ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 20. mája 2010 *

Vo veci C-56/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Roma (Taliansko) zo 14. januára 2009 a doručený Súdnemu dvoru 9. februára 2009, ktorý súvisí s konaním:

Emiliano Zanotti

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

* Jazyk konania: taliančina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (spravodajca) a A. Arabadjiev,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. februára 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— E. Zanotti, v zastúpení: C. Romano a E. Zanotti, avvocati,

— talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— Európska komisia, v zastúpení: A. Aresu a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článkov 49 ES a 18 ES, ktoré sa týkajú slobodného poskytovania služieb a občianstva Únie.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi E. Zanottim a Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (ďalej len „Agenzia“) týkajúceho sa odpočtu poplatkov určených na zaplatenie absolvovania kurzu univerzitného vzdelávania, ktorý je organizovaný v inom členskom štáte, od hrubej dane.

Vnútroštátny právny rámec

3 Podľa článku 15 ods. 1 písm. e) dekrétu prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986 o schválení konsolidovaného znenia predpisov o daniach z príjmov (ďalej len „KZDP“):

„Zo sumy hrubej dane sa odpočíta suma rovnajúca sa 19 % týchto výdavkov vynaložených daňovníkom, ak nie sú odpočítateľné pri určení jednotlivých príjmov, ktoré vytvárajú celkový príjem:

…

e) poplatky za absolvovanie kurzu stredoškolského a univerzitného vzdelávania do výšky nepresahujúcej maximum, ktoré je stanovené pre dane a poplatky vnútroštátnych vzdelávacích zariadení.“

4 Z pripomienok predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že ministerstvo financií prijalo obežník, v ktorom uviedlo, ako sa majú vykladať a uplatňovať ustanovenia KZDP.

5 Bod 1.5.1 obežníka ministerstva financií č. 95 z 12. mája 2000 (ďalej len „obežník č. 95/2000“) stanovuje, že poplatky za štúdium na súkromných alebo zahraničných vzdelávacích zariadeniach alebo univerzitách sú odpočítateľné do výšky stropu, ktorý je stanovený pre dane a poplatky zaplatené za podobné služby, ktoré poskytujú talianske verejné vzdelávacie zariadenia. Na účely odpočítania poplatkov súvisiacich s absolvovaním kurzov univerzitného vzdelávania v zahraničí je potrebné vychádzať zo zodpovedajúcich poplatkov, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kur-

zov organizovaných talianskou verejnou univerzitou, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.

6 Obežník ministerstva financií č. 11 z 23. mája 1987 (ďalej len „obežník č. 11/1987“) stanovuje na účely odpočtu poplatkov zaplatených študentmi zapísanými na talianskych súkromných univerzitách že kurzy stupňa univerzitného vzdelávania „laurea“ organizovaných uvedenými univerzitami zodpovedajú zhodným alebo podobným kurzom, ktoré organizujú talianske verejné univerzity, ktoré sa nachádzajú v rovnakom meste ako súkromná univerzita, alebo ktoré sa nachádzajú v inom meste v tej istej oblasti.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Počas akademického roka 2003 – 2004 žalobca vo veci smej, advokát s daňovým domicilom v Ríme, navštevoval v rámci stupňa vzdelávania master kurz medzinárodného daňového práva na International Tax Center (ďalej len „ITC“) v Leydene (Holandsko).

8 Vo svojom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie rok 2003 žalobca v súlade s článkom 15 ods. 1 písm. e) KZDP odpočítal od hrubej dane sumu vo výške 19 % z poplatkov za uvedený master ako výdavkov odpočítateľných z dôvodu poplatkov za univerzitné vzdelávanie. Tieto poplatky boli vyčíslené na 12 000 eur.

9 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že Agenzia odmietla zohľadniť na účely odpočtu školné vynaložené v súvislosti s absolvovaním odborných kurzov, ktorých sa zúčastňoval E. Zanotti v Holandsku, a že dokonca úplne vylúčila jeho odpočítateľnosť bez toho, aby to akokoľvek náležite zdôvodnila, a to osobitne pokiaľ ide o dôvody,

pre ktoré sa odpočítateľná suma nemohla určiť so zreteľom na sumu, ktorú prípadne požaduje podobné vnútroštátne vzdelávacie zariadenie, ako to napokon stanovuje vnútroštátna právna úprava.

10 Z vnútroštátneho rozhodnutia tiež vyplýva, že 8. augusta 2007 bol žalobcovi vo veci samej doručený platobný výmer vo výške 2 621,84 eura, ktorý sa týkal zaplatenia dodatočnej dane súvisiacej s daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie roku 2003.

11 Dňa 14. decembra 2007 žalobca vo veci samej napadol tento platobný výmer na Commissione tributaria provinciale di Roma, pričom namietal neuznanie predmetného odpočtu správcom dane a poukázal na to, že obmedzenia odpočtu, ktoré stanovuje talianska právna úprava, sú nezlučiteľné s právom Spoločenstva.

12 Za týchto podmienok Commissione tributaria provinciale di Novara rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia všeobecné zásady Zmluvy a všeobecného európskeho práva, ktoré sa týkajú efektivity a úplnosti súdnej ochrany, ako aj jednotného zaobchádzania a voľného pohybu, uplatňovaniu článku 15 [ods. 1] písm. e) [KZDP] a bodu 1.5.1 obežníka ministerstva financií č. 95[/2000], a je obmedzenie, ktoré z toho vyplýva, pokiaľ ide o uznávanie nákladov uvedených v týchto ustanoveniach, v rozpore s právnou úpravou Spoločenstva?“

O prípustnosti žaloby

13 Talianska vláda sa bez toho, aby formálne vzniesla námietku neprípustnosti, domnieva, že prejudiciálna otázka nemá význam pre riešenie sporu vnútroštátnym súdom. V rozpore s tým, čo tvrdí vnútroštátny súd, talianska daňová správa nevylúčila úplne odpočet poplatkov, ktoré vynaložil žalobca vo veci samej v súvislosti s kurzami vzdelávania organizovanými v zahraničí, ale iba znížila odpočítateľnú sumu, pričom sa odvolala na územné a množstevné obmedzenie uplatniteľné na základe talianskej právnej úpravy. Za týchto okolností v rámci sporu vo veci samej je úlohou iba vnútroštátneho súdu, aby určil, či daňová správa presne a právne vhodne posúdila identifikáciu podobného kurzu, so zreteľom na ktorý treba vypočítať sumu úhrady, a identifikáciu kurzu, ktorý s ním súvisí.

14 Tejto námietke nemožno vyhovieť.

15 Podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Spoločenstva položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudok zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, Zb. s. I-4233, bod 22 a citovaná judikatúra).

16 V prejednávanej veci napriek tej skutočnosti, že vnútroštátne rozhodnutie nie je úplne jasné v otázke toho, či požadovaný odpočet od hrubej dane bol zamietnutý alebo len

znížený, nezdá sa očividné, že by požadovaný výklad práva Spoločenstva nemal žiaden súvis so skutočnosťou alebo predmetom sporu vo veci samej.

17 Zo spisového materiálu tiež vyplýva, že žalobca vo veci samej napáda buď odmietnutie odpočtu poplatkov za vzdelávanie zaplatených súkromnému vzdelávaciemu zariadeniu, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, od hrubej dane, a to najmä z toho dôvodu, že v Taliansku neexistuje odborný kurz, ktorý by mal porovnateľné vlastnosti, alebo obmedzenie tohto daňového odpočtu, na ktorý má podľa svojho názoru žalobca vo veci samej právo na základe záväzného stanovenia územného a množstevného obmedzenia, ktoré sa mení v závislosti od toho, či predmetné vzdelávacie kurzy ponúka súkromné vzdelávacie zariadenie, ktoré sa nachádza v Taliansku, alebo vzdelávacie zariadenie, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte.

18 Vnútroštátny súd položil prejudiciálnu otázku preto, aby sa určilo, či vnútroštátna právna úprava, akou je KZDP, ako ju vykladajú a uplatňujú príslušné vnútroštátne úrady, je v súlade s ustanoveniami práva Spoločenstva. V rámci sporu vo veci samej tejto otázke zjavne nechýba relevancia.

19 Talianska vláda tiež tvrdí, že vnútroštátne rozhodnutie nie je jasné so zreteľom na predmetné ustanovenia práva Spoločenstva. Na základe vnútroštátneho spisového materiálu a tohto rozhodnutia podľa nej nie je možné nájsť čo i len najmenší prvok, ktorý by umožnil identifikovať súvis medzi situáciou, v akej je žalobca vo veci samej, a výkonom slobody usadiť sa a slobodným poskytovaním služieb.

20 Túto námietku tiež treba zamietnuť.

21 Tak ako žalobca vo veci samej tvrdí, z vnútroštátneho rozhodnutia jasne vyplýva, že vnútroštátny súd sa snaží dozvedieť, či právo na voľný pohyb občanov Únie a na slobodné poskytovanie služieb, ktoré zakotvujú články 18 ES a 49 ES, bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá odmieta odpočet poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania v inom členskom štáte od hrubej dane, alebo v každom prípade obmedzuje tieto poplatky do výšky zodpovedajúcich poplatkov, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných verejnou univerzitou, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.

22 Z uvedeného vyplýva, že prejudiciálna otázka je prípustná.

O prejudiciálnej otázke

23 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 18 ES a 49 ES vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, tak ako ju vykladajú a uplatňujú príslušné vnútroštátne úrady, ktorá vylučuje odpočet poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania v inom členskom štáte od hrubej dane, hoci uvedené poplatky sú odpočítateľné, pokiaľ ide o kurzy univerzitného vzdelávania, ktoré organizujú vzdelávacie zariadenia usadené v tomto členskom štáte, alebo ktorá umožňuje odpočet poplatkov za absolvovanie takýchto kurzov, ale maximálne vo výške stanovenej pre zodpovedajúce poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných na talianskej verejnej univerzite, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.

Úvodné pripomienky o uplatniteľných ustanoveniach práva Únie

24 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 18 ES, ktorý všeobecným spôsobom stanovuje, že každý občan Únie má právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území členských štátov, je osobitne vyjadrený v ustanoveniach zabezpečujúcich slobodné poskytovanie služieb. Preto, ak sa na vec samu vzťahuje článok 49 ES, nie je potrebné, aby Súdny dvor rozhodol o výklade článku 18 ES (pozri najmä rozsudky zo 6. februára 2003, Stylianakis, C-92/01, Zb. s. I-1291, bod 18, ako aj z 11. septembra 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Zb. s. I-6849, bod 34).

25 Rozhodnúť o článku 18 ods. 1 ES je potrebné len v prípade, ak vec sama nepatrí do pôsobnosti článku 49 ES.

26 V tomto ohľade je vhodné najskôr pripomenúť, že hoci sa článok 50 tretí odsek ES zmieňuje len o aktívnom slobodnom poskytovaní služieb, v rámci ktorého poskytovateľ cestuje za príjemcom služieb, z ustálenej judikatúry vyplýva, že slobodné poskytovanie služieb zahŕňa slobodu príjemcov služieb cestovať na účely prijatia týchto služieb do iného členského štátu, v ktorom sa nachádza poskytovateľ (pozri rozsudok z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, body 10 a 16).

27 Vo veci samej je sporné daňové zaobchádzanie v členskom štáte, kde sa nachádza bydlisko príjemcu služieb, s poplatkami za vzdelávanie vyrubenými univerzitným zariadením, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte.

28 Je vhodné teda skúmať, či kurzy organizované univerzitným zariadením, akým je ITC, predstavujú v súlade s článkom 50 prvým odsekom ES „služby, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu“.

29 Podľa pripomienok Európskej komisie, s ktorými sa stotožňuje žalobca vo veci samej, ITC je súkromným zariadením, ktoré vykonáva vzdelávaciu činnosť v spolupráci s verejnou univerzitou v Leydene. Talianska vláda naopak tvrdí, že zo spisového materiálu jasne nevyplýva súkromný alebo verejný charakter uvedeného zariadenia.

30 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v zmysle článku 50 prvého odseku ES základná vlastnosť odmeny spočíva v skutočnosti, že táto odmena predstavuje hospodárske protiplnenie daného poskytnutia služby (pozri najmä rozsudky z 27. septembra 1988, Humbel a Edel, 263/86, Zb. s. I-5365, bod 17; z 12. júla 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Zb. s. I-5473, bod 58, ako aj Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 38).

31 Súdny dvor tým vylúčil z pojmu „služby“ v zmysle článku 50 ES kurzy organizované určitými zariadeniami, ktoré boli súčasťou systému verejného vzdelávania a boli celkovo alebo v prevažnej miere financované z verejných zdrojov. Súdny dvor takto spresnil, že zriadením a udržaním takéhoto systému verejného vzdelávania financovaného vo všeobecnosti z verejných zdrojov a nie žiakmi alebo ich rodičmi štát nemal v úmysle zúčastňovať sa na odplatných činnostiach, ale plnil svoju úlohu voči obyvateľom v sociálnej, kultúrnej a vzdelávacej oblasti (pozri v tomto zmysle rozsudky Humbel a Edel, už citovaný, body 17 a 18, ako aj zo 7. decembra 1993, Wirth, C-109/92, Zb. s. I-6447, body 15 a 16).

32 Naopak, Súdny dvor rozhodol, že kurzy organizované vzdelávacími zariadeniami financovanými v prevažnej miere zo súkromných zdrojov, najmä študentmi alebo ich rodičmi, predstavujú „služby“ v zmysle článku 50 ES, keďže cieľ, ktorý tieto zariadenia sledujú, pozostáva z poskytovania služieb za odplatu (rozsudky Wirth, už citovaný, bod 17, a Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 40).

33 Preto sa kurzy financované v podstate osobami, ktoré chcú získať odborné vzdelanie alebo špecializáciu, musia považovať za služby v zmysle článku 50 ES.

34 Je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť skutkové okolnosti a najmä obsah a podmienky odborného kurzu, ktorého sa zúčastňuje žalobca vo veci samej.

35 Z toho vyplýva, že článok 49 ES sa uplatní na skutočnosti, ako sú tie vo veci samej, keďže daňovník členského štátu študuje na univerzitnom zariadení v inom členskom štáte, ktoré možno považovať za poskytujúce služby za odplatu, to znamená, ktoré je financované v prevažnej miere zo súkromných zdrojov, čoho preskúmanie je úlohou vnútroštátneho súdu.

O existencii prekážky v slobodnom poskytovaní služieb

36 Podľa vnútroštátneho rozhodnutia Agenzia odmietla zohľadniť poplatky za vzdelávanie za odborný kurz, na ktorom sa zúčastňoval E. Zanotti v Holandsku, bez toho, aby to akokoľvek náležite zdôvodnila.

37 Žalobca vo veci samej tvrdil, že v čase skutkových okolností vo veci samej titul master, ktorý získal na ITC, nemohol získať v Taliansku v žiadnom verejnom alebo súkromnom vzdelávacom zariadení. Podľa jeho názoru na základe uplatniteľnej talianskej právnej úpravy, pokiaľ talianske univerzity neorganizujú obsahom a štruktúrou vzdelávania porovnateľné odborné kurzy, poplatky za absolvovanie kurzov univerzitného alebo postgraduálneho vzdelávania v zahraničí nie sú vôbec odpočítateľné.

38 Naopak podľa pripomienok, ktoré predložila talianska vláda Súdnemu dvoru, správca dane neodmietol žalobcovi vo veci samej odpočet, ktorý upravuje KZDP, ale suma odpočtu bola jednoducho opravená z 2 481 eur na 676 eur. Rovnako Komisia tvrdí, že talianska právna úprava, vykladaná a uplatňovaná so zreteľom na obežníky č. 95/2000 a 11/1987, nevylučuje odpočet poplatkov za vzdelávanie, ale zakotvuje použitie množstevného a územného obmedzenia pri výpočte výšky odpočítateľných poplatkov.

39 Je úlohou vnútroštátneho súdu zistiť, či talianska právna úprava, tak ako ju vykladajú a uplatňujú príslušné úrady, vedie k odmietnutiu odpočtu poplatkov za univerzitné vzdelávanie vyrubených v inom členskom štáte od hrubej dane, ktorého sa domáha žalobca vo veci samej alebo či vedie k zníženiu odpočítateľných poplatkov v súlade s uvedenými obmedzeniami.

40 Za predpokladu, že by sa odmietol odpočet daňovníkovi, ktorý študoval na súkromnom vzdelávacom zariadení, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, treba zdôrazniť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje vo všeobecnosti právo na odpočet poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania ponúkaných v inom členskom štáte od hrubej dane, zatiaľ čo takáto možnosť existuje, pokiaľ ide o poplatky za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania ponúkaných v tomto členskom štáte, spôsobuje daňovníkom, ktorý študujú v univerzitnom vzdelávacom zariadení v zahraničí, väčšie daňové zaťaženie.

41 Následkom takejto právnej úpravy je to, že odradzuje daňovníkov s bydliskom v Taliansku od absolvovania kurzov univerzitného vzdelávania na vzdelávacích zariadeniach usadených v inom členskom štáte. Okrem toho bráni tiež ponuke vzdelávania poskytovaného súkromnými vzdelávacími zariadeniami usadenými v iných členských štátoch, ktorá je určená daňovníkom s bydliskom v Taliansku (pozri v tomto zmysle rozsudky Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 66, ako aj z 11. septembra 2007, Komisia/Nemecko, C-318/05, Zb. s. I-6957, bod 40).

42 Uvedená právna úprava by predstavovala prekážku slobodného poskytovania služieb, ktoré je zaručené článkom 49 ES. Tomuto článku totiž odporuje uplatnenie akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudky Smits a Peerbooms, už citovaný, bod 61, ako aj Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 67 a citovanú judikatúru).

43 Takúto prekážku možno vzhľadom na právo Spoločenstva odôvodniť, len ak by sa opierala o objektívne dôvody nezávislé na štátnej príslušnosti dotknutých osôb a bola by primeraná cieľu legitímne sledovanému vnútroštátnym právom.

44 Z tohto hľadiska treba skonštatovať, že v prejednávanej veci nebolo uvedené žiadne odôvodnenie.

45 Za predpokladu, že by bol prípustný odpočet poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania ponúkaných v inom členskom štáte od hrubej dane, pričom by podliehal množstevnému a územnému obmedzeniu, treba pripomenúť, že z článku 15 ods. 1 písm. e) KZDP vyplýva, že odpočet sumy z hrubej dane vo výške 19 % sumy poplatkov za absolvovanie kurzu stredoškolského a univerzitného vzdelávania je stanovený tak, že nepresahuje maximum, ktoré je stanovené pre dane a poplatky vnútroštátnych vzdelávacích zariadení.

46 Zatiaľ čo poplatky za absolvovanie kurzov vzdelávania v inom členskom štáte sú odpočítateľné maximálne vo výške stanovenej pre zaplatené dane a poplatky za absolvovanie podobných kurzov organizovaných talianskou verejnou univerzitou, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka, poplatky vyrubené súkromným vzdelávacím zariadením, v Taliansku sú odpočítateľné maximálne vo výške stanovenej pre dane a poplatky zaplatené za štúdium na talianskej verejnej univerzite v rovnakom meste alebo inak v rovnakej oblasti, ako je uvedené súkromné vzdelávacie zariadenie.

47 Podľa písomných pripomienok Komisie toto množstevné a územné obmedzenie vyplýva z článku 15 ods. 1 písm. e) KZDP, tak ako ho vykladajú a uplatňujú príslušné daňové orgány so zreteľom na obežníky č. 95/2000 a 11/1987.

48 Počas pojednávania žalobca vo veci samej spochybnil význam a uplatniteľnosť uvedených obežníkov, keď tvrdil, že tieto obežníky nemajú záväzný charakter a že v každom prípade sa obežník č. 11/1987 týkal iného ustanovenia KZDP, ako je článok 15 ods. 1 písm. e), a nebol uplatniteľný na skutkové okolnosti vo veci samej.

49 Bez ohľadu na záväzný charakter uvedených obežníkov a ich uplatniteľnosť vo veci samej – pričom je úlohou vnútroštátneho súdu a nie Súdneho dvora overiť túto skutočnosť – však všetci účastníci konania pred Súdnym dvorom uznali, že príslušné talianske úrady uplatňujú vyššie uvedené množstevné a územné obmedzenie na účely použitia článku 15 ods. 1 písm. e) KZDP.

50 Podľa názoru žalobcu vo veci samej tieto obmedzenia majú výrazne negatívnejší vplyv na osoby, ktoré si volia kurz v inom členskom štáte, ako na osoby, ktoré si volia kurz v Taliansku.

51 So zreteľom na úvahy uvedené v bode 49 sa však javí na jednej strane, že predmetné množstevné obmedzenie sa uplatňuje súčasne na súkromné zariadenia, ktoré sa nachádzajú v Taliansku, a na zariadenia, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte.

52 Na druhej strane pokiaľ ide o územné obmedzenie, tak ako vyplýva z bodu 46 tohto rozsudku, ak taliansky daňovník absolvuje kurz univerzitného vzdelávania v inom

členskom štáte, potom sú jeho poplatky odpočítateľné maximálne vo výške stanovenej pre dane a poplatky talianskej verejnej univerzity, ktorá je najbližšie k jeho daňovému domicilu v Taliansku a ktorá ponúka podobné kurzy, zatiaľ čo ak ten istý daňovník absolvuje podobný kurz, ktorý ponúka súkromné univerzitné zariadenie v Taliansku, maximálna výška je určená v závislosti od daní a poplatkov vyrubovaných talianskou verejnou univerzitou, ktorá sa nachádza v meste alebo v oblasti, kde sa nachádza uvedené súkromné vzdelávacie zariadenie.

53 Za predpokladu, že táto charakterizácia podmienok použitia článku 15 ods. 1 písm. e) KZDP je správna, vyplýva z toho v rozpore s tým, čo tvrdí žalobca vo veci samej, že daňovník, ktorý sa rozhodne študovať na súkromnom univerzitnom zariadení v Taliansku, nemá k dispozícii ako referenčný ukazovateľ pre stanovenie maximálnej hranice pre odpočet odpočítateľných výdavkov veľký okruh verejných univerzitných zariadení na celom vnútroštátnom území, zatiaľ čo daňovníci, ktorí si zvolia kurz v zahraničí, sú naopak viazaní maximálnou hranicou, ktorú tvoria poplatky za podobné kurzy organizované verejným vzdelávacím zriadením, ktoré je najbližšie k ich daňovému domicilu.

54 Súdny dvor už skonštatoval, že členský štát preto, aby zabránil nadmernej finančnej záťaži, môže obmedziť odpočítateľnú sumu v súvislosti s platbami školného na určitú výšku zodpovedajúcu daňovému zvýhodneniu, ktoré tento členský štát vzhľadom na ním rešpektované hodnoty priznáva za dochádzku vo vzdelávacích zariadeniach, ktoré sa nachádzajú na jeho území (pozri rozsudok Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 80).

55 V prejednávanej veci v odpovedi na otázky, ktoré položil Súdny dvor, žalobca, talianska vláda, ako aj Komisia vysvetlili, že dane a poplatky zaplatené talianskym verejným univerzitám sa môžu meniť v prípade každej jednej univerzity a to v závislosti od uplatniteľných miestnych daní, ako aj od skutočnosti, že správna rada každej verejnej univerzity stanovuje autonómne poplatky za absolvovanie kurzov.

56 Rovnako je tiež pravda, že tieto zmeny majú vplyv nielen na stanovenie maximálnej hranice uplatniteľnej na výdavky odpočítateľné daňovníkom, ktorý študuje na súkromnom vzdelávacom zariadení v inom členskom štáte, ale tiež na stanovenie maximálnej hranice uplatniteľnej na poplatky odpočítateľné daňovníkom, ktorý absolvuje kurzy organizované súkromným vzdelávacím zariadením v Taliansku.

57 Vnútroštátna právna úprava vytvárajúca takéto zmeny, ktoré ovplyvňujú tak daňovníkov, ktorí absolvujú vzdelávacie kurzy v Taliansku, ako aj tie osoby, ktoré vykonávajú právo na voľný pohyb preto, aby mohli absolvovať takéto kurzy v iných členských štátoch a ktoré vyplývajú z činiteľov uvedených v bode 55 tohto rozsudku, nie je obmedzením slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES.

58 Odpočet poplatkov za vzdelávanie, ktoré boli vyrubené daňovníkovi, nie je totiž v pôsobnosti odlišného daňového režimu podľa toho, či absolvovaný vzdelávací kurz bol organizovaný v iných členských štátoch alebo v dotknutom členskom štáte. V prejednávanej veci žalobca tým, že absolvoval vzdelávací kurz organizovaný univerzitným zariadením, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, sa nenachádzal nevyhnutne, pokiaľ ide o sporný daňový odpočet, v nevýhodnejšej situácii, ako keby študoval na súkromnej univerzite, ktorá sa nachádza v Taliansku. Podľa súkromnej univerzity, ktorú by si totiž zvolil, suma odpočítateľných poplatkov by bola vyššia alebo nižšia v porovnaní so sumou vypočítanou so zreteľom na poplatky za štúdium na talianskej verejnej univerzite, ktorá je najbližšie k jeho daňovému domicilu, to znamená referenčný ukazovateľ uplatňovaný na vzdelávacie kurzy organizované v iných členských štátoch.

59 Cieľom týchto referenčných ukazovateľov je určiť náklady, ktoré je daňovník oprávnený odpočítať od školného zaplateného súkromnému vzdelávaciemu zariadeniu, ktoré sa nachádza v Taliansku alebo v inom členskom štáte.

60 Takto Komisia tvrdila, že referenčný ukazovateľ stanovený pre súkromné vzdelávacie zariadenia, ktoré sa nachádzajú v Taliansku, nie je vôbec použiteľný v prípade súkromného vzdelávacieho zariadenia, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte.

61 Aj keď sa v prípade všetkých súkromných vzdelávacích zariadení, ktoré sa nachádzajú na území alebo mimo územia dotknutého členského štátu, rozhodlo o tom, že pri výpočte odpočítateľných výdavkov sa vezmú do úvahy ako jediný referenčný ukazovateľ poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných na talianskej verejnej univerzite, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka, napriek tomu je pravda, že suma odpočítateľných poplatkov daňovníka, akým je žalobca vo veci samej, ktorý študoval na univerzitnom vzdelávacom zariadení v zahraničí, zostáva nezmenená.

62 Za týchto okolností nie je možné z hľadiska daňového režimu, ktorý zavádza článok 15 ods. 1 písm. e) KZDP, rozlíšiť prvok, ktorý môže odradiť daňovníkov s bydliskom v Taliansku od absolvovania univerzitných vzdelávacích kurzov na vzdelávacích zariadeniach, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte.

63 Tento záver nespochybňuje Komisia, ktorá sa na konci pojednávania domnievala, že najlepší spôsob, ako dodržiavať požiadavky práva Spoločenstva, bolo vziať do úvahy ako referenčný ukazovateľ dane a poplatky zaplatené talianskej verejnej univerzite, ktorá ponúka kurz na vyššej akademickej úrovni porovnateľný s kurzom, ktorý absolvuje daňovník v inom členskom štáte.

64 Pri nedostatku harmonizačných opatrení je totiž úlohou členských štátov pri výkone svojej právomoci stanoviť kritériá, ktoré sa týkajú výpočtu odpočítateľných poplatkov za univerzitné vzdelávanie pod podmienkou, že pravidlá, ktoré sa na tento výpočet vzťahujú, sú v súlade s ustanoveniami Zmluvy ES a najmä v prípade, ako je ten vo veci samej, neodrádzajú daňovníkov s bydliskom v Taliansku od absolvovania univerzitných vzdelávacích kurzov, ktoré ponúkajú vzdelávacie zariadenia nachádzajúce sa v iných členských štátoch.

65 V každom prípade talianska právna úprava nie je v rozpore s článkom 49 ES a to z dôvodov uvedených v bodoch 51 až 62 tohto rozsudku, keďže uvedená právna úprava, tak ako ju vykladajú a uplatňujú príslušné vnútroštátne úrady, stanovuje maximálnu hranicu pre odpočítateľné poplatky v rámci uvedeného územného a množstevného obmedzenia. Takto nie je viac relevantná úvaha Komisie o vhodnejšom alternatívnom kritériu.

66 So zreteľom na vyššie uvedené úvahy sa má článok 49 ES vykladať v tom zmysle, že:

— bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania organizované univerzitnými zariadeniami, ktoré sa nachádzajú na území tohto členského štátu, ale ktorá túto možnosť všeobecne vylučuje, pokiaľ ide o poplatky za univerzitné vzdelávanie vyrubené súkromným univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte,

— nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania vyrubené súkromným univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte, maximálne vo výške stanovenej pre zodpovedajúce poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných na vnútroštátnej verejnej univerzite, ktorá sa nachádza najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.

67 Tak ako vyplýva z bodov 24 až 35 tohto rozsudku, pokiaľ by vnútroštátny súd mohol dospieť k záveru, že článok 49 ES nie je uplatniteľný vo veci samej, potom by bolo treba tiež skúmať právnu úpravu, ako je tá vo veci samej, so zreteľom na článok 18 ES.

68 Poslaním štatútu občana Únie je byť základným štatútom štátnych príslušníkov členských štátov, ktorý tým medzi nimi, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii, umožňuje, aby sa s nimi v rozsahu vecnej pôsobnosti Zmluvy bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť a bez toho, aby boli dotknuté výnimky výslovne stanovené v tejto súvislosti, z právneho hľadiska zaobchádzalo rovnako (pozri najmä rozsudok z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 31, ako aj rozsudok Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 86).

69 Medzi situácie, ktoré spadajú do oblasti uplatňovania práva Spoločenstva, patria prípady, ktoré sa týkajú uplatňovania základných slobôd zaručených Zmluvou, a najmä prípady uplatňovania slobody pohybu a pobytu na území členských štátov podľa článku 18 ES (pozri najmä rozsudky Grzelczyk, už citovaný, bod 33, ako aj Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 87).

70 Keďže s občanom Únie sa musí v každom členskom štáte z právneho hľadiska zaobchádzať rovnako, ako sa zaobchádza so štátnymi príslušníkmi uvedených členských štátov, ktorí sa ocitnú v rovnakej situácii, odporovalo by právu voľného pohybu, keby sa s týmto občanom v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom, zaobchádzalo menej priaznivo ako v prípade, že by nevyužil možnosti ponúkané Zmluvou vo vzťahu k voľnému pohybu (rozsudky z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, Zb. s. I-6191, bod 30, ako aj Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 88).

71 Tieto možnosti by sa nemohli naplno uplatniť, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky jeho pobytu v prijímajúcom členskom štáte kladené právnou úpravou krajiny jeho pôvodu, ktorá ho penalizuje len z dôvodu, že uvedené možnosti realizoval (rozsudok Schwarz a Gootjes-Schwarz, už citovaný, bod 89 a citovaná judikatúra).

72 Žalobca vo veci samej využil svoje právo voľného pohybu tým, že študoval v univerzitnom zariadení, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte.

73 Za predpokladu, že vnútroštátna právna úprava v dôsledku jej výkladu a uplatňovania príslušnými daňovými orgánmi vylučuje vo všeobecnosti stanovený daňový odpočet poplatkov za univerzitné vzdelávanie z toho dôvodu, že uvedené poplatky sú vyrubené univerzitným zariadením, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, hoci táto možnosť existuje v prípade poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania ponúkaných v tomto členskom štáte, uvedená právna úprava znevýhodňuje daňovníkov iba z toho dôvodu, že využili svoju slobodu voľného pohybu tým, že navštívili iný členský štát preto, aby absolvovali kurz univerzitného vzdelávania.

74 Takéto vylúčenie je prekážkou pri výkone slobôd, ktoré zakotvuje článok 18 ods. 1 ES v prospech každého občana Únie.

75 Vylúčenie práva na odpočet poplatkov za absolvovanie kurzov univerzitného vzdelávania ponúkaných vzdelávacími zariadeniami, ktoré sa nachádzajú v iných členských štátoch, nemožno odôvodniť iba tou skutočnosťou, že podobné plnenia nie sú poskytované talianskymi verejnými univerzitami.

76 V prejednávanej veci nebolo uvedené žiadne odôvodnenie voči údajnému vylúčeniu práva na odpočet, na ktoré sa odvoláva vnútroštátne rozhodnutie. Ak je ponechané na členské štáty, aby slobodne stanovili objektívne kritériá na základe zásad, ktoré sú vlastné každému členskému štátu a ktoré umožnia určiť, aké typy poplatkov za vzdelávanie zakladajú právo na daňový odpočet, takéto všeobecné vylúčenie práva na odpočet iba preto, že vzdelávací kurz je ponúkaný v inom členskom štáte a/alebo nemá rovnocennú náhradu v členskom štáte, kde má daňovník bydlisko, je v rozpore s článkom 18 ES.

77 Pokiaľ ide o uloženie množstevného a územného obmedzenia, ktoré sú uvedené v bodoch 46 a 47 tohto rozsudku, pri výpočte sumy odpočítateľných poplatkov za vzdelávanie, treba zdôrazniť, že z tých istých dôvodov, ako sú tie, ktoré sú uvedené v bodoch 51 až 62 tohto rozsudku, pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, tieto obmedzenia nie sú prekážkami voľného pohybu občanov Únie v rozpore s článkom 18 ES.

78 So zreteľom na vyššie uvedené sa má článok 18 ES vykladať v tom zmysle, že:

— bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania organizované vzdelávacími zariadeniami, ktoré sa nachádzajú na území tohto členského štátu, ale ktorá túto možnosť všeobecne vylučuje, pokiaľ ide o poplatky za univerzitné vzdelávanie vyrubené univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte,

— nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania vyrubené univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte, maximálne vo výške stanovenej pre zodpovedajúce poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie

podobných kurzov organizovaných na vnútroštátnej verejnej univerzite, ktorá sa nachádza najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.

O trovách

79 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 49 ES sa má vykladať v tomto zmysle, že:

— **bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania organizované univerzitnými zariadeniami, ktoré sa nachádzajú na území tohto členského štátu, ale ktorá túto možnosť všeobecne vylučuje, pokiaľ ide o poplatky za univerzitné vzdelávanie vyrubené súkromným univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte,**

— **nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania vyrubené súkromným univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte, maximálne vo výške stanovenej pre zodpovedajúce poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných na vnútroštátnej verejnej univerzite, ktorá sa nachádza najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.**

2. Článok 18 ES sa má vykladať v tomto zmysle, že:

— **bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania organizované vzdelávacími zariadeniami, ktoré sa nachádzajú na území tohto členského štátu, ale ktorá túto možnosť všeobecne vylučuje, pokiaľ ide o poplatky za univerzitné vzdelávanie vyrubené univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte,**

— **nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá daňovníkom stanovuje možnosť odpočítať od hrubej dane poplatky za kurzy univerzitného vzdelávania vyrubené univerzitným zariadením, ktoré je usadené v inom členskom štáte, maximálne vo výške stanovenej pre zodpovedajúce poplatky, ktoré sú stanovené za absolvovanie podobných kurzov organizovaných na vnútroštátnej verejnej univerzite, ktorá je najbližšie k daňovému domicilu daňovníka.**

Podpisy