

Byla C-56/09

Emiliano Zanotti

prieš

Agenzia delle Entrate -Ufficio Roma 2

(Commissione tributaria provinciale di Roma pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas ? Sąjungos pilietybė ? EB 18 ir EB 49 straipsniai ? Nacionalinės teisės aktai pajamų mokesčio srityje ? Teisė atskaityti iš bendro mokesčio fiksuotą visą išlaidą už mokslų procentinę dalį ? Universitetinis mokslas kitoje valstybėje narėje ? Kiekybinio apribojimo nustatymas ? Atskaitymas neviršijant didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia valstybiniai šalies universitetai, mokėtinų mokesčių ir mokėtojų sumos ? Teritorinio apribojimo nustatymas ? Atskaitymas neviršijant didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esantis valstybinis šalies universitetas, mokėtinų mokesčių ir mokėtojų sumos“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokesčiai – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nenumatyta galimybė atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą kitos valstybės narės teritorijoje esančių privačių universitetų – Neleistinumas – Galimybė atskaityti tokias išlaidas tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos – Leistinumas*

(EB 49 straipsnis)

2. *Europos Sąjungos pilietybė – Teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narėse teritorijoje – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokesčiai – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nenumatyta galimybė atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą kitos valstybės narės teritorijoje esančių universitetų – Neleistinumas – Galimybė atskaityti tokias išlaidas tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos – Leistinumas*

(EB 18 straipsnis)

1. EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

– draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidą už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigiamoje privačiame universitete atveju,

– nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigiamoje privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais

esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

(žr. 66 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. EB 18 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

– draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančiame universitete, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame universitete atveju,

– nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

(žr. 78 punktą, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gegužės 20 d.(*)

„Laisvė teikti paslaugas ? Sąjungos pilietybė ? EB 18 ir EB 49 straipsniai ? Nacionalinės teisės aktai pajamų mokesčio srityje ? Teisė atskaityti iš bendro mokesčio fiksuotą visą išlaidą už mokslą procentinę dalį ? Universitetinis mokslas kitoje valstybėje narėje ? Kiekybinio apribojimo nustatymas ? Atskaitymas neviršijant didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia Italijos valstybiniai universitetai, mokėtinų mokesčių ir mokėtojų sumos ? Teritorinio apribojimo nustatymas ? Atskaitymas neviršijant didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esantis Italijos valstybinis universitetas, mokėtinų mokesčių ir mokėtojų sumos“

Byloje C-56/09

dėl *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Italija) 2009 m. sausio 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Emiliano Zanotti

prieš

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó

Caoimh (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,
generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė R. Žere, administratorė,
atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 4 d. posėdžiui,
išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- E. Zanotti, atstovaujamo *avvocati* C. Romano ir E. Zanotti,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* D. Del Gaizo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą
be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 49 ir EB 18 straipsnių dėl
atitinkamai laisvės teikti paslaugas ir Sąjungos pilietybės išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp M. Zanotti ir *Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2* (Antroji Romos mokesčių inspekcija, toliau – *Agenzia*) dėl išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje atskaitymo iš bendro mokesčio.

Nacionalinė teisė

3 Pagal 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 917 dėl vieningo
įstatymų dėl pajamų mokesčio teksto (toliau – TUIR) patvirtinimo 15 straipsnio 1 dalies e punktą:

„iš bendro mokesčio atimama suma, lygi 19 % mokesčio mokėtojo patirtų išlaidų, jeigu ši išlaidų
nebuvo galima atskaityti nustatant atskiras pajamas, kurios kartu sudaro bendras pajamas:

<...>

e) išlaidos už vidurinę arba universitetinį mokslą, jeigu jos neviršija didžiausios valstybinės
įstaigoms mokėtinų mokesčių sumos.“

4 Iš Teisingumo Teismui pateiktą pastabą matyti, kad Finansų ministerija išleido aplinkraščius,
kuriuose nurodyta, kaip reikia aiškinti ir taikyti TUIR nuostatas.

5 2000 m. gegužės 12 d. Finansų ministerijos aplinkraščio Nr. 95 (toliau – Aplinkraštis Nr.
95/2000) 1.5.1 punkte numatyta, kad išlaidos už mokslą privačiose arba užsienio įstaigose ar
universitetuose atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia
Italijos valstybinės įstaigos, mokėtinų mokesčių sumos. Tam, kad būtų atskaitytos išlaidos už
universitetinį mokslą užsienyje, reikia remtis išlaidomis, kurios yra numatytos už panašų mokslą
arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos
valstybiniame universitete.

6 1987 m. gegužės 23 d. Finansų ministerijos aplinkraštys Nr. 11 (toliau – Aplinkraštis Nr. 11/1987) numatyta, kad norint atskaityti privačiuose Italijos universitetuose studijuojančių studentų sumokėtus mokesčius tokių universitetų teikiamos diplomų („laurea“) studijos prilyginamos studijoms, tapatioms arba panašioms teikiamas valstybinio Italijos universiteto, kuris yra tame pačiame mieste arba tame pačiame regione esančiame mieste kaip ir privatus universitetas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 2003–2004 mokslo metais ieškovas pagrindinėje byloje, Romoje gyvenantis mokėsi teisės advokatas, mokėsi pagal magistro studijų programą tarptautinės teisės srityje Leiden (Nyderlandai) Tarptautiniame mokėsi centre (*International Tax Center*, toliau – ITC).

8 Savo deklaracijoje už 2003 mokesčius metus ieškovas pagal TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punktą iš bendro mokėsiio atėmė sumą, lygią 19 % išlaidų už minėtą magistro studijų programą, kaip atskaitytiną išlaidą už universitetinį mokslą. Minėtos išlaidos siekė 12 000 eurų.

9 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Agenzia* atsisakė atskaitymo tikslais atsižvelgti į išlaidas už M. Zanotti profesinio mokymų Nyderlanduose ir atsisakė jas visas atskaityti, nepateikusi jokio tinkamo pateisinimo, ypač dėl priežasčių, dėl kurių atskaitytina suma negali būti nustatyta remiantis suma, mokėtina atitinkamoje valstybinėje mokymo įstaigoje, kaip numatyta nacionalinės teisės aktuose.

10 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2007 m. rugpjūčio 8 d. ieškovui pagrindinėje byloje buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną 2 621,84 eurų mokestį, apskaičiuotą remiantis pateikta deklaracija už 2003 mokesčius metus.

11 2007 m. gruodžio 14 d. jis apskundė šį pranešimą *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romos provincijos Mokesčių ginčų komisija) ginčydamas atsisakymą pripažinti aptariamą atskaitymą ir teigė, kad Italijos teisės aktuose nustatyti išlaidų atskaitymo apribojimai prieštarauja Bendrijos teisei.

12 Šiomis aplinkybomis *Commissione tributaria provinciale di Roma* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal bendruosius Sutarties ir Europos teisės principus, susijusius su veiksminga ir visiška teismine apsauga bei vienodu požiūriu ir judėjimo laisve, draudžiama taikyti [TUIR] 15 straipsnio [1 dalies] e punktą ir aplinkraščio Nr. 95/[2000] 1.5.1 punktą ir ar su Bendrijos teise suderinamas iš jo atsirandantis ribojimas pripažinti minėtose nuostatose nurodytas išlaidas?“

Dėl ieškinio priimtinumų

13 Nors oficialiai nepateiktas prieštaravimas dėl priimtumo, Italijos vyriausybė mano, kad prejudicinis klausimas yra nereikšmingas šios bylos sprendimui nacionaliniame teisme. Priešingai nei tvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Italijos mokėsi administratorius visiškai neatsisakė pripažinti atskaitytinomis ieškovo pagrindinėje byloje patirtas išlaidas už užsienyje teikiamą mokslą, bet tik sumažino atskaitytiną sumą remdamasis pagal Italijos teisės aktus taikytinais kiekybiniais ir teritoriniais apribojimais. Tokiomis aplinkybomis pagrindinėje byloje tik nacionalinis teismas turi nustatyti, ar mokėsi administratorius tiksliai ir tinkamai įvertino, kas yra panašus mokslas, pagal kurį reikia apskaičiuoti grąžinamą sumą, ir kas yra susijęs mokslas.

14 Šis prieštaravimas turi būti atmestas.

15 Pagal nusistovėjusi teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Bendrijos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Bendrijos teisę visiškai nesusijęs su pagrindiniais bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *Van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

16 Nagrinėjamo atveju, neatsižvelgiant į tai, kad sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaiškus, kiek tai susiję su klausimu, ar buvo atsisakyta suteikti prašomą atskaitymą iš bendro mokesčio, ar tik atskaitoma suma buvo sumažinta, nėra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindiniais bylos aplinkybėmis arba dalyku.

17 Iš tiesų iš bylos medžiagos matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje ginčija atsisakymą atskaityti iš bendro mokesčio išlaidas už kitoje valstybėje narėje esančioje privačioje įstaigoje suteiktą mokslą visą pirmąją to, kad Italijoje nebuvo teikiamas panašus profesinis mokymas, arba mokesčio atskaitymo, kurį jis mano turintis teisę, ribojimą nustatant kiekybinius ir teritorinius apribojimus, kurie priklauso nuo to, ar aptariamą mokslą teikia Italijoje esanti privati įstaiga, ar kitoje valstybėje narėje esanti įstaiga.

18 Prejudicinis klausimas pateiktas siekiant išsiaiškinti, ar toks nacionalinės teisės aktas, kaip antai TUIR, kaip jį aiškina ir taiko kompetentingos nacionalinės institucijos, atitinka Bendrijos teisės nuostatas. Nagrinėjant pagrindinį bylą jis nėra akivaizdžiai nereikšmingas.

19 Be to, Italijos vyriausybė tvirtina, kad sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaiškus atsižvelgiant į aptariamą Bendrijos teisės nuostatas. Ji teigia, kad remiantis nacionalinio teismo nagrinėjamos bylos medžiaga ir minėtu sprendimu neįmanoma pateikti nė menkiausio rodymo, kad egzistuoja ryšys tarp ieškovo pagrindinėje byloje padėties ir naudojimosi sistėigimo laisve bei laisve teikti paslaugas.

20 Šis prieštaravimas taip pat turi būti atmestas.

21 Ieškovas pagrindinėje byloje teigia, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, jog nacionalinis teismas klausia, ar atsižvelgiant į Sąjungos piliečių laisvo judėjimo teisę ir laisvą teikti paslaugas, tvirtintas atitinkamai EB 18 straipsnyje ir EB 49 straipsnyje, draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos atsisakoma iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokymą kitoje valstybėje narėje arba bet kuriuo atveju pagal kuriuos jos apribojamos išlaidomis, kurios numatytos už panašius mokymus ariausiai mokesčio mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčio mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame universitete.

22 Iš to matyti, kad prejudicinis klausimas yra priimtinas.

Dėl prejudicinio klausimo

23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar EB 18 straipsnis ir EB 49 straipsnis reikalauja aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip juos aiškina ir taiko kompetentingos nacionalinės institucijos, kuriuose nenumatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje, nors tokios išlaidos atskaitomos, jei universitetinį mokslą teikia toje valstybėje narėje steigta įstaiga, arba pagal kuriuos leidžiama atskaityti išlaidas už tokį mokslą,

tačiau tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus ar ypač mokymus? mokymų gyvenamosios vietos mokymų? mokymų tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Pirmosios pastabos dėl taikytinų Sąjungos teisės nuostatų

24 Pirmiausia reikia priminti, kad EB 18 straipsnyje tvirtinta bendra teisė visiems Sąjungos piliečiams laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijose, o nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas yra jo konkreči išraiška. Todėl jei pagrindinėje byloje taikomas EB 49 straipsnis, Teisingumo Teismui nebūtina aiškinti EB 18 straipsnio (žr., be kita ko, 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Stylianakis*, C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktų ir 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rink. p. I-6849, 34 punktų).

25 Taigi dėl EB 18 straipsnio 1 dalies reikia spręsti tik tuomet, kai pagrindinė byla nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį.

26 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad nors EB 50 straipsnio trečiojoje pastraipoje minimas tik aktyvus paslaugų teikimas, kai paslaugų teikėjas vyksta pas jį gavėją, iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisvė teikti paslaugas apima ir paslaugų gavėjo laisvę vyksti į kitą valstybę norį gauti šias paslaugas (žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, Rink. p. 377, 10 ir 16 punktus).

27 Pagrindinėje byloje nagrinėjama, kokia apmokestinimo tvarka taikoma paslaugų gavėjo gyvenamosios vietos valstybėje narėje išlaidoms už mokslų kitoje valstybėje narėje esančiame universitete.

28 Todėl reikia išsiaiškinti, ar tokio universiteto, kaip antai ITC, teikiamas mokslas yra „paslaugos, kurios paprastai teikiamos už užmokestį“ EB 50 straipsnio pirmos pastraipos prasme.

29 Europos Komisijos pastabose, kurioms pritaria ieškovas pagrindinėje byloje, teigiama, kad ITC yra privati įstaiga, bendradarbiaujanti su Leideno valstybiniu universitetu. Tačiau Italijos vyriausybė teigia, kad iš bylos medžiagos neaišku, ar minėta įstaiga yra privati, ar valstybinė.

30 Jau buvo nuspręsta, jog EB 50 straipsnio pirmos pastraipos prasme pagrindinė užmokesčio ypatybė yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už suteiktą paslaugą (žr., be kita ko, 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Humbel ir Edel*, 263/86, Rink. p. 5365, 17 punktų; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms*, C-157/99, Rink. p. I-5473, 58 punktų bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 38 punktų).

31 Teisingumo Teismas nusprendė, kad „paslaugų“ sąvoką EB 50 straipsnio prasme nepatenka viešojo mokymo sistemos priklausanti ir visiškai ar daugiausia iš viešųjų fondų finansuojamų įstaigų teikiamas mokslas. Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad nustatydama ir išlaikydama tokia viešojo švietimo sistema, kuri paprastai finansuojama iš valstybės biudžeto, o ne mokinių ar jų tėvų, valstybė neketina verstis veikla už užmokestį, o atlieka socialinę, kultūrinę ir švietimo funkciją savo visuomenei (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Humbel ir Edel*, 17 ir 18 punktus bei 1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Wirth*, C-109/92, Rink. p. I-6447, 15 ir 16 punktus).

32 Ir, atvirkojant, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad privačiojo mokymo įstaiga, kurios daugiausia finansuojamos iš privatajo, visų pirma mokinių ir jų tėvų, lėšų, teikiamas mokslas yra „paslaugos“ EB 50 straipsnio prasme, nes ši įstaiga tikslas yra teikti paslaugas už užmokestį (žr. minėto Sprendimo *Wirth* 17 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 40 punktą).

33 Todėl mokslas, kurį iš esmės finansuoja asmenys, siekiantys gyyti išsilavinimą arba profesinę specializaciją, reikia laikyti paslaugomis EB 50 straipsnio prasme.

34 Nacionalinis teismas turi vertinti faktus ir visų pirma ieškovo pagrindinėje byloje profesinio mokymo savygas.

35 Iš to matyti, kad EB 49 straipsnis taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, nes vienos valstybės narės mokesčių mokėtojas studijuoja kitos valstybės narės universitete, kuris gali būti apibūdintas kaip teikiantis paslaugas už užmokestį, t. y. iš esmės finansuojamas privačiomis lėšomis, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl klaidos laisvei teikti paslaugas buvimo

36 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą teigiama, kad *Agenzia* atsisakė atsižvelgti į M. Zanotti profesinio mokymo išlaidas Nyderlanduose ir šiuo atžvilgiu nenurodė jokių pagrįstų priežasčių.

37 M. Zanotti savo ruožtu teigia, kad pagrindinės bylos faktiniai aplinkybės metu magistro programos, pagal kurią jis studijavo ITC, nebuvo nė vienoje valstybinėje arba privačioje Italijos įstaigoje. Jis tvirtina: kadangi Italijos universitetai neorganizuoja kvalifikacijos kėlimo kursų, kurie iš esmės tapatūs savo mokymo turiniu ir struktūra, pagal taikytinus Italijos teisės aktus išlaidos už universitetinį mokslą ar podiplomines studijas užsienyje iš viso neatskaitomos.

38 Tačiau, kaip nurodyta Italijos vyriausybės pastabose, pateiktose Teisingumo Teismui, nebuvo atsisakyta ieškovui pagrindinėje byloje leisti taikyti TUIR numatytą atskaitymą, o atskaitymo suma buvo paprasčiausia ištaisyta iš 2 481 euro į 676 eurus. Be to, Komisija teigia, kad pagal Italijos mokesčių teisės nuostatas, aiškinamas ir taikomas atsižvelgiant į aplinkraščius Nr. 95/2000 ir 11/1987, išlaidų už mokslą atskaitymas galimas, tačiau jose numatyta, kad apskaičiuojant atskaitytiną išlaidų sumą taikomi kiekybiniai ir teritoriniai apribojimai.

39 Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar dėl Italijos mokesčių teisės nuostatų, kaip jas aiškina ir taiko kompetentingos institucijos, neleidžiama iš bendros sumos atskaityti ieškovo pagrindinėje byloje prašomą išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje, ir ar atskaitytinios išlaidos sumažinamos laikantis minėtų apribojimų.

40 Jei mokesčių mokėtojui, studijavusiam kitoje valstybėje narėje esančioje privačioje įstaigoje, būtų neleidžiama atskaityti, pažymėtina, kad dėl nacionalinės teisės aktų, kuriuose bendrai nenumatyta teisė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už kitoje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą, nors tokia galimybė numatyta išlaidų už tokioje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą atveju, užsienio universitetuose studijuojantiems mokesčių mokėtojams tektų didesnė mokesčių našta.

41 Dėl tokio reglamentavimo Italijoje reziduojantys mokesčių mokėtojai atgrasomi nuo studijų kitose valstybėse narėse steigtuose universitetuose. Be to, kitose valstybėse narėse steigtomis privačiomis mokymo įstaigoms kliudoma siųlyti savo lavinimo paslaugas Italijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, 66

punkt? bei 2007 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?318/05, Rink. p. I?6957, 40 punkt?).

42 Tokie teis?s aktai yra laikomi kli?timi EB 49 straipsnyje užtikrinamai laisvei teikti paslaugas. Iš ties? pagal š? straipsn? draudžiama taikyti bet kok? nacionalin?s teis?s akt?, kuris paslaug? teikim? tarp valstybi? nari? padaro sunkesn? už paslaug? teikim? vienoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Smits ir Peerbooms* 61 punkt? bei min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 67 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

43 Atsižvelgiant ? Bendrijos teis?, tokia kli?tis gali b?ti pateisinama, tik jeigu ji pagr?sta nuo suinteresuot?j? asmen? pilietyb?s nepriklausan?iomis objektyviomis priežastimis ir yra proporcinga nacionaline teise teis?tai siekiamo tikslo atžvilgiu.

44 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad nagrin?jamu atveju nebuvo pateikta joki? pagrindžian?i? priežas?i?.

45 Jei b?t? leista iš bendro mokes?io atskaityti išlaidas už kitoje valstyb?je nar?je teikiam? universitetin? moksl? taikant kiekybinius ir teritorinius apribojimus, reik?t? priminti, kad TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, jog iš bendros sumos gali b?ti atskaityta suma, lygi 19 % išlaid? už vidurin? arba universitetin? moksl?, jeigu jos neviršija didžiausios valstybin?ms ?staigoms mok?tin? mokes?i? sumos.

46 Išlaidos už moksl? kitoje valstyb?je nar?je atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios už panašius mokymus ar?iausiai mokes?i? mok?tojo gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais esan?iame Italijos valstybiniame universitete mok?tin? mokes?i? ir ?mok? sumos, o išlaidos už moksl? priva?ioje ?staigoje Italijoje atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios mokes?i? ir ?mok?, mok?tin? už studijas Italijos valstybiniame universitete tame pa?iame mieste, arba, jei tokio n?ra, tame pa?iame regione, kaip ir min?ta privati ?staiga.

47 Remiantis Komisijos rašytin?mis pastabomis, tokie kiekybiniai ir teritoriniai apribojimai nustatyti TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte, kaip j? aiškina ir taiko kompetentingos mokes?i? institucijos, remdamosi aplinkraš?iais Nr. 95/2000 ir 11/1987.

48 Per pos?d? ieškovas pagrindin?je byloje gin?ijo min?t? aplinkraš?i? reikšm? bei taikym? ir teig?, kad jie neprivalomi ir kad bet kuriuo atveju Aplinkraštis Nr. 11/1987 buvo susij?s su kita nei 15 straipsnio 1 dalies e punktas TUIR nuostata ir nebuvo taikytinas faktin?ms pagrindin?s bylos aplinkyb?ms.

49 Ta?iau neatsižvelgiant ? tai, ar min?ti aplinkraš?iai privalomi ir taikytini pagrindin?je byloje, – tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, o ne Teisingumo Teismas – visos šalys Teisingumo Teisme pripažino, kad taikydamos TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkt? ir apskai?iuodamos atskaitytin? išlaid? sum? Italijos kompetentingos valdžios institucijos taiko min?tus kiekybinius ir teritorinius apribojimus.

50 Kaip teigia ieškovas pagrindin?je byloje, tokie apribojimai asmenis, kurie pasirenka studijas kitoje valstyb?je nar?je, apsunkina labiau nei tuos, kurie nusprendžia studijuoti Italijoje.

51 Ta?iau atsižvelgiant ? 49 punkte išd?stytus argumentus atrodo, kad, viena vertus, aptariamas kiekybinis apribojimas taikomas tiek Italijoje, tiek kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms priva?ioms ?staigoms.

52 Kita vertus, d?l teritorinio apribojimo iš šio sprendimo 46 punkto matyti, kad jei Italijos mokes?i? mok?tojas mokosi universitete kitoje valstyb?je nar?je, jo išlaidos atskaitomos tiek, kiek

neviršija didžiausios už panašius mokymus ar?iausiai mokes?i? mok?tojo gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais Italijoje esan?iame Italijos valstybiniame universitete mok?tin? mokes?i? ir ?mok? sumos, o jei toks mokes?i? mok?tojas studijuoja pagal panaši? program? priva?iame Italijos universitete, apribojimas nustatomas pagal mieste arba, jei tokio n?ra, regione, kuriame ?steigta tokia privati ?staiga, esan?io Italijos valstybinio universiteto taikomus mokes?ius ir ?mokas.

53 Jei daroma prielaida, kad taip TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkto taikymo s?lygos apib?dintos teisingai, iš to galima daryti išvad?, kad, priešingai, nei teigia ieškovas pagrindin?je byloje, mokes?i? mok?tojas, kuris nusprendžia studijuoti priva?iame Italijos universitete, kaip atskaitos tašku nustatant didžiausi? atskaitytin? išlaid? sum?, negali naudotis didele ?vairove valstybin? universitet? visoje šalies teritorijoje, o mokes?i? mok?tojams, kurie nusprendžia mokytis užsienyje, priešingai, taikoma didžiausia riba, grindžiama išlaidomis už panašius mokymus ar?iausiai j? gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais esan?iame valstybiniame universitete.

54 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad siekdama išvengti pernelyg didel?s finansin?s naštos, valstyb? nar? gali, atsižvelgdama ? savo vertybes, apriboti atskaitom? mokes?i? už moksl? sum? tam tikra suma, kuri bus tokio dydžio, kokia ir šios valstyb?s nar?s teritorijoje ?sik?rusioms mokykloms suteikiama mokes?i? lengvata (žr. min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 80 punkt?).

55 Šiuo atveju, atsakydami ? Teisingumo Teismo pateiktus klausimus, ieškovas, Italijos vyriausyb? ir Komisija paaiškino, kad valstybiniuose Italijos universitetuose mokami mokes?iai ir ?mokos kiekvienu atveju gali skirtis atsižvelgiant ? taikytinus regioninius mokes?ius ir tai, kad kiekvieno valstybinio universiteto administracin? taryba savarankiškai nustato ?mokas už moksl?.

56 Vis d?lto tai nepaneigia fakto, kad toks svyravimas turi ?takos ne tik nustatant didžiausi? rib?, taikytin? kitoje valstyb?je nar?je esan?iame priva?iame universitete studijuojan?io mokes?i? mok?tojo atskaitytinoms išlaidoms, bet ir nustatant didžiausi? rib?, taikom? išlaidoms, kurias atskaito mokes?i? mok?tojas, studijuojantis priva?ioje ?staigoje Italijoje.

57 Nacionalin?s teis?s aktai, d?l kuri? atsiranda tokie svyravimai, turintys ?takos tiek tiems mokes?i? mok?tojams, kurie studijuoja Italijoje, tiek tiems, kurie naudojami laisvo jud?jimo teise, kad gal?t? studijuoti kitose valstyb?se nar?se, ir kurie atsiranda d?l šio sprendimo 55 punkte nurodyt? veiksnio, n?ra laisv?s teikti paslaugas apribojimas EB 49 straipsnio prasme.

58 Iš ties? atskaitant mokes?i? mok?toj? patirtas išlaidas už moksl? netaikoma kitokia apmokestinimo tvarka atsižvelgiant ? tai, ar studijuojama kitose valstyb?se nar?se, ar atitinkamoje valstyb?je nar?je. Nagrin?jimu atveju ieškovas, studijuodamas kitoje valstyb?je nar?je esan?iame universitete, neb?tinais atsid?r?, kiek tai susij? su gin?ijamu mokes?i? atskaitymu, nepalankesn?je pad?tyje, palyginti su ta, kuri gal?jo susiklostyti, jeigu jis b?t? studijav?s Italijoje esan?iame priva?iame universitete. Iš ties?, atsižvelgiant ? jo pasirinkt? privat? universitet? Italijoje, atskaitytin? išlaid? suma b?t? buvusi daugiau ar mažiau didesn?, palyginti su suma, apskai?iuota remiantis išlaidomis, numatytomis už mokym? ar?iausiai jo gyvenamosios vietos mokes?i? mok?jimo tikslais esan?iame Italijos valstybiniame universitete, t. y. atskaitos tašku, taikomu kitose valstyb?se nar?se teikiamam mokslui.

59 Tokiais atskaitos taškais siekiama nustatyti sum?, kuri? mokes?i? mok?tojas gali atskaityti iš išlaid? už moksl? Italijoje arba kitoje valstyb?je nar?je esan?ioje priva?ioje ?staigoje.

60 Komisija teigia, kad atskaitos taškas, nustatytas Italijoje esančioms privačioms įstaigoms, visiškai nenaudingas kitoje valstybėje narėje esančios privataios įstaigos atveju.

61 Net jei visų privačių įstaigų, esančių atitinkamoje valstybėje narėje arba už jos ribų, atveju apskaičiuojant atskaitytinas išlaidas būtų nuspręsta naudoti vienintelį atskaitos tašką – išlaidas, numatytas už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos valstybiniame universitete, vis dėlto mokesčių mokėtojo, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, kuris studijavo universitete užsienyje, atskaitytinų išlaidų suma nepasikeistų.

62 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytą apmokestinimo tvarką, neįmanoma nustatyti veiksnio, galinčio atgrasyti Italijoje gyvenančius mokesčių mokėtojus nuo studijų kitoje valstybėje narėje esančiuose universitetuose.

63 Komisija šios išvados neginijo ir posėdžio pabaigoje teigė, kad geriausias būdas laikytis Bendrijos teisės reikalavimų buvo naudoti kaip atskaitos tašką mokesčius ir mokas, sumokėtus Italijos valstybiniame universitete, kuris teikia aukštesnio lygio mokymus, panašų teikiamų mokesčių mokėtojui kitoje valstybėje narėje.

64 Iš tiesų, nesant derinimo priemonių, valstybės narės, gyvendindamos savo kompetenciją, turi nustatyti atskaitytinų išlaidų už universitetinį mokslą apskaičiavimo kriterijus, su sąlyga, kad susijusios taisyklės atitinka EB sutarties nuostatas ir visų pirma tokiu atveju, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, neatgraso Italijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų nuo studijų kitose valstybėse narėse esančiuose universitetuose.

65 Bet kuriuo atveju tiek, kiek Italijos teisės aktuose, kaip juos aiškina ir taiko kompetentingos institucijos, nustatyta didžiausia atskaitytinų išlaidų riba laikantis minėtų kiekybinių ir teritorinių apribojimų, tokie teisės aktai dėl šio sprendimo 51–62 punktuose nurodytą priežastį nėra kliūtis EB 49 straipsniui, todėl nereikia nagrinėti alternatyvaus kriterijaus, kurį Komisija nurodė kaip tinkamesnį.

66 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

– draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete atveju,

– nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Dėl kliūties Sąjungos pilietybei buvimo

67 Kaip matyti iš šio sprendimo 24–35 punktų, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų nuspręsti, kad EB 49 straipsnis faktinams pagrindinės bylos aplinkybėmis netaikytinas, taip pat reikia išnagrinėti pagrindinėje byloje aptariamus teisės aktus atsižvelgiant į EB 18 straipsnį.

68 Sąjungos pilietybė siekiama suteikti valstybių narių piliečiams esminį statusą, leidžiantį esantiems tokioje pačioje situacijoje Sutarties taikymo *ratione materiae* srityje būti vienodai

teisiškai traktuojamiems, neatsižvelgiant ? pilietyb? ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatyt? išim?i? (žr., be kita ko, 2001 m. rugs?jo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C?184/99, Rink. p. I?6193, 31 punkt? bei min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 86 punkt?).

69 Tarp situacij?, kurios patenka ? Bendrijos teis?s taikymo srit?, yra ir tos, kurios susijusios su naudojimusi Sutarties užtikrinamomis pagrindin?mis laisv?mis, ypa? tos, kurios susijusios su EB 18 straipsniu suteikta teise laisvai jud?ti ir apsigyventi valstybi? nari? teritorijoje (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Grzelczyk* 33 punkt? bei min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 87 punkt?).

70 Kadangi S?jungos pilietis kiekvienoje valstyb?je nar?je turi b?ti teisiškai vertinamas taip pat, kaip ir ši? valstybi? nari? pilie?iai, esantys tokioje pa?ioje situacijoje, su teise ? laisv? jud?jim? b?t? nesuderinama tai, kad valstyb?je nar?je, kurios pilietis yra, jis b?t? traktuojamas mažiau palankiai nei tuo atveju, kai nepasinaudoja Sutarties suteiktomis galimyb?mis jud?jimo srityje (2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *D'Hoop*, C?224/98, Rink. p. I?6191, 30 punktas bei min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 88 punktas).

71 Šios galimyb?s neb?t? visiškai veiksmingos, jei valstyb?s nar?s piliet? nuo pasinaudojimo jomis b?t? galima atgrasyti jo kilm?s valstyb?s teis?s aktais, nubaudžiant d?l to, kad pasinaudojo min?tomis galimyb?mis (min?to Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 89 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

72 Ieškovas pagrindin?je byloje, studijuodamas kitoje valstyb?je nar?je esan?iame universitete, pasinaudojo laisvo jud?jimo teise.

73 Jei nacionalin?s teis?s normos, kurias kompetentingos mokes?i? institucijos aiškina ir taiko taip, kad bendrai atmetama galimyb? taikyti numatyt? mokes?i? atskaitym? išlaid? už universitetin? moksl? atžvilgiu d?l to, kad min?tos išlaidos patiriamos kitoje valstyb?je nar?je esan?iame universitete, kai tokia galimyb? egzistuoja, kiek tai susij? su išlaidomis, už tokioje valstyb?je nar?je teikiam? universitetin? moksl?, d?l tokio reglamentavimo mokes?i? mok?tojai atsidurt? nepalankesn?je pad?tyje vien d?l to, kad pasinaudojo laisvo jud?jimo teise ir atvyko ? kit? valstyb? nar? siekdami ten studijuoti universitete.

74 Toks galimyb?s atmetimas yra kiekvieno S?jungos pilie?io laisvi?, ?tvirtint? EB 18 straipsnio 1 dalyje, kli?tis.

75 Teis?s ? išlaid? už kitose valstyb?se nar?se esan?i? ?staig? teikiam? universitetin? moksl? atskaitymo netaikymo negalima pateisinti vien faktu, kad Italijos valstybiniai universitetai neteikia panaši? paslaug?.

76 Šiuo atveju nebuvo pateikta joki? pagrindžian?i? priežas?i? d?l tariamo teis?s ? atskaitym? netaikymo, kaip nurodyta sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?. Nors valstyb?s nar?s gali nustatyti objektyvius kriterijus remdamosi kiekvienoje valstyb?je nar?je taikomais kriterijais, kurie leidžia apibr?žti, kokios išlaidos už moksl? suteikia teis? ? mokes?i? atskaitym?, toks bendras teis?s ? atskaitym? netaikymas vien d?l to, kad mokslas teikiamas kitoje valstyb?je nar?je ir (arba) lygiavertis mokslas neteikiamas mokes?i? mok?tojo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, prieštarauja EB 18 straipsniui.

77 D?l šio sprendimo 46 ir 47 punktuose min?t? nustatyt? kiekybini? ir teritorini? apribojim? apskai?iuojant atskaitytin? išlaid? sum? pažym?tina, kad d?l t? pa?i? priežas?i?, kurios jau nurodytos šio sprendimo 51–62 punktuose, kiek tai susij? su laisve teikti paslaugas, tokie apribojimai n?ra S?jungos pilie?i? laisvo jud?jimo kli?tys, prieštaraujan?ios EB 18 straipsniui.

78 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, EB 18 straipsnį reikia aiškinti taip:

- draudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narų teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete atveju,
- nedraudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus ariausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

79 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

- draudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narų teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete atveju,
- nedraudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose numatyta galimybė mokesčių mokėtojams iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus ariausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

2. EB 18 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

- draudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narų teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete atveju,
- nedraudžiami valstybės narų teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje steigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus ariausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.