РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

20 май 2010 година *

По дело C-56/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Commissione tributaria provinciale di Roma (Италия) с акт от 14 януари 2009 г., постъпил в Съда на 9 февруари 2009 г., в рамките на производство по дело

Emiliano Zanotti

срещу

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2,

* Език на производството: италиански.

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н A. Rosas, г-н U. Lõhmus, г-н A. Ó Caoimh (докладчик) и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 февруари 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н E. Zanotti, от г-н C. Romano и г-н E. Zanotti, avvocati,

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— за Европейската комисия, от г-н A. Aresu и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ЕО и 18 ЕО, отнасящи се съответно до свободното предоставяне на услуги и до гражданството на Съюза.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Zanotti и Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2 (наричана по-нататък „Agenzia“) по повод приспадането от брутния данък на разходите за участие в университетски курс, който се провежда в друга държава членка.

Национална правна уредба

3 Съгласно член 15, параграф 1, буква е) от Декрет №°917 на президента на Републиката от 22 декември 1986 г. за одобряване на единния текст относно данъците върху доходите (наричан по-нататък „TUIR“):

„От брутния данък се приспада сума, равняваща се на 19 % от следните понесени от данъчнозадълженото лице разходи, при условие че не подлежат на приспадане при определянето на различните доходи, които участват в образуването на общия доход:

[…]

е) разходи за посещаване на курсове в рамките на средното образование или университетски курсове до размер, който не надвишава максималната стойност, определена за таксите и разноските, заплащани на националните учебни заведения.“

4 От представените на Съда становища е видно, че министерството на финансите приема циркулярни писма за тълкуването и прилагането на разпоредбите на TUIR.

5 Точка 1.5.1 от циркулярно писмо №°95 на министерството на финансите от 12 май 2000 г. (наричано по-нататък „циркулярно писмо №°95/2000“) предвижда, че разходите за посещаване на частни или чуждестранни учебни заведения или университети могат да се приспаднат до определения таван за таксите и разноските, заплащани за сходни услуги, които се предоставят от италиански публични учебни заведения. За целите на приспадането на разходите за посещаване на университетски курсове в чужбина като база за изчисление следва да се вземат съответните разходи за посещаването на сходни курсове, които се

провеждат в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице италиански публичен университет.

6 За целите на приспадането на разноските, платени от студенти, записани в частни университети в Италия, циркулярно писмо №°11 на министерството на финансите от 23 май 1987 г. (наричано по-нататък „циркулярно писмо №°11/1987“) предвижда, че курсовете за „laurea“, провеждани от посочените университети, се приравняват на идентичните или сходните курсове, провеждани в съществуващия в същия град или намиращ се в град в същия регион като частния университет италиански публичен университет.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 През академичната 2003/2004 година жалбоподателят в главното производство — адвокат, специалист в областта на данъчното право с постоянен адрес в Рим, посещава магистърска програма по международно данъчно право в International Tax Center (наричан по-нататък „ITC“) в Лайден (Нидерландия).

8 В данъчната си декларация за 2003 г. в съответствие с член 15, параграф 1, буква е) от TUIR като разходи, които могат да се приспаднат като такси за университетско образование, жалбоподателят приспада от брутния данък сума, равняваща се на 19 % от разходите за посещаване на посочената магистърска програма. Тези разходи възлизат на 12 000 EUR.

9 От акта за запитване е видно, че за целите на приспадането Agenzia отказва да вземе предвид разходите за обучение във връзка със специализацията на г-н Zanotti в Нидерландия и дори напълно изключва възможността за приспадане, без надлежно да се обоснове, особено що се отнася до причините, поради

които подлежащата на приспадане сума не е можела да се определи, като за база при изчисляването се използва сумата, която би поискало аналогично национално учебно заведение, както предвижда националната правна уредба.

10 Също от акта за запитване е видно, че на 8 август 2007 г. на жалбоподателя е връчен ревизионен акт за сумата 2 621,84 EUR във връзка с декларацията за данъчната 2003 година.

11 На 14 декември 2007 г. той обжалва този акт пред Commissione tributaria provinciale di Roma, като възразява срещу непризнаването на разглежданото приспадане и изтъква, че предвидените от италианската правна уредба граници на приспадането са несъвместими с общностното право.

12 При тези обстоятелства Commissione tributaria provinciale di Roma решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли основните принципи на Договора и на европейското общо право относно ефективната и пълна съдебна защита, както и относно еднаквото третиране и свободата на движение, прилагането на член 15, [параграф 1], буква е) от [TUIR] и на точка 1.5.1 от Циркулярно писмо № 95[/2000 г.] и противоречи ли на общностната правна уредба произтичащото от тях ограничение във връзка с признаването на разходите, посочени в споменатите разпоредби?“

По допустимостта на запитването

13 Макар формално да не прави възражение за недопустимост, италианското правителство счита, че преюдициалният въпрос не е релевантен за разрешаването на спора пред националния съд. Противно на изложеното от запитващата юрисдикция, италианската данъчна администрация не изключила напълно приспадането на разходите, понесени от жалбоподателя в главното производство за учебни курсове в чужбина, а само намалила сумата, която може да се приспадне, като се позовала на приложимите по силата на италианската правна уредба количествени и териториални ограничения. При тези обстоятелства в рамките на спора в главното производство единствената задача на националния съд била да определи дали извършената от данъчната администрация преценка във връзка с определянето на сходния курс, спрямо което трябва да се изчисли размерът на възстановяването, и определянето на свързания с него курс, са точни и уместни.

14 Това възражение не може да се приеме.

15 Според постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на общностното право и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, която той определя съгласно своите правомощия, и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправено от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение от 7 юни 2007 г. по дело Van der Weerd и др., C-222/05—C-225/05, Сборник, стр. I-4233, точка 22 и цитираната съдебна практика).

16 В конкретния случай, макар в акта за запитване да липсва яснота относно въпроса дали поисканото приспадане от брутния данък е било отказано или

само намалено, не е съвсем очевидно,че искането тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство.

17 Всъщност от преписката е видно, че жалбоподателят в главното производство оспорва било отказа за приспадане от брутния данък на направените разходи за обучение в частно учебно заведение, намиращо се в друга държава членка, поспециално на основание, че не е налице специализация със сходни характеристики в Италия, било ограничаването на данъчното приспадане, на което счита, че има право в съответствие с количествените и териториалните ограничения, които се различават в зависимост от това дали разглежданият учебен курс се предлага от частно учебно заведение, намиращо се в Италия, или от учебно заведение в друга държава членка.

18 Преюдициалният въпрос се поставя, за да се определи дали национална правна уредба като TUIR, така както е тълкувана и прилагана от компетентните национални органи, съответства на разпоредбите на общностното право. В рамките на спора по главното производство той очевидно не е ирелевантен.

19 Италианското правителство поддържа също така, че в акта за запитване липсва яснота по отношение на разглежданите разпоредби на общностното право. От материалите по националната преписка и този акт не било възможно да се изведе каквото и да било обстоятелство, което да позволява да се установи връзка между положението на жалбоподателя в главното производство и упражняването на свободата на установяване и на свободното предоставяне на услуги.

20 Това възражение също трябва да се отхвърли.

21 Както изтъква жалбоподателят в главното производство, от акта за запитване ясно е видно, че националният съд иска да се установи дали правото на свободно движение на гражданите на Съюза и свободното предоставяне на услуги, залегнали съответно в членове 18 ЕО и 49 ЕО, допускат национална правна уредба, която отказва приспадане от брутния данък на разходи за посещаване на университетски курсове в друга държава членка или при всички положения ограничава тези разходи до съответните разходи, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице публичен университет.

22 От посоченото следва, че преюдициалният въпрос е допустим.

По преюдициалния въпрос

23 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 18 ЕО и 49 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която, така както е тълкувана и прилагана от компетентните национални органи, изключва приспадане от брутния данък на разходите за посещаване на университетски курс в друга държава членка, макар посочените разходи да могат да се приспаднат, що се отнася до университетски курсове, провеждани от учебни заведения, които са установени в тази държава членка, или позволява приспадането на разходите за посещаване на подобни курсове, но до границите на тавана, определен за съответните разходи, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице национален публичен университет.

Предварителни бележки относно приложимите разпоредби на правото на Съюза

24 В самото начало следва да се припомни, че член 18 ЕО, който формулира по общ начин правото на всеки гражданин на Съюза да се придвижва и да пребивава свободно на територията на държавите членки, се конкретизира в разпоредбите, отнасящи се до свободното предоставяне на услуги. Следователно, ако случаят, предмет на главното производство, попада в приложното поле на член 49 ЕО, то не е необходимо Съдът да се произнася по тълкуването на член 18 ЕО (вж. по-специално Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Stylianakis, C-92/01, Recueil, стр. I-1291, точка 18, както и Решение от 11 септември 2007 г. по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, C-76/05, Сборник, стр. I-6849, точка 34).

25 Следователно Съдът трябва да се произнесе по член 18, параграф 1 ЕО само доколкото случаят, предмет на главното производство, не попада в приложното поле на член 49 ЕО.

26 В този смисъл следва на първо място да се напомни, че макар член 50, трета алинея ЕО да споменава само активното свободно предоставяне на услуги, в рамките на което лицето, което предлага услугите, отива при получателя на услугите, от установената съдебна практика следва, че свободното предоставяне на услуги включва и свободата на получателите на услуги да отидат в друга държава членка, в която се намира лицето, което предлага услугите, за да могат да се възползват там от тези услуги (вж. Решение от 31 януари 1984 г. по дело Luisi и Carbone, 286/82 и 26/83, Recueil, стр. 377, точки 10 и 16).

27 Предмет на делото по главното производство е данъчното третиране в държавата членка, в която получателят на услугите е местно лице, на разходите за обучение, направени в университетско учебно заведение, намиращо се в друга държава членка.

28 Ето защо следва да се провери дали курсовете, които се провеждат в университетско учебно заведение като ITC, представляват „услуги, които обикновено се предоставят срещу възнаграждение“ в съответствие с член 50, първа алинея ЕО.

29 Според становището на Европейската комисия, поддържано от жалбоподателя в главното производство, ITC е частно учебно заведение, което упражнява дейността си в сътрудничество с публичния университет в Лайден. За разлика от това, италианското правителство изтъква, че частният или публичният характер на посоченото учебно заведение не личи ясно от преписката.

30 Вече е било постановено от Съда, че по смисъла на член 50, първа алинея ЕО основната характеристика на възнаграждението се състои в това, че то представлява насрещната икономическа престация за разглежданата услуга (вж. по-специално Решение от 27 септември 1988 г. по дело Humbel и Edel, 263/86, Recueil, стр. I-5365, точка 17, Решение от 12 юли 2001 г. по дело Smits и Peerbooms, C-157/99, Recueil, стр. I-5473, точка 58, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 38).

31 По този начин Съдът изключва от понятието за услуги по смисъла на член 50 ЕО учебните курсове, които се провеждат в определени учебни заведения, които са част от публичната образователна система и които се финансират изцяло или основно с публични средства. Съдът уточнява, че създавайки и поддържайки такава система на публично образование, която се финансира поначало от държавния бюджет, а не от учениците или от техните родители, държавата не цели да се ангажира с платени дейности, а изпълнява своята мисия по отношение на населението в социалната, културната и образователната сфера (вж. в този смисъл Решение по дело Humbel и Edel, посочено по-горе, точки 17 и 18, както и Решение от 7 декември 1993 г. по дело Wirth, C-109/92, Recueil, стр. I-6447, точки 15 и 16).

32 Обратно, Съдът постановява, че учебните курсове, провеждани от учебни заведения, които се финансират основно с частни средства, по-конкретно от учениците и техните родители, представляват „услуги“ по смисъла на член 50 ЕО, тъй като в действителност преследваната от учебните заведения цел се състои в това да предоставят услуга срещу възнаграждение (Решение по дело Wirth, посочено по-горе, точка 17, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 40).

33 Следователно учебните курсове, финансирани основно от лица, които желаят да получат обучение или професионална специализация, трябва да се разглеждат като „услуги“ по смисъла на член 50 ЕО.

34 Задача на националния съд е да прецени обстоятелствата, и по-специално реда и условията на провеждане на специализацията, следвана от жалбоподателя в главното производство.

35 От това следва, че член 49 ЕО е приложим при обстоятелства като тези по главното производство, при положение че данъчнозадълженото лице от една държава членка посещава университетско учебно заведение в друга държава членка, което може да се разглежда като предоставящо услуги срещу възнаграждение, т.е. което е финансирано основно с частни средства, като задача на националната юрисдикция е да провери дали това е така.

По наличието на пречка за свободното предоставяне на услуги

36 Съгласно акта за запитване Agenzia отказва да вземе предвид разходите за обучение за посещаваната от г-н Zanotti специализация в Нидерландия, без надлежно да се обоснове за това.

37 От своя страна г-н Zanotti изтъква, че към момента на настъпване на фактите в главното производство магистърската степен, която е получил в ITC, не е можела да се придобие в нито едно публично или частно учебно заведение в Италия. Поради липса на организирани от италианските университети квалификационни курсове, които по същество да са еквивалентни по своето съдържание и структура на обучение, той поддържа, че по силата на приложимата италианска правна уредба, разходите за посещаване на университетски курсове или курсове за следдипломна квалификация в чужбина изобщо не могат да се приспаднат.

38 За разлика от това, според становището, което италианското правителство представя на Съда, по отношение на жалбоподателя в главното производство не е постановен отказ за предвиденото от TUIR приспадане, а само размерът на приспадането е коригиран от 2 481 EUR на 676 EUR. Също така Комисията изтъква, че италианската правна уредба, тълкувана и прилагана в светлината на циркулярни писма № 95/2000 и № 11/1987, не изключва приспадането на таксите за обучение, но предвижда прилагането на количествени и териториални ограничения за изчисляването на размера на разходите, които могат да се приспаднат.

39 Задача на националния съд е да установи дали италианската национална правна уредба, така както е тълкувана и прилагана от компетентните органи, води до отказ на поисканото от жалбоподателя в главното производство приспадане от брутния данък на разходите за университетско обучение, заплатени в друга държава членка, или води до намаляване на разходите, които могат да се приспаднат, в съответствие с горепосочените ограничения.

40 В случай че на данъчнозадължено лице, което е посещавало частно учебно заведение, намиращо се в друга държава членка, се отказва приспадане, следва да се отбележи, че национална правна уредба, която общо изключва правото на приспадане от брутния данък на разходите за посещаване на университетски курсове, предлагани в друга държава членка, макар тази възможност да съществува по отношение на разходите за посещаване на университетски курсове, предлагани в тази държава членка, води до по-голяма данъчна тежест за данъчнозадължените лица, които посещават университетски учебни заведения в чужбина.

41 Подобна правна уредба разубеждава местните за Италия данъчнозадължени лица да посещават университетски курсове в учебни заведения, които са установени в друга държава членка. Освен това тя препятства предлагането на обучение от установени в други държави членки частни учебни заведения, предназначено за данъчнозадължените лица, които са местни за Италия (вж. в този смисъл Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 66, както и Решение от 11 септември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-318/05, Сборник, стр. I-6957, точка 40).

42 Подобна правна уредба представлява пречка за свободното предоставяне на услуги, което е гарантирано от член 49 ЕО. Всъщност този член не допуска прилагането на която и да е национална правна уредба, която прави предоставянето на услуги между държавите членки по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава членка (вж. по-конкретно Решение по дело Smits и Peerbooms, посочено по-горе, точка 61, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 67 и цитираната съдебна практика).

43 От гледна точка на общностното право подобна пречка може да бъде оправдана само ако се основава на обективни съображения, независещи от гражданството на засегнатите лица, и когато е съразмерна с преследваната от националното право легитимна цел.

44 В това отношение следва да се констатира, че в конкретния случай не е изтъкната никаква обосновка.

45 В случай че се допуска приспадане от брутния данък на разходите за университетски курсове, предлагани в друга държава членка, за което обаче се прилагат количествени и териториални ограничения, следва да се припомни, че от член 15, параграф 1, буква е) от TUIR следва, че приспадане от брутния данък на сума в размер на 19 % от разходите за посещаване на курсове в рамките на средното образование и на университетски курсове се предвижда до размер, който не надвишава максималната стойност, определена за таксите и разносите, заплащани в националните учебни заведения.

46 Докато разходите за посещаване на учебни курсове в друга държава членка могат да се приспаднат до границите на тавана, определен за таксите и разносите, плащани за посещаването на сходни занятия, провеждани в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице италиански публичен университет, разходите, направени в частно учебно заведение в Италия, могат да се приспаднат до границите на тавана, определен за таксите и разносите, заплащани за посещаването на италианския публичен университет в същия град или — ако там няма такъв — в същия регион, в който се намира посоченото частно учебно заведение.

47 Според писменото становище на Комисията тези количествени и териториални ограничения следват от тълкуването и прилагането от компетентните данъчни органи на член 15, параграф 1, буква е) от TUIR в светлината на циркулярни писма № 95/2000 и № 11/1987.

48 В съдебното заседание жалбоподателят оспорва действието и приложимостта на посочените циркулярни писма, като изтъква, че последните нямат задължително действие и че при всички положения циркулярно писмо №°11/1987 се отнася до друга разпоредба на TUIR, а не до член 15, параграф 1, буква е) и не е приложимо към фактите в главното производство.

49 Независимо какви са обаче задължителната сила и приложимостта в главното производство на посочените циркулярни писма — което запитващата юрисдикция, а не Съдът, трябва да провери — всички страни пред Съда признават, че за целите на прилагане на член 15, параграф 1, буква е) от TUIR и за изчисляването на размера на разходите, които могат да се приспаднат, компетентните италиански данъчни органи прилагат горепосочените количествени и териториални ограничения.

50 Според жалбоподателя в главното производство тези ограничения са по-тежки за лицата, които избират курс в друга държава членка, отколкото за тези, които избират курс в Италия.

51 Предвид изложените в точка 49 съображения обаче, от една страна, разглежданото количествено ограничение се прилага едновременно и към частните учебни заведения, намиращи се в Италия, и към тези, намиращи се в други държави членки.

52 От друга страна, що се отнася до териториалното ограничение, както е видно от точка 46 от настоящото решение, ако италианско данъчнозадължено лице посещава университетски курс в друга държава членка, неговите разходи могат да се

приспаднат най-много до максималната стойност, определена за таксите и разноските, плащани в най-близкия до неговия данъчен адрес в Италия италиански публичен университет, който предлага сходни курсове, докато ако същото данъчнозадължено лице посещава сходен курс, предлаган от частно университетско учебно заведение в Италия, границите се определят в зависимост от таксите и разноските, плащани в италианския публичен университет в града или — ако там няма такъв — в региона, в който се намира посоченото частно учебно заведение.

53 Дори да се приеме, че това изложение на условията за прилагане на член 15, параграф 1, буква е) от TUIR е правилно, от него следва, че обратно на изтъкваното от жалбоподателя в главното производство, данъчнозадълженото лице, което реши да посещава частно университетско учебно заведение в Италия, не може да ползва като база за определянето на тавана за приспадане на разходите, които могат да се приспаднат, широката гама от публични университетски учебни заведения на цялата национална територия, докато данъчнозадължените лица, които избират курс в чужбина — напротив — са обвързани от тавана на разходите за сходен курс, провеждан от най-близкото до данъчния им адрес публично учебно заведение.

54 Съдът вече е установил, че за да се избегне прекомерна финансова тежест, е допустимо държава членка да ограничи сумата, която може да се приспадне като разходи за обучение, до определен размер, съответстващ на данъчното облекчение, предоставено от тази държава, предвид присъщи за нея ценности, за посещаването на учебни заведения, които се намират на нейната територия (вж. Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 80).

55 В конкретния случай, в отговор на въпрос на Съда жалбоподателят, италианското правителство, както и Комисията обясняват, че таксите и разноските, заплащани на италиански публични университети, могат да се различават в зависимост от приложимите местни такси, както и поради факта, че управителният съвет на всеки публичен университет автономно определя таксите за посещаване на курсовете.

56 Остава обаче обстоятелството, че това различие засяга не само определянето на тавана, приложим към разходите, които могат да се приспаднат от данъчнозадължено лице, което посещава частно учебно заведение в друга държава членка, но и определянето на тавана, приложим към разходите, които могат да се приспаднат от данъчнозадължено лице, което посещава курсове, провеждани от частно учебно заведение в Италия.

57 Национална правна уредба, която поражда подобни различия, засягащи както данъчнозадължените лица, които посещават учебни курсове в Италия, така и тези, които упражняват своето право на свободно движение, за да посещават подобни курсове в други държави членки, и видно от посочените в точка 55 от настоящото решение фактори, не представлява ограничение за свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 49 ЕО.

58 Всъщност приспадането на направените от данъчнозадълженото лице разходи за обучение не се подчинява на различен данъчен режим в зависимост от това дали посещаваният учебен курс е бил проведен в други държави членки или в съответната държава членка. В случая, като посещава учебен курс, провеждан в университетско учебно заведение в друга държава членка, жалбоподателят не се намира задължително — що се отнася до спорното данъчно приспадане — в по-неблагоприятно положение спрямо това, в което щеше да се намира, ако беше посещавал частен университет в Италия. Всъщност в зависимост от избрания от него частен университет в Италия, размерът на разходите, които могат да се приспаднат, щеше да е по-висок или по-нисък в сравнение с изчисления на базата на разходите, предвидени за посещаването на най-близкия до данъчния му адрес италиански публичен университет, т.е. базата за изчисление, използвана за учебните курсове, провеждани в други държави членки.

59 Тази база за изчисление има за цел да се определи размерът на разходите, заплатени на частно учебно заведение, намиращо се в Италия или в друга държава членка, който данъчнозадълженото лице може да приспадне от разходите за обучение.

60 Както изтъква Комисията, базата за изчисление, предвидена за частните учебни заведения в Италия, е напълно безполезна в случая на частно учебно заведение, намиращо се в друга държава членка.

61 Дори ако се вземеше решение за всички частни учебни заведения във или извън съответната държава членка като единствена база за изчисляването на разходите, които могат да се приспаднат, да се вземат разходите, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице италиански публичен университет, размерът на разходите, които могат да се приспаднат от данъчнозадължено лице като жалбоподателя в главното производство, което е посещавало университетско учебно заведение в чужбина, би останал непроменен.

62 При тези обстоятелства не е възможно от гледна точка на данъчния режим, въведен с член 15, параграф 1, буква е) от TUIR, да се открие нещо, което може да разубеди данъчнозадължените лица, които са местни за Италия, да посещават университетски курсове в учебни заведения, намиращи се в друга държава членка.

63 Този извод не се поставя под съмнение от Комисията, която в края на съдебното заседание приема, че най-добрият начин за спазване на изискванията на общностното право е като база за изчисление да се вземат разноските и таксите, заплатени на италианския публичен университет, предлагащ най-висококвалифицирания курс, който може да се приравни на посещавания от данъчнозадълженото лице курс в друга държава членка.

64 Всъщност при липса на мерки за хармонизиране задача на държавите членки е при упражняването на своите правомощия да установят критерии относно изчисляването на разходите за университетско обучение, които могат да се приспаднат, при условие че свързаните с това правила съответстват на разпоредбите на Договора за ЕО и, особено в случай като този в главното производство, не разубеждават данъчнозадължените местни за Италия лица да посещават университетски курсове, предлагани от учебни заведения, намиращи се в други държави членки.

65 При всички положения, доколкото италианската правна уредба, така както е тълкувана и прилагана от компетентните органи, налага таван за разходите, които могат да се приспаднат в горепосочените количествени и териториални граници, поради изложените в точки 51—62 от настоящото решение причини, тази правна уредба не представлява пречка за член 49 ЕО, така че не е необходимо да се разглежда съображението за алтернативния критерий, изтъкнато от Комисията като по-подходящо.

66 Предвид изложените съображения член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че:

— не допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове, провеждани от университетски учебни заведения, намиращи се на територията на тази държава членка, но общо изключва тази възможност по отношение на разходите за университетско обучение, направени в частно университетско учебно заведение, установено в друга държава членка,

— допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове в частно университетско учебно заведение, установено в друга държава членка, до границите на тавана, определен за съответните разходи, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани в най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице национален публичен университет.

По наличието на пречка за гражданството на Съюза

67 Както е видно от точки 24—35 от настоящото решение, доколкото запитващата юрисдикция би могла да стигне до заключение за неприложимост на член 49 ЕО към фактите по главното производство, правна уредба като разглежданата по главното производство следва да се разгледа и в светлината на член 18 ЕО.

68 Статутът на гражданин на Съюза е създаден, за да бъде основният статут на гражданите на държавите членки, позволяващ на тези от тях, които са в еднакво положение, да получават в приложното поле ratione materiae на Договора еднакво правно третиране, независимо от тяхната националност и без да се засягат изрично предвидените в това отношение изключения (вж. по-специално Решение от 20 септември 2001 г. по дело Grzelczyk, C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 31, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 86).

69 Сред положенията, които попадат в приложното поле на общностното право, са свързаните с упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, по-конкретно отнасящите се до свободата на движение и пребиваване на територията на държавите членки, както е предоставена от член 18 ЕО (вж. по-специално Решение по дело Grzelczyk, посочено по-горе, точка 33, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 87).

70 Доколкото във всички държави членки на гражданин на Съюза следва да бъде признато същото правно третиране като това, предоставено на гражданите на тези държави членки, които се намират в същото положение, би било несъвместимо с правото на свободно движение в държавата членка, на която е гражданин, спрямо него да се прилага по-неблагоприятно третиране от това, от което той би се ползвал, ако не беше използвал предоставените от Договора облекчения в областта на движението (Решение от 11 юли 2002 г. по дело D'Hoop, C-224/98, Recueil, стр. I-6191, стр. 30, както и Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 88).

71 Тези възможности не биха могли да произведат изцяло действието си, ако гражданин на държава членка може да бъде разубеден да се ползва от тях поради препятствията за пребиваването му в приемащата държава членка, създадени от правната уредба на неговата държава членка по произход, която го наказва само защото се е възползвал от тези възможности (Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 89 и цитираната съдебна практика).

72 Чрез посещаването на университетско учебно заведение, намиращо се в друга държава членка, жалбоподателят в главното производство е упражнил правото си на свободно движение.

73 В случай че национална правна уредба се тълкува и прилага от компетентните данъчни органи, така че общо изключва данъчното приспадане, предвидено за разходите за университетско обучение, по съображение че посочените разходи са направени в университетско учебно заведение, намиращо се в друга държава членка, докато тази възможност е налице по отношение на разходите за посещаване на университетски курсове, предлагани в тази държава членка, посочената правна уредба поставя в по-неблагоприятно положение данъчнозадължените лица само защото са упражнили свободата си на движение, като са отишли в друга държава членка, за да посещават университетски курс.

74 Подобно изключване представлява пречка за свободите, признати на всеки гражданин на Съюза от член 18, параграф 1 ЕО.

75 Изключването на правото на приспадане на разходите за посещаване на университетски курсове, предлагани от учебни заведения, намиращи се в други държави членки, не може да се обоснове само с факта, че подобни услуги не се предоставят от италиански публични университети.

76 В случая не се изтъква никаква обосновка за твърдяното изключване на правото на приспадане, на която да се позовава актът за запитване. Ако за държавите членки е допустимо да определят обективни критерии въз основа на присъщи на всяка държава членка принципи, които позволяват да се определи кой вид разходи за обучение дава право на данъчно приспадане, подобно общо изключване на правото на приспадане единствено поради факта, че учебният курс се предлага в друга държава членка и/или няма еквивалент в държавата членка, в която данъчнозадълженото лице е местно, е в противоречие с член 18 ЕО.

77 Що се отнася до налагането на споменатите в точки 46 и 47 от настоящото решение количествени и териториални ограничения при изчисляването на размера на таксите за обучение, които могат да се приспаднат, следва да се отбележи, че поради същите съображения като вече изложените в точки 51—62 от настоящото решение, що се отнася до свободното предоставяне на услуги, тези ограничения не представляват пречки за свободното движение на гражданите на Съюза, които да са в противоречие с член 18 ЕО.

78 Предвид изложените съображения член 18 ЕО следва да се тълкува в смисъл, че:

— не допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове, провеждани от учебните заведения, намиращи се на територията на тази държава членка, но общо изключва тази възможност по отношение на разходите за университетско обучение, направени в университетско учебно заведение, установено в друга държава членка,

— допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове, направени в частно университетско учебно заведение, установено в друга държава членка, до границите на тавана, определен за съответните разходи, предвидени за посещаването на

сходни курсове, провеждани от най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице национален публичен университет.

По съдебните разноски

79 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че:

— **не допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове, провеждани от университетски учебни заведения, намиращи се на територията на тази държава членка, но общо изключва тази възможност по отношение на таксите за университетско обучение, заплащани на частно университетско учебно заведение, установено в друга държава членка,**

— **допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове в частно университетско учебно заведение, установено в друга държава членка, до границите на тавана, определен за съответните разходи, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани от най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице национален публичен университет.**

2) Член 18 ЕО следва да се тълкува в смисъл, че:

— **не допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове, провеждани от учебните заведения, намиращи се на територията на тази държава членка, но общо изключва тази възможност по отношение на разходите за университетско обучение, заплащани на университетско учебно заведение, установено в друга държава членка,**

— **допуска национална правна уредба, която предвижда възможност данъчнозадължените лица да приспадат от брутния данък разходите за университетски курсове в университетско учебно заведение, установено в друга държава членка, до границите на тавана, определен за съответните разходи, предвидени за посещаването на сходни курсове, провеждани от най-близкия до данъчния адрес на данъчнозадълженото лице национален публичен университет.**

Подписи