SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 20. maja 2010 *

V zadevi C-56/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Roma (Italija) z odločbo z dne 14. januarja 2009, ki je prispela na Sodišče 9. februarja 2009, v postopku

Emiliano Zanotti

proti

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2,

* Jezik postopka: italijanščina.

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (poročevalec) in A. Arabadžiev, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. februarja 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za E. Zanottija C. Romano in E. Zanotti, odvetnika,

– za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj z D. Del Gaizom, avvocato dello Stato,

– za Evropsko komisijo A. Aresu in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 ES in 18 ES glede svobode opravljanja storitev oziroma državljanstva Unije.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora, ki ga je E. Zanotti začel proti Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2 (v nadaljevanju: Agenzia) zaradi odbitka stroškov univerzitetnega študija v drugi državi članici od bruto zneska davka.

Nacionalni pravni okvir

3 Člen 15(1)(e) uredbe predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986, s katero je bilo sprejeto enotno besedilo predpisov o dohodnini (v nadaljevanju: TUIR), določa:

„Od bruto zneska davka se odbije znesek, ki je enak 19 odstotkom stroškov, ki jih je imel zavezanec, če jih ni mogoče odbiti pri določitvi posameznih dohodkov, ki skupaj sestavljajo celotni dohodek, in sicer:

[…]

(e) stroškov študija v okviru srednješolskega in univerzitetnega izobraževanja, največ pa v višini, ki je določena za davke in prispevke državnih izobraževalnih ustanov."

4 Iz stališč, predloženih Sodišču, je razvidno, da je ministrstvo za finance sprejelo okrožnice, ki določajo način razlage in izvajanja določb TUIR.

5 Točka 1.5.1 okrožnice ministrstva za finance št. 95 z dne 12. maja 2000 (v nadaljevanju: okrožnica št. 95/2000) določa, da je stroške izobraževanja na zasebnih ali tujih izobraževalnih ustanovah ali univerzah mogoče odbiti največ v višini, ki je določena za davke in prispevke, plačane za podobne storitve italijanskih javnih izobraževalnih ustanov. Pri odbijanju stroškov za univerzitetni študij v tujini je treba upoštevati

ustrezne stroške, ki so določeni za podoben študij na italijanski javni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.

6 Okrožnica ministrstva za finance št. 11 z dne 23. maja 1987 (v nadaljevanju: okrožnica št. 11/1987) določa, da sta pri odbijanju prispevkov, ki jih plačujejo študentje zasebnih univerz v Italiji, diplomski študij na navedenih univerzah in enak ali podoben študij na italijanski javni univerzi, ki se nahaja v istem mestu ali regiji kot zasebna univerza, izenačena.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Tožeča stranka v glavni stvari, davčni odvetnik iz Rima, je v študijskem letu 2003–2004 pri International Tax Center (v nadaljevanju: ITC) v Leidnu (Nizozemska) opravljala magisterij iz mednarodnega davčnega prava.

8 Tožeča stranka je v napovedi za davčno leto 2003 v skladu s členom 15(1)(e) TUIR kot stroške, ki jih je mogoče odbiti zaradi univerzitetnega izobraževanja, od bruto zneska davka odbila znesek, enak 19 odstotkom stroškov, ki jih je imela zaradi navedenega magistrskega študija. Ti stroški so znašali 12.000 EUR.

9 Iz predložitvene odločbe izhaja, da Agenzia E. Zanottiju pri odbijanju ni priznala izobraževalnih stroškov specializacije na Nizozemskem in mu celo ni priznala nobenega

odbitka, česar tudi ni ustrezno obrazložila, navedla pa ni niti, zakaj ni bilo mogoče kot odbitek določiti zneska, ki bi ga lahko zahtevala podobna državna izobraževalna ustanova, kot je sicer določeno v nacionalni ureditvi.

10 Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da je bila tožeči stranki v glavni stvari v zvezi z napovedjo za davčno leto 2003 8. avgusta 2007 vročena odločba o odmeri davka za plačilo 2621,84 EUR.

11 Tožeča stranka je 14. decembra 2007 to odločbo izpodbijala pred Commissione tributaria provinciale di Roma zaradi nepriznanja zadevnega odbitka, pri čemer se je sklicevala na to, da so omejitve odbitkov, ki jih določa italijanska ureditev, nezdružljive s pravom Skupnosti.

12 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Roma odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali splošna načela Pogodbe in evropskega prava v zvezi z učinkovitostjo in popolnostjo sodnega varstva ter enakim obravnavanjem in svobodo gibanja nasprotujejo uporabi člena 15[(1)](e) [TUIR] in točke 1.5.1 okrožnice št. 95[/2000] in ali je omejitev priznanja v teh določbah navedenih stroškov, ki izhaja iz teh določb, v nasprotju z ureditvijo Skupnosti?“

Dopustnost

13 Italijanska vlada, ki formalno ni vložila ugovora nedopustnosti, meni, da vprašanje za predhodno odločanje ni pomembno za rešitev spora pred nacionalnim sodiščem. V nasprotju s tem, kar zatrjuje predložitveno sodišče, naj italijanska davčna uprava ne bi v celoti zavrnila stroškov tožeče stranke v glavni stvari za izobraževanje v tujini, temveč naj bi zgolj na podlagi količinskih in teritorialnih omejitev, ki jih določa italijanska ureditev, znižala znesek, ki naj se odbije. V teh okoliščinah naj bi zgolj nacionalno sodišče v okviru spora o glavni stvari bilo pristojno ugotavljati, ali je odločitev davčne uprave glede določitve podobnega študija, v zvezi s katerim je treba izračunati znesek povračila, in določitve tega študija pravilna in primerna.

14 Tega ugovora ni mogoče sprejeti.

15 V skladu z ustaljeno sodno prakso velja za vprašanja v zvezi z razlago prava Skupnosti, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 7. junija 2007 v združenih zadevah van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, ZOdl., str. I-4233, točka 22 in navedena sodna praksa).

16 Čeprav v obravnavanem primeru predložitvena odločba ni jasna glede vprašanja, ali je bil zahtevani odbitek od bruto zneska davka nepriznan ali zgolj znižan, ni očitno,

da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari.

17 Iz spisa je namreč razvidno, da tožeča stranka v glavni stvari izpodbija bodisi nepriznanje odbitka stroškov izobraževanja, ki so ji nastali na zasebni izobraževalni ustanovi, ki se nahaja v drugi državi članici, od bruto zneska davka, zlasti zato, ker primerljivi specialistični študij v Italiji ne obstaja, bodisi omejitev davčnega odbitka, do katerega meni, da je upravičena na podlagi količinskih in teritorialnih omejitev, ki se razlikujejo glede na to, ali zadevni študij ponuja zasebna izobraževalna ustanova v Italiji ali izobraževalna ustanova v drugi državi članici.

18 Vprašanje za predhodno odločanje je postavljeno, da bi se ugotovilo, ali je nacionalna ureditev, kot je TUIR in kot jo razlagajo in uporabljajo nacionalni organi, v skladu z določbami prava Skupnosti. V okviru spora o glavni stvari to vprašanje očitno ni nepomembno.

19 Italijanska vlada prav tako trdi, da predložitvena odločba ni jasna glede zadevnih določb prava Skupnosti. Na podlagi dokumentov v nacionalnem spisu in te odločbe naj ne bi bilo mogoče najti nobene povezave med položajem tožeče stranke v glavni stvari ter izvrševanjem pravice do ustanavljanja in svobode opravljanja storitev.

20 Tudi ta ugovor je treba zavrniti.

21 Kot je zatrjevala tožeča stranka v glavni stvari, iz predložitvene odločbe jasno izhaja, da nacionalno sodišče želi izvedeti, ali pravica do prostega gibanja državljanov Unije in svoboda opravljanja storitev iz členov 18 ES in 49 ES nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki ne priznava odbitka stroškov univerzitetnega študija v drugi državi članici ali pa v vsakem primeru te stroške omejuje do višine, ki je določena za podobne študije na javni univerzi, ki je najbližje davčnemu domicilu zavezanca.

22 Iz tega izhaja, da je vprašanje za predhodno odločanje dopustno.

Vprašanje za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je člena 18 ES in 49 ES treba razlagati tako, da nasprotujeta taki nacionalni ureditvi, kot jo razlagajo in uporabljajo pristojni nacionalni organi in ki ne priznava odbitka stroškov univerzitetnega izobraževanja v drugi državi članici od bruto zneska davka, medtem ko je te stroške mogoče odbiti v primeru univerzitetnega študija na izobraževalnih ustanovah v tej državi članici, ali ki dovoljuje odbitek stroškov takega študija, vendar največ v višini ustreznih stroškov, ki so določeni za podoben študij na državni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.

Uvodne ugotovitve glede uporabljivih določb prava Unije

24 Uvodoma je treba spomniti, da je člen 18 ES, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, posebej izražen v določbah, ki zagotavljajo svobodo opravljanja storitev. Če torej zadeva v glavni stvari spada na področje uporabe člena 49 ES, se Sodišču ne bo treba izreči o razlagi člena 18 ES (glej zlasti sodbi z dne 6. februarja 2003 v zadevi Stylianakis, C-92/01, Recueil, str. I-1291, točka 18, in z dne 11. septembra 2007 v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C-76/05, ZOdl., str. I-6849, točka 34).

25 Torej se je treba o členu 18(1) ES izreči zgolj, če zadeva v glavni stvari ne spada na področje uporabe člena 49 ES.

26 Glede tega je treba najprej spomniti, da čeprav člen 50, tretji odstavek, ES navaja zgolj aktivno svobodo opravljanja storitev, v okviru katere se ponudnik napoti k prejemniku storitev, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da svoboda opravljanja storitev vključuje tudi pravico prejemnikov storitev, da gredo v drugo državo članico, v kateri se nahaja ponudnik, da bi tam prejeli te storitve (glej sodbo z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377, točki 10 in 16).

27 Zadeva v glavni stvari se nanaša na to, kako so v državi članici prebivališča prejemnika storitev davčno obravnavani stroški izobraževanja, nastali na zasebni univerzitetni ustanovi v drugi državi članici.

28 Zato je treba preučiti, ali študiji na univerzitetnih ustanovah, kakršna je ITC, pomenijo storitve, ki se v skladu s členom 50, prvi odstavek, ES „praviloma opravljajo za plačilo“.

29 V skladu s stališči Evropske komisije, s katerimi se tožeča stranka v glavni stvari strinja, je ITC zasebna izobraževalna ustanova, ki deluje v sodelovanju z javno univerzo v Leidnu. Italijanska vlada pa trdi, da iz spisa ni jasno razvidno, ali je ta izobraževalna ustanova zasebna ali javna.

30 Razsojeno je že bilo, da je v smislu člena 50, prvi odstavek, ES bistvena značilnost plačila dejstvo, da je plačilo ekonomska protivrednost zadevne storitve (glej zlasti sodbi z dne 27. septembra 1988 v zadevi Humbel in Edel, 263/86, Recueil, str. I-5365, točka 17, in z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms, C-157/99, Recueil, str. I-5473, točka 58, ter zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 38).

31 Sodišče je tako iz pojma „storitve“ v smislu člena 50 ES izključilo študij, ki ga izvajajo nekatere izobraževalne ustanove, ki so del javnega izobraževalnega sistema in se v celoti ali pretežno financirajo z javnimi sredstvi. Sodišče je navedlo, da država z vzpostavitvijo in ohranjanjem takega javnega izobraževalnega sistema, ki ga na splošno financira javni proračun, ne pa učenci ali njihovi starši, nima namena opravljati odplačne dejavnosti, ampak uresničuje poslanstvo do svojih prebivalcev na socialnem, kulturnem in izobraževalnem področju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Humbel in Edel, točki 17 in 18, in sodbo z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth, C-109/92, Recueil, str. I-6447, točki 15 in 16).

32 Vendar je Sodišče odločilo, da študiji, ki jih izvajajo izobraževalne ustanove, ki se financirajo pretežno z zasebnimi sredstvi, zlasti s sredstvi študentov in njihovih staršev, pomenijo „storitve“ v smislu člena 50 ES, saj je cilj, ki ga te ustanove zasledujejo, ponudba storitve v zameno za plačilo (zgoraj navedeni sodbi Wirth, točka 17, ter Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 40).

33 Tako je treba študije, ki jih financirajo osebe, ki želijo pridobiti izobrazbo ali poklicno specializacijo, šteti za storitve v smislu člena 50 ES.

34 Nacionalno sodišče mora presoditi dejstva, zlasti pa čas trajanja in pogoje specialističnega študija tožeče stranke v glavni stvari.

35 Iz tega izhaja, da je člen 49 ES mogoče uporabiti za dejansko stanje, kakršno je v sporu o glavni stvari, če zavezanec neke države članice obiskuje univerzitetno ustanovo v drugi državi članici, za katero je mogoče šteti, da ponuja odplačne storitve – ki je torej pretežno financirana z zasebnimi sredstvi – kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Obstoj ovire za svobodo opravljanja storitev

36 V skladu s predložitveno odločbo Agenzia ni upoštevala izobraževalnih stroškov specialističnega študija E. Zanottija na Nizozemskem, česar tudi ni ustrezno obrazložila.

37 E. Zanotti je zatrjeval, da v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari magisterija, ki ga je delal na ITC, v Italiji ni bilo mogoče pridobiti na nobeni instituciji, ne javni ne zasebni. Trdi, da ko specialističnega študija, katerega vsebina in struktura bi bili v bistvu enakovredni in ki bi ga organizirale italijanske univerze, ni, na podlagi veljavne italijanske ureditve stroškov univerzitetnega ali podiplomskega študija v tujini sploh ni mogoče odbiti.

38 V skladu s stališči, ki jih je Sodišču predložila italijanska vlada, pa tožeči stranki v glavni stvari ni bilo zavrnjeno priznanje odbitka, ki ga določa TUIR, temveč se je znesek odbitka zgolj znižal, in sicer z 2481 EUR na 676 EUR. Komisija prav tako zatrjuje, da italijanska davčna ureditev, ki se razlaga in uporablja ob upoštevanju okrožnic št. 95/2000 in št. 11/1987, ne izključuje priznanja odbitka izobraževalnih stroškov, temveč določa uporabo količinskih in teritorialnih omejitev za izračun zneska stroškov, ki jih je mogoče odbiti.

39 Nacionalno sodišče mora ugotoviti, ali italijanska davčna ureditev, kot jo razlagajo in uporabljajo pristojni organi, privede do tega, da se zavrne priznanje odbitka od bruto zneska davka, ki ga je zahtevala tožeča stranka v glavni stvari, v višini stroškov univerzitetnega izobraževanja, ki so nastali v drugi državi članici, ali pa privede do tega, da se stroški, ki jih je mogoče odbiti, znižajo v skladu z zgoraj navedenima omejitvama.

40 Če se odbitek ne bi priznal zavezancu, ki je obiskoval zasebno izobraževalno ustanovo v drugi državi članici, je treba poudariti, da bi nacionalna ureditev, ki na splošno izključuje pravico do odbitka stroškov univerzitetnega izobraževanja v drugi državi članici od bruto zneska davka, medtem ko ta možnost obstaja glede stroškov univerzitetnega študija v tej državi članici, nalagala zavezancem, ki obiskujejo univerzitetne ustanove v tujini, višje davčno breme.

41 Taka ureditev bi lahko učinkovala tako, da bi odvračala zavezance, ki prebivajo v Italiji, od študija na univerzitetnih ustanovah v drugih državah članicah. Poleg tega bi ovirala ponudbo izobraževanja zasebnih izobraževalnih ustanov s sedežem v drugih državah članicah, namenjeno davčnim zavezancem, ki prebivajo v Italiji (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 66, in sodbo z dne 11. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 40).

42 Taka ureditev bi ovirala svobodo opravljanja storitev, ki je zagotovljena s členom 49 ES. Ta člen namreč nasprotuje uporabi katerega koli nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev med državami članicami postane težavnejše od opravljanja storitev znotraj države članice (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Smits in Peerbooms, točka 61, ter Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 67 in navedena sodna praksa).

43 Taka ovira je z vidika prava Skupnosti lahko upravičena le, če temelji na objektivnih razlogih, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki ga legitimno zasleduje nacionalno pravo.

44 Treba je ugotoviti, da v obravnavanem primeru glede tega ni bila predložena nobena utemeljitev.

45 Če bi bil odbitek stroškov univerzitetnega študija v drugi državi članici od bruto zneska davka priznan, pri čemer bi zanj veljale količinske in teritorialne omejitve, je treba spomniti, da iz člena 15(1)(e) TUIR izhaja, da se od bruto zneska davka odbije znesek, ki je enak 19 odstotkom stroškov srednješolskega in univerzitetnega izobraževanja, največ pa v višini, ki je določena za davke in prispevke državnih izobraževalnih ustanov.

46 Medtem ko je stroške študija v drugi državi članici mogoče odbiti največ v višini, ki je določena za davke in prispevke za podoben študij na javni italijanski univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca, je stroške študija na zasebni izobraževalni ustanovi v Italiji mogoče odbiti največ v višini, ki je določena za davke in prispevke za obiskovanje javne italijanske univerze v istem mestu ali, če v njem ni univerze, v isti deželi, kjer je ta zasebna izobraževalna ustanova.

47 Na podlagi stališč Komisije te količinske in teritorialne omejitve izhajajo iz člena 15(1)(e) TUIR, kot ga razlagajo in uporabljajo pristojni davčni organi ob upoštevanju okrožnic št. 95/2000 in št. 11/1987.

48 Tožeča stranka v glavni stvari je na obravnavi izpodbijala veljavnost in uporabljivost navedenih okrožnic, in sicer je zatrjevala, da niso zavezujoče ter da se okrožnica št. 11/1987 v vsakem primeru nanaša na drugo določbo TUIR, ne pa na člen 15(1)(e), in da je ni bilo mogoče uporabiti za dejansko stanje v postopku v glavni stvari.

49 Ne glede na to, ali sta navedeni okrožnici zavezujoči in uporabljivi v zadevi v glavni stvari – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, ne pa Sodišče – so vse stranke pred Sodiščem potrdile, da pristojni italijanski organi pri uporabi člena 15(1)(e) TUIR in pri izračunu zneska stroškov, ki jih je mogoče odbiti, uporabljajo zgoraj navedene količinske in teritorialne omejitve.

50 Tožeča stranka v glavni stvari trdi, da te omejitve bolj prizadenejo osebe, ki se odločijo za študij v drugi državi članici, kot pa osebe, ki izberejo študij v Italiji.

51 Vendar se glede na ugotovitve v točki 49 te sodbe zdi, da se po eni strani zadevna količinska omejitev uporablja tako za zasebne izobraževalne ustanove v Italiji kot za izobraževalne ustanove v drugih državah članicah.

52 Po drugi strani pa, kot izhaja iz točke 46 te sodbe, glede teritorialne omejitve velja, da se, če italijanski zavezanec obiskuje univerzitetni študij v drugi državi članici, ti stroški odbijejo največ v višini, ki je določena za davke in prispevke javne italijanske univerze, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca in ki ponuja podoben študij, medtem ko je omejitev, če isti davčni zavezanec obiskuje podoben študij, ki ga ponuja

zasebna univerzitetna ustanova v Italiji, določena glede na davke in prispevke javne italijanske univerze v mestu ali, če v njem ni univerze, v deželi, kjer je ta zasebna izobraževalna ustanova.

53 Če je ta razlaga pogojev uporabe člena 15(1)(e) TUIR pravilna, to v nasprotju s trditvami tožeče stranke v glavni stvari pomeni, da zavezanec, ki se odloči, da bo obiskoval zasebno univerzitetno ustanovo v Italiji, za referenčno merilo glede določitve najvišjega zneska stroškov, ki jih je mogoče odbiti, nima na voljo raznovrstnih javnih univerzitetnih ustanov na celotnem nacionalnem ozemlju, medtem ko bi bili davčni zavezanci, ki bi izbrali študij v tujini, vezani na najvišji znesek stroškov podobnega študija, ki poteka v javni izobraževalni ustanovi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.

54 Sodišče je že ugotovilo, da lahko država članica, da bi se izognila čezmernemu finančnemu bremenu, znesek, ki ga je mogoče odbiti za izobraževanje, omeji na določen znesek, ki ustreza davčni olajšavi, ki jo prizna ta država – upoštevajoč nekatere njej lastne vrednote – za obiskovanje izobraževalnih ustanov s sedežem na njenem ozemlju (glej zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 80).

55 V obravnavanem primeru so tožeča stranka, italijanska vlada in Komisija v odgovor na vprašanja Sodišča pojasnile, da se lahko davki in prispevki, ki se plačujejo pri javnih italijanskih univerzah, razlikujejo od univerze do univerze glede na veljavne deželne davke in glede na dejstvo, da upravni odbor vsake univerze samostojno določa prispevke, povezane z obiskovanjem študija.

56 To razlikovanje pa ne vpliva zgolj na določitev najvišjega zneska stroškov, ki jih lahko odbije zavezanec, ki obiskuje zasebno izobraževalno ustanovo v drugi državi članici, temveč tudi na določitev najvišjega zneska stroškov, ki jih lahko odbije davčni zavezanec, ki študira na zasebni izobraževalni ustanovi v Italiji.

57 Nacionalna ureditev, iz katere izhajajo take razlike, ki zadevajo tako davčne zavezance, ki študirajo v Italiji, kot tiste, ki izvršujejo svojo pravico do prostega gibanja in obiskujejo tak študij v drugi državi članici, in ki izhajajo iz dejavnikov, navedenih v točki 55 te sodbe, ne pomeni omejitve svobode opravljanja storitev v smislu člena 49 ES.

58 Pri odbijanju izobraževalnih stroškov, ki jih je imel zavezanec, se namreč ne uporabljajo različna davčna pravila glede na to, ali je študij potekal v drugi državi članici ali v zadevni državi članici. V obravnavanem primeru tožeča stranka s tem, da je študirala na univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, glede spornega davčnega odbitka ni bila nujno v slabšem položaju v primerjavi s položajem, v katerem bi bila, če bi obiskovala zasebno univerzo v Italiji. Glede na to, katero zasebno univerzo v Italiji bi izbrala, bi bil namreč znesek stroškov, ki jih je mogoče odbiti, višji ali nižji od zneska, izračunanega glede na stroške obiskovanja javne italijanske univerze, ki je najbližja njenemu davčnemu domicilu, kar je referenčno merilo, ki se uporablja za študij v drugi državi članici.

59 S temi referenčnimi merili se ugotavlja znesek izobraževalnih stroškov, ki so plačani zasebni izobraževalni ustanovi v Italiji ali v drugi državi članici in ki jih zavezanec lahko odbije.

60 Kot je zatrjevala Komisija, referenčno merilo, določeno za zasebne izobraževalne ustanove v Italiji, nikakor ni uporabno za zasebne izobraževalne ustanove v drugih državah članicah.

61 Tudi če bi bilo za vse zasebne izobraževalne ustanove, tako znotraj kot zunaj zadevne države članice, odločeno, da se za izračun stroškov, ki jih je mogoče odbiti, kot enotno referenčno merilo uporabljajo stroški za podoben študij na javni italijanski univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca, bi znesek stroškov zavezanca – kot je tožeča stranka v glavni stvari, ki je obiskovala univerzitetno ustanovo v tujini – ki jih je mogoče odbiti, ostal nespremenjen.

62 V teh okoliščinah s stališča davčne ureditve, ki izhaja iz člena 15(1)(e) TUIR, ni mogoče zaznati dejavnikov, ki bi lahko zavezance, ki prebivajo v Italiji, odvrnili od tega, da bi obiskovali univerzitetni študij v izobraževalni ustanovi v drugi državi članici.

63 Te ugotovitve Komisija ni izpodbila s tem, ko je na koncu obravnave menila, da je najboljši način spoštovanja zahtev prava Skupnosti kot referenčno merilo upoštevati davke in prispevke, plačane javni italijanski univerzi, ki ponuja študij najvišje stopnje, ki je podoben študiju, ki ga je obiskoval zavezanec v drugi državi članici.

64 Kadar ni usklajevalnih ukrepov, morajo namreč države članice pri izvrševanju svojih pristojnosti postaviti merila za izračun stroškov univerzitetnega študija, ki jih je mogoče odbiti, pod pogojem, da so pravila, ki se nanje nanašajo, v skladu z določbami Pogodbe ES, zlasti pa, da ne – kot je to v sporu o glavni stvari – odvračajo zavezancev, ki prebivajo v Italiji, od univerzitetnega študija, ki ga ponujajo izobraževalne ustanove v drugi državi članici.

65 V delu, v katerem italijanska ureditev, kot jo razlagajo in uporabljajo pristojni organi, določa najvišji znesek stroškov, ki jih je mogoče odbiti v okviru zgoraj navedenih količinskih in teritorialnih omejitev, ta ureditev zaradi razlogov, navedenih v točkah od 51 do 62 te sodbe, nikakor ne pomeni ovire za člen 49 ES, tako da ni treba obravnavati alternativnega merila, ki ga je Komisija navedla kot primernejšega.

66 Glede na zgornje ugotovitve je treba člen 49 ES razlagati tako, da:

– nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija na univerzitetnih ustanovah na ozemlju te države članice, medtem ko na splošno izključuje to možnost glede stroškov univerzitetnega izobraževanja, ki nastanejo v zasebni univerzitetni ustanovi v drugi državi članici;

– ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija, ki so nastali v zasebni univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, v okviru najvišjega zneska ustreznih stroškov, ki so določeni za podoben študij na javni nacionalni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.

Obstoj ovire za državljanstvo Unije

67 Kot izhaja iz točk od 24 do 35 te sodbe, je treba, če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da člena 49 ES ni mogoče uporabiti za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, ureditev, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, preučiti tudi z vidika člena 18 ES.

68 Status državljana Unije ima namen biti temeljni status državljanov držav članic, ki omogoča tistim državljanom, ki so v enakem položaju, da so na področju uporabe *ratione materiae* Pogodbe ne glede na svoje državljanstvo in brez poseganja v izjeme, ki so izrecno predvidene v zvezi s tem, enako pravno obravnavani (glej zlasti sodbo z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk, C-184/99, Recueil, str. I-6193, točka 31, ter zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 86).

69 Med položaji, ki spadajo na področje uporabe prava Skupnosti, so tisti v zvezi z izvajanjem temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo, še posebej pa tisti v zvezi s pravico do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, kot jo podeljuje člen 18 ES (glej zgoraj navedeni sodbi Grzelczyk, točka 33, ter Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 87).

70 Ker ima državljan Unije v vseh državah članicah pravico do enakega pravnega obravnavanja, kot so ga deležni državljani teh držav članic, ki so v enakem položaju, bi bilo nezdružljivo s pravico do prostega gibanja, če bi bil državljan v državi članici, katere državljan je, manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil ugodnosti, ki jih daje Pogodba v zvezi s prostim gibanjem (sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop, C-224/98, Recueil, str. I-6191, točka 30, ter Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 88).

71 Učinki teh ugodnosti ne bi mogli priti popolnoma do izraza, če bi bilo državljana države članice mogoče odvrniti od njihove uporabe z oviranjem njegovega bivanja v državi članici gostiteljici zaradi zakonodaje njegove matične države, ki ga kaznuje zgolj zato, ker jih je uporabil (zgoraj navedena sodba Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 89 in navedena sodna praksa).

72 Tožeča stranka v glavni stvari je s tem, da je obiskovala univerzitetno ustanovo v drugi državi članici, izvrševala svojo pravico do prostega gibanja.

73 Če bi pristojni davčni organi nacionalno ureditev razlagali in uporabljali tako, da bi na splošno izključevala davčni odbitek, določen na podlagi stroškov univerzitetnega študija, ker so ti stroški nastali v univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, medtem ko bi ta možnost obstajala glede stroškov univerzitetnega študija v tej državi članici, bi taka ureditev davčne zavezance spravljala v slabši položaj zgolj zato, ker so s tem, da so odšli v drugo državo članico na univerzitetni študij, izvrševali svojo pravico do prostega gibanja.

74 Taka izključitev bi za vse državljane Unije pomenila oviro za svoboščine iz člena 18(1) ES.

75 Izključitve pravice do odbitka stroškov univerzitetnega študija, ki ga ponuja izobraževalna ustanova v drugi državi članici, ni mogoče utemeljiti zgolj z razlogom, da javne italijanske univerze ne ponujajo podobnih storitev.

76 V obravnavanem primeru za domnevno izključitev pravice do odbitka, na katerega se nanaša predložitvena odločba, ni bila navedena nobena druga utemeljitev. Čeprav lahko države članice na podlagi svojih lastnih načel določijo objektivna merila, s katerimi se ugotavlja, katere izobraževalne stroške je mogoče šteti za davčni odbitek, je taka splošna izključitev pravice do odbitka zgolj zato, ker je študij ponujen v drugi državi članici in/ali ker v državi članici stalnega prebivališča zavezanca ni enakovrednega študija, v nasprotju s členom 18 ES.

77 Glede količinskih in teritorialnih omejitev za izračun zneska izobraževalnih stroškov, ki jih je mogoče odbiti, navedenih v točkah 46 in 47 te sodbe, je treba poudariti, da te omejitve zaradi istih razlogov, kot so bili že navedeni v točkah od 51 do 62 te sodbe v zvezi s svobodo opravljanja storitev, ne pomenijo ovir za prosto gibanje državljanov Unije, ki bi bile v nasprotju s členom 18 ES.

78 Glede na zgornje ugotovitve je treba člen 18 ES razlagati tako, da:

– nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija na izobraževalnih ustanovah na ozemlju te države članice, medtem ko na splošno izključuje to možnost glede stroškov univerzitetnega izobraževanja, ki nastanejo v univerzitetni ustanovi v drugi državi članici;

– ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za davčne zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija, ki so nastali v univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, v okviru najvišjega zneska ustreznih

stroškov, ki so določeni za podoben študij na javni nacionalni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.

Stroški

79 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člen 49 ES je treba razlagati tako, da:

– **nasprotuje nacionalni ureditvi nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija na univerzitetnih ustanovah na ozemlju te države članice, medtem ko na splošno izključuje to možnost glede stroškov univerzitetnega izobraževanja, ki nastanejo v zasebni univerzitetni ustanovi v drugi državi članici;**

– **ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija, ki so nastali v zasebni univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, v okviru najvišjega zneska ustreznih stroškov, ki so določeni za podoben študij na javni nacionalni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.**

2. Člen 18 ES je treba razlagati tako, da:

– **nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija na izobraževalnih ustanovah na ozemlju te države članice, medtem ko na splošno izključuje to možnost glede stroškov univerzitetnega izobraževanja, ki nastanejo v univerzitetni ustanovi v drugi državi članici;**

– **ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za zavezance določa možnost, da od bruto zneska davka odbijejo stroške univerzitetnega študija, ki so nastali v univerzitetni ustanovi v drugi državi članici, v okviru najvišjega zneska ustreznih stroškov, ki so določeni za podoben študij na javni nacionalni univerzi, ki je najbližja davčnemu domicilu zavezanca.**

Podpisi