

Lieta C-56/09

Emiliano Zanotti

pret

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2

(Commissione tributaria provinciale di Roma l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba ? Eiropas Savien?bas pilson?ba ? EKL 18. un 49. pants ? Valsts tiesiskais regul?jums ien?kuma nodok?a jom? ? Ties?bas no kop?j?s nodok?a summas atskait?t noteiktu procentu?lo da?u no kop?jiem izdevumiem par m?c?b?m ? Cit? dal?bvalst? apmekl?ts universit?tes l?me?a m?c?bu kurss ? Kvantitat?va ierobe?ojuma noteikšana ? Atskait?jums, kurš nep?rsniedz attiec?b? uz nodok?iem un nodev?m, kas samaks?ti par l?dz?giem valsts universit?šu sniegtiem pakalpojumiem, noteikto maksim?lo apm?ru ? Teritori?la ierobe?ojuma noteikšana ? Atskait?jums, kurš nep?rsniedz attiec?b? uz nodok?iem un nodev?m, kas samaks?ti par l?dz?giem t?s valsts universit?tes sniegtiem pakalpojumiem, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei, noteikto maksim?lo apm?ru

Sprieduma kopsavilkums

1. *Pakalpojumu sniegšanas br?v?ba — Ierobe?ojumi — Nodok?u ties?bu akti — Ien?kuma nodok?i — Valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru netiek pie?auta iesp?ja atskait?t izdevumus par universit?tes l?me?a m?c?bu kursiem, kurus nodrošina priv?tas universit?tes, kas atrodas citas dal?bvalsts teritorij? — Nepie?aujam?ba — Iesp?ja atskait?t šos izdevumus tikai t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu apm?ru, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu ir j?maks? taj? valsts universit?t?, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei — Pie?aujam?ba*

(EKL 49. pants)

2. *Eiropas Savien?bas pilson?ba — Ties?bas uz br?vu p?rvietošanas un uztur?šanas dal?bvalstu teritorij? — Nodok?u ties?bu akti — Ien?kuma nodok?i — Valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru netiek pie?auta iesp?ja atskait?t izdevumus par universit?tes l?me?a m?c?bu kursiem, kurus nodrošina universit?tes, kas atrodas citas dal?bvalsts teritorij? — Nepie?aujam?ba — Iesp?ja atskait?t šos izdevumus tikai t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu apm?ru, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu ir j?maks? taj? valsts universit?t?, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei — Pie?aujam?ba*

(EKL 18. pants)

1. EKL 49. pants ir interpret?jams t?d? noz?m?:

– ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nodok?a maks?t?jiem ir paredz?ta iesp?ja no kop?j?s nodok?a summas atskait?t izdevumus par universit?tes l?me?a m?c?bu kursiem, kurus nodrošina t?das universit?tes, kas atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, bet kur? visp?rj? veid? š? iesp?ja netiek pied?v?ta attiec?b? uz tiem universit?tes l?me?a m?c?bu izdevumiem, kas radušies cit? dal?bvalst? re?istr?t? priv?t? universit?t?;

– ka tas pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nodok?a maks?t?jiem ir paredz?ta iesp?ja

no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā valstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valstī universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

(sal. ar 66. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. EKL 18. pants ir interpretējams tādā nozīmē:

– ka tas nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādās iestādēs, kas atrodas šīs valsts teritorijā, bet kurā vispārīgā veidā šāda iespēja tiek liegta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā valstī reģistrētā universitātē;

– ka tas pieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā valstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valstī universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

(sal. ar 78. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 20. maijā (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība Eiropas Savienības pilsonība EKL 18. un 49. pants Valsts tiesiskais regulējums ienākuma nodokļa jomā Tiesības no kopējās nodokļa summas atskaitīt noteikto procentuālo daļu no kopējiem izdevumiem par mācībām Citā valstī apmeklēt universitātes līmeņa mācību kursus Kvantitatīva ierobežojuma noteikšana Atskaitījums, kurš nepārsniedz attiecībā uz nodokļiem un nodevām, kas samaksāti par līdzīgiem valsts universitāšu sniegtiem pakalpojumiem, noteikto maksimālo apmēru Teritoriāla ierobežojuma noteikšana Atskaitījums, kurš nepārsniedz attiecībā uz nodokļiem un nodevām, kas samaksāti par līdzīgiem tās valsts universitātes sniegtiem pakalpojumiem, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei, noteikto maksimālo apmēru

Lieta C-56/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Itālija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 14. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 9. februārī, tiesvedībā

Emiliano Zanotti

pret

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], U. Lehmušs [*U. Lõhmus*], A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 4. febru?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- E. Dzanoti [*E. Zanotti*] v?rd? – K. Romano [*C. Romano*] un E. Dzanoti, *avvocati*,
- It?lijas vald?bas v?rd? – Dž. Palmj?ri [*G. Palmieri*], p?rst?ve, kurai pal?dz D. del Gaidzo [*D. Del Gaizo*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – A. Aresu [*A. Aresu*] un R. Li?ls [*R. Lya*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?tes secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EKL 49. un 18. pantu, kas attiec?gi attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu un Eiropas Savien?bas pilson?bu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp E. Dzanoti un *Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2* [Romas le??mumu dienesta biroju Nr. 2] (turpm?k tekst? – “*Agenzia*”) attiec?b? uz izdevumu, kas radušies, apmekl?jot cit? dal?bvalst? pasniegtu universit?tes kursu, atskait?šanu no kop?j?s nodok?u summas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 Saska?? ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra Dekr?ta Nr. 917, ar kuru apstiprin?ta Likuma par ien?kuma nodokli konsolid?t? redakcija ([*Testo unico delle imposte sui redditi*,] turpm?k tekst? – “*TUIR*”), 15. panta 1. punkta e) apakšpunkt?

“No kop?j? ien?kuma nodok?a atskaita summu, kas atbilst 19 % no š?diem izdevumiem, kas radušies nodok?a maks?t?jam, ja tos nevar atskait?t, apr??inot atseviš?os ien?kumus, kas veido kop?jo ien?kumu summu:

[..]

e) izdevumus par vid?j?s izgl?t?bas un universit?tes l?me?a m?c?bu kursu apmekl?šanu atskaita t?d? apm?r?, kas tiek attiecin?ts uz summu, kuru par re?istr?ciju un m?c?b?m maks? valsts izgl?t?bas iest?d?s.”

4 No Ties? iesniegtajiem apsv?rumiem izriet, ka Finanšu ministrija izdeva apk?rtrakstus, ar kuriem noteikts, k? ir j?interpret? un j?piem?ro *TUIR* noteikumi.

5 Finanšu ministrijas 2000. gada 12. maija Apk?rtraksta Nr. 95 (turpm?k tekst? – “Apk?rtraksts Nr. 95/2000”) 1.5.1. punkt? ir paredz?ts, ka izdevumus, kas rodas, apmekl?jot m?c?bu iest?des vai priv?t?s vai ?rvalst?s esošas universit?tes, atskaita t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu summu, kas saist?b? ar l?dz?gu m?c?bu kursu ir j?maks? par re?istr?ciju un m?c?b?m l?l?ijas valsts izgl?t?bas iest?d?s. Lai var?tu atskait?t izdevumus saist?b? ar ?rvalst?s apmekl?tiem universit?tes l?me?a kursiem, ir j?nor?da, k?di izdevumi saist?b? ar l?dz?gu m?c?bu kursu apmekl?šanu var?tu rasties vistuv?k nodok?a maks?t?ja dz?vesvietai esošaj? l?l?ijas universit?t?.

6 Finanšu ministrijas 1987. gada 23. maija Apk?rtrakst? Nr. 11 (turpm?k tekst? – “Apk?rtraksts Nr. 11/1987”) ir paredz?ts, ka, lai atskait?tu m?c?bu kursa izdevumus, kas rodas studentiem, kuri l?l?ij? apmekl? priv?t?s universit?tes, universit?tes diplomos min?tie m?c?bu kursi, kurus sniedz attiec?g?s universit?tes, ir j?piel?dzina identiskiem vai l?dz?giem m?c?bu kursiem, kurus l?l?ijas valsts universit?te sniedz taj? paš? pils?t? vai re?ion?, kur? atrodas priv?t? universit?te.

Pamata lieta un prejudici?lais jaut?jums

7 2003./2004. akad?misk? gada laik? pras?t?js pamata liet?, kurš ir advok?ts nodok?u liet?s un kurš dz?vo Rom?, apmekl?ja *International Tax Center* (turpm?k tekst? – “*ITC*”) Leiden? (N?derlande) ma?istra gr?da starptautiskaj?s nodok?u ties?b?s ieg?šanai.

8 Sav? nodok?u deklar?cij? par 2003. taks?cijas gadu pras?t?js saska?? ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu no kop?j?s nodok?a summas atskait?ja summu, kas ir vienl?dz?ga 19 % no izdevumiem, kuri vi?am rad?s saist?b? ar min?t? ma?istra gr?da m?c?bu apmekl?šanu, k? summu, kas ir atskait?ma saist?b? ar universit?tes l?me?a m?c?bu apmekl?šanu. Šie izdevumi tika apr??in?ti EUR 12 000 apm?r?.

9 No iesniedz?jas l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka *Agenzia* attiec?s atskait?juma nol?kos ?emt v?r? izdevumus, kas saist?ti ar E. Dzanoti pamata liet? apmekl?tajiem specializ?cijas kursiem N?derland?, un šos izdevumus pat piln?b? izsl?dza no atskait?šanas iesp?jas, nesniedzot nek?du atbilst?gu pamatojumu, proti, neminot nek?dus iemeslus, k?d?? summa, kuru likum?gi var?ja atskait?t, netika apr??in?ta, pamatojoties uz to maksu, kura b?tu j?maks? l?dzv?rt?g? valsts izgl?t?bas iest?d?, k? tas ir paredz?ts valsts tiesiskaj? regul?jum?.

10 T?pat no iesniedz?jas l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka 2007. gada 8. august? pras?t?jam pamata liet? tika nos?t?ts pazi?ojums par nodok?u p?rr??inu par 2003. taks?cijas gadu EUR 2621,84 apm?r?.

11 2007. gada 14. decembr? pras?t?js pamata liet? šo pazi?ojumu apstr?d?ja *Commissione tributaria provinciale di Roma* [Romas provinces Nodok?u ties?], iebilstot pret attiec?go atskait?šanas ties?bu neatz?šanu un apgalvojot, ka l?l?ijas tiesiskaj? regul?jum? paredz?tie ierobežojumi atskait?juma veikšanai nav sader?gi ar Kopienu ties?b?m.

12 Šajos apst?k?os *Commissione tributaria provinciale di Roma* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [*TUIR*] 15. panta [1. punkta] e) apakšpunkta un Apk?rtraksta Nr. 95[2000] 1.5.1. punkta piem?rošana ir sader?ga ar visp?r?jiem L?guma un Eiropas Kopienu ties?bu principiem attiec?b?

uz piln?gu un efekt?vu ties?bu aizsardz?bu ties?, k? ar? vienl?dz?gu attieksmi un p?rvietošan?s br?v?bu un vai šajos ties?bu noteikumos paredz?tais izdevumu atskait?juma ierobežojums ir sader?gs ar Kopienu tiesisko regul?jumu?”

Par pras?bas pie?emam?bu

13 It?lijas vald?ba, neizvirzot form?lu iebildi par nepie?emam?bu, apgalvo, ka prejudici?lais jaut?jums nav atbilstošs, lai atrisin?tu str?du valsts ties?. Pret?ji iesniedz?jtiesas apgalvojumiem It?lijas nodok?u administr?cija nevis piln?b? noš??ra iesp?ju atskait?t izdevumus, kas pras?t?jam pamata liet? ir radušies saist?b? ar m?c?b?m ?rvalst?s, bet tikai samazin?ja atskait?m?s summas apm?ru, ?emot v?r? It?lijas tiesiskaj? regul?jum? paredz?tos kvantitat?vos un teritori?los ierobežojumus. Attiec?gi š?dos apst?k?os pamata liet? tikai iesniedz?jtiesa varot noteikt, vai izv?rt?jums, kuru nodok?u administr?cija, apr??inot atmaks?jamo summas apm?ru un nosakot m?c?bu kursu l?dz?gumu identiskiem kursiem, ir prec?zs un atbilst?gs.

14 Šim iebildumam nevar piekrist.

15 Saska?? ar past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Kopienu ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros un kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto l?gumu tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamata lietas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, vai ar? gad?jumos, kad izvirz?t? probl?ma ir hipot?tiska vai kad Tiesai nav zin?mi faktiskie vai juridiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (2007. gada 7. j?nija spriedums apvienotaj?s liet?s no C?222/05 l?dz C?225/05 *van der Weerd* u.c., Kr?jums, l?4233. lpp., 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

16 Šaj? liet?, kaut ar? no iesniedz?jas l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu skaidri neizriet, vai tika liegts veikt atskait?jumu no kop?j?s nodok?a summas, vai ar? to tikai samazin?ja, nav ac?mredzami, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamata lietas faktiskajiem apst?k?iem vai t?s priekšmetu.

17 No lietas materi?liem izriet, ka pras?t?js pamata liet? apstr?d vai nu atteikumu no kop?j?s nodok?a summas atskait?t ar m?c?b?m saist?tos izdevumus, kas tam rad?s apmekl?jot kursus cit? dal?bvalst? esoš? priv?t? izgl?t?bas iest?d? – it ?paši t?d??, ka It?lij? nav t?du m?c?bu, kas l?dzin?tos šim specializ?cijas m?c?bu kursam –, vai ar? nodok?u atskait?juma, uz kuru, p?c vi?a dom?m, vi?am ir ties?bas, ierobežojumus, kuri tiek noteikti, piem?rojot kvantitat?vos un teritori?los ierobežojumus, un kuri atš?iras atkar?b? no t?, vai attiec?gais m?c?bu kurss tika pasniegts priv?t? vai valsts iest?d? It?lij? vai cit? dal?bvalst?.

18 Prejudici?lais jaut?jums tiek uzdots, lai noteiktu, vai t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir *TUIR* un k? to interpret? un piem?ro kompetent?s valsts iest?des, ir sader?gs ar Kopienu ties?b?m. Ir ac?mredzami, ka pamata lietas ietvaros tas neb?t nav neatbilstošs.

19 It?lijas vald?ba t?pat apgalvo, ka l?mums par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu ir neskaidrs saist?b? ar šaj? gad?jum? izskat?majiem Kopienu ties?bu noteikumiem. T? apgalvo, ka lietas materi?los un l?mum? par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu nav nek?das nor?des, kas liecin?tu, ka ir saikne starp situ?ciju, kur? atrodas pras?t?js pamata liet?, un ties?b?m veikt uz??m?jdarb?bu un pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

20 Ar? šis iebildums ir j?noraida.

21 K? nor?d?ja pras?t?js pamata liet?, no l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu skaidri

izriet, ka valsts tiesa v?las uzzin?t, vai ar Eiropas Savien?bas pilso?u ties?b?m uz br?vu p?rvietošanas un pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, kuras attiec?gi ir noteiktas EKL 18. un 49. pants, netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru no kop?j? nodok?a summas nevar atskait?t izdevumus, kas radušies, apmekl?jot universit?tes l?me?a m?c?bas cit? dal?bvalst?, vai ar? tos atskaita tikai t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu apm?ru, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu ir j?maks? taj?s l?lijas valsts izgl?t?bas iest?d?s, kuras atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei.

22 No t? izriet, ka prejudici?lais jaut?jums ir pie?emams.

Par prejudici?lo jaut?jumu

23 Iesniedz?jtiesa ar savu prejudici?lo jaut?jumu b?t?b? v?las noskaidrot, vai EKL 18. un 49. pants ir j?interpret? t?d? noz?m?, ka tiem ir pret?js valsts tiesiskais regul?jums t?d? veid?, k?d? to interpret? un piem?ro kompetent?s valsts iest?des, saska?? ar kuru no kop?j? nodok?a summas nevar atskait?t izdevumus, kas radušies apmekl?jot universit?tes l?me?a m?c?bas cit? dal?bvalst?, bet var atskait?t tos izdevumus, kas radušies, apmekl?jot universit?tes l?me?a m?c?bas attiec?gaj? dal?bvalst?, vai ar? izdevumus var atskait?t tikai t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu apm?ru, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu apmekl?šanu ir j?maks? taj? valsts universit?t?, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei.

S?kotn?jie apsv?rumi attiec?b? uz piem?rojamajiem Savien?bas ties?bu noteikumiem

24 S?kotn?ji j?atg?dina, ka EKL 18. pants, kur? visp?r?g? veid? ir noteiktas ties?bas ikvienam Savien?bas pilsonim br?vi p?rvietoties un dz?vot dal?bvalst?s, ir konkr?ti izteikts ties?bu norm?s, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. T?gad, ja pamata liet? ir piem?rojams EKL 49. pants, Tiesai nav j?lemj par EKL 18. panta interpret?ciju (skat. it ?paši 2003. gada 6. febru?ra spriedumu liet? C?92/01 *Stylianakis, Recueil*, l?1291. lpp., 18. punkts, k? ar? 2007. gada 11. septembra spriedumu liet? C?76/05 *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, Kr?jums, l?6849. lpp., 34. punkts).

25 T?gad par EKL 18. panta 1. punktu j?lemj tikai tad, ja pamata lieta neietilpst EKL 49. panta piem?rošanas jom?.

26 Šaj? sakar?, pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka, lai gan EKL 50. panta trešaj? da?? ir min?ta tikai akt?v? pakalpojumu sniegšana, kuras ietvaros pakalpojumu sniedz?js p?rvietojas pie sa??m?ja, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas br?v?ba ietver pakalpojumu sa??m?ju br?v?bu doties uz citu dal?bvalsti, kur? atrodas pakalpojumu sniedz?js, lai tur sa?emtu šos pakalpojumus (skat. 1984. gada 31. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s 286/82 un 26/83 *Luisi un Carbone, Recueil*, 377. lpp., 10. un 16. punkts).

27 Pamata lieta attiecas uz veidu, k? izdevumi, kas radušies saist?b? ar universit?tes l?me?a m?c?b?m cit? dal?bvalst?, nodok?u attiecin?šanas nol?kos tiek piem?roti rezidences dal?bvalst?, kur? dz?vo persona, kurai tika sniegti attiec?gie pakalpojumi.

28 L?dz ar to ir j?noskaidro, vai m?c?bas, kuras ir sniegusi t?da universit?te k? *ITC*, ir "pakalpojumi, kas parasti tiek sniegti par atl?dz?bu" saska?? ar EKL 50. panta pirmo da?u.

29 Saska?? ar Eiropas Komisijas apsv?rumiem, kurus atbalsta pras?t?js pamata liet?, *ITC* ir priv?ta iest?de, kas darbojas kop? ar Leidenes valsts universit?ti. l?lijas vald?ba savuk?rt apgalvo, ka no lietas materi?liem nevar skaidri noteikt, vai t? ir priv?ta, vai valsts iest?de.

30 Ir jau atz?ts, ka EKL 50. panta pirm?s da?as noz?m? atl?dz?bas b?tiska paz?me ir t?, ka t?

ir attiecīgā pakalpojuma ekonomisks ekvivalents (skat. it īpaši 1988. gada 27. septembra spriedumu lietā 263/86 *Humbel un Edel, Recueil*, I?5365. lpp., 17. punkts; 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C?157/99 *Smits un Peerbooms, Recueil*, I?5473. lpp., 58. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 38. punkts).

31 Tādējādi Tiesa no "pakalpojumu" jēdziena EKL 50. panta nozīmē ir izslēgusi mēcību kursus, kurus sniedz atsevišķas iestādes, kas ir valsts izglītības sistēmas daļa un ko pilnībā vai galvenokārt finansē no valsts līdzekļiem. Tiesa ir arī precizējusi, ka, dibinot un uzturot šādu valsts izglītības sistēmu, kas finansējumu saņem galvenokārt no valsts budžeta, nevis skolotājiem vai viņu vecākiem, valsts nevēlas iesaistīties darījumos par atlīdzību, bet īsteno savus pienākumus pret iedzīvotājiem sociālaj, kultūras un izglītības jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humbel un Edel*, 17. un 18. punkts, kā arī 1993. gada 7. decembra spriedumu lietā C?109/92 *Wirth, Recueil*, I?6447. lpp., 15. un 16. punkts).

32 Savukārt, Tiesa ir nospriedusi, ka mēcību kursus, ko nodrošina izglītības iestādes, kas ir finansētas galvenokārt no privātiem līdzekļiem, it īpaši skolēnu vai viņu vecāku līdzekļiem, ir "pakalpojumi" EKL 50. panta nozīmē un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt pakalpojumu par atlīdzību (iepriekš minētais spriedums lietā *Wirth*, 17. punkts, kā arī spriedums lietā *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 40. punkts).

33 Līdz ar to mēcību kursus, par kuriem galvenokārt maksā personas, kas vēlas studēt vai apgūt specializētās izglītības kursu, principā ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu EKL 50. panta nozīmē.

34 Valsts tiesas kompetencē ir izvērtēt faktus, it īpaši prasītāja pamata lietā apmeklētā specializētās izglītības kursa noteikumus un nosacījumus.

35 No minētā izriet, ka EKL 49. pants ir piemērojams tādām faktiskajiem apstākļiem, kā tie, kuri ir pamata lietā, ja vienas dalībvalsts nodokļa maksātājs apmeklē universitāti, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī un kuru var uzskatīt par tādu, kas sniedz pakalpojumu par atlīdzību, tas ir, tādu, kura tiek galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Par ierobežojuma pakalpojumu sniegšanas brīvībai esamību

36 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālo jautājuma uzdošanu *Agenzia* attiecīgā vērtējumā izdevumus, kas E. Dzanoti radījis apmeklējot specializētās izglītības kursu Nīderlandē, nesniedzot nekādu atbilstīgu pamatojumu šajā sakarā.

37 Savukārt E. Dzanoti apgalvo, ka faktisko apstākļu pamata lietā rašanās brīdī mācīstā grādu, kura dēļ tas apmeklēja *ITC*, nevarēja iegūt nevienā valstī vai privāti izglītības iestādē Itālijā. Viņš apgalvo, ka būtībā netiek pasniegti nekādi tādi mēcību kursi, kuri būtu ekvivalenti pēc mēcību satura un struktūras un kurus piedāvātu kāda no universitātem Itālijā, un apgalvo, ka saskaņā ar piemērojamo Itālijas tiesisko regulējumu izdevumi, kas radušies saistībā ar universitātes vai pēc universitātes lēmuma mēcību kursu apgūšanas rīcībām, nav atskaitāmas.

38 Savukārt no Itālijas valdības Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka prasītājam pamata lietā nevis tika atteikts veikt *TUIR* paredzēto atskaitījumu, bet gan atskaitījuma apmērs tika samazināts no EUR 2481 uz EUR 676. Tāpat Komisija norādīja, ka Itālijas nodokļu tiesiskajā regulājumā, interpretējot un piemērojot to saskaņā ar Apkartrakstiem Nr. 95/2000 un Nr. 11/1987, nevis tiek izslēgta iespēja atskaitīt izdevumus par mēcībām, bet gan tajā ir paredzēti kvantitatīvi un teritoriāli ierobežojumi attiecībā uz atskaitāmo izdevumu apmēra noteikšanu.

39 Valsts tiesai ir jānosaka, vai saskaņā ar Itālijas nodokļu tiesisko regulējumu, kā to interpretēt un piemēro kompetentās iestādes, atskaitījums no kopējās nodokļa summas, kuru prasītājs pamata lietā vālas iegūt saistībā ar izdevumiem par universitātes lēmuma mēcību kursu citā dalībvalstī, netiek atļauts, vai arī atskaitīmo izdevumu apmērs tiek samazināts saskaņā ar attiecīgajai tiesiskajam regulējumam noteiktajiem ierobežojumiem.

40 Ja nodokļa maksātājam, kurš apmeklājis citā dalībvalstī esošu privātu izglītības iestādi, tiek atteikts veikt atskaitījumu, tad ir jāsecina, ka tās valsts tiesiskais regulējums, kas vispārīgā veidā nepieļauj tiesības no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus, kas rodas, apmeklējot citā dalībvalstī piedāvātos universitātes lēmuma mēcību kursus, lai gan šāda iespēja ir attiecībā uz tiem izdevumiem, kas rodas, apmeklējot universitātes lēmuma mēcību kursus šajā dalībvalstī, uzliek lielāku nodokļu slogu tiem nodokļa maksātājiem, kuri apmeklā universitātes mācību kursus.

41 Ar tādā tiesisko regulējumu nodokļa maksātāji, kas dzīvo Itālijā, tiktu atturēti apmeklēt universitātes, kas reģistrētas citā dalībvalstī. Cita starpā tiktu kavēta iespēja arī privātajam izglītības iestādēm, kas reģistrētas citās dalībvalstīs un paredzētas nodokļa maksātājiem, kuri dzīvo Itālijā, piedāvāt izglītību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 66. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-318/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-6957. lpp., 40. punkts).

42 Šāds tiesiskais regulējums radīs ierobežojumus pakalpojumu sniegšanas brīvībai, ko garantē EKL 49. pants. Šis pants nepieļauj tādā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. itā paši iepriekš minētos spriedumus lietā *Smits un Peerbooms*, 61. punkts, kā arī lietā *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šāds ierobežojums var būt pamatots, ņemot vērā Kopienas tiesības, tikai tad, ja tas ir balstīts uz objektīviem apsvērumiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo personu pilsonības, un ir samērīgi ar valsts tiesības paredzēto lēmuma mērķi.

44 Šajā sakarā jānorāda, ka šajā lietā nav ticis izvirzīts nekāds pamatojums.

45 Ja no kopējā nodokļa summas var atskaitīt izdevumus, kas radušies apmeklējot universitātes lēmuma mēcību kursus citā dalībvalstī, lai arī, piemērojot tiem kvantitatīvus un teritoriālus ierobežojumus, tad jāatgādina, ka saskaņā ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu no kopējās ienākuma nodokļa summas 19 % no izdevumiem par vidējās izglītības un universitātes lēmuma mēcību kursu apmeklēšanu atskaita tādā apmērā, kas tiek attiecināts uz summu, kuru par reģistrāciju un mācību maksā valsts izglītības iestāde.

46 Kamēr izdevumus par mācību kursu apmeklēšanu citā dalībvalstī var atskaitīt tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas par līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu ir jāmaksā tajā Itālijas valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei, izdevumus, kas rodas, apmeklējot Itālijā privātu izglītības iestādi, var atskaitīt tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas jāmaksā par mācību kursu apmeklēšanu, kurus Itālijas valsts universitāte sniedz tajā pašā pilsētā vai arī reģionā, kurā atrodas šā privāta izglītības iestāde.

47 Saskaņā ar Komisijas rakstveida apsvērumiem šie kvantitatīvie un teritoriālie ierobežojumi izriet no *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunkta, kā interpretēt un piemēro kompetentās nodokļu iestādes, ņemot vērā Apkārtrakstus Nr. 95/2000 un Nr. 11/1987.

48 Tiesas sēdē prasītājs pamata lietā apstrīdēja šo apkārtrakstu piemērojamību un

apgalvoja, ka tie nav saistoši un ka Apk?rtraksts Nr. 11/1987 katr? zi?? attiecas uz k?du citu *TUIR* paredz?to noteikumu, nevis uz 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu, un ka tas nav piem?rojams lietas apst?k?iem pamata liet?.

49 Tom?r, neskatoties uz to, vai šie apk?rtraksti ir saistoši un piem?rojami pamata liet? – kas ir jaut?jums, kurš ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, nevis Tiesai –, visi lietas dal?bnieki Ties? atzina, ka, piem?rojot *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu un apr??inot atskait?mo izdevumu apm?ru, It?lijas kompetent?s iest?des piem?ro iepriekš min?tos kvantitat?vos un teritori?los ierobežojumus.

50 Pras?t?js pamata liet? apgalvo, ka šie ierobežojumi ir apgr?tinoš?ki person?m, kuras m?c?bu kursus v?las apmekl?t cit? dal?bvalst?, nevis t?m person?m, kuras izv?las m?c?bu kursu apmekl?t It?lij?.

51 Tom?r, ?emot v?r? iepriekš 49. punkt? min?tos apsv?rumus, pirmk?rt, j?secina, ka attiec?gais kvantitat?vais ierobežojums ir piem?rojams attiec?b? uz priv?taj?m izgl?t?bas iest?d?m gan It?lij?, gan cit?s dal?bvalst?s.

52 Otrk?rt, attiec?b? uz teritori?lo ierobežojumu, k? tas izriet no š? sprieduma 46. punkta, ja It?lijas nodok?a maks?t?js apmekl? universit?tes l?me?a m?c?bu kursus cit? dal?bvalst?, izdevumus, kas vi?am rodas, atskaita t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu summu, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu re?istr?ciju un m?c?b?m ir j?maks? taj? It?lijas valsts universit?t?, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei, bet, ja tas pats nodok?a maks?t?js apmekl? l?dz?gu m?c?bu kursu priv?t? universit?t? It?lij?, tad [atskait?mo] izdevumu apm?rs tiek noteikts atkar?b? no maksas, kura par re?istr?ciju un m?c?b?m ir j?maks? valsts universit?t? It?lij? taj? paš? pils?t? vai ar? re?ion?, kur? atrodas attiec?g? priv?t? izgl?t?bas iest?de.

53 Ja pie?em, ka šie *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunkta piem?rošanas nosac?jumi ir pareizi, tad j?secina, ka pret?ji pras?t?ja pamata liet? apgalvojumiem t?da nodok?a maks?t?ja r?c?b?, kurš nolemj apmekl?t priv?tu universit?ti It?lij?, k? atskaites punkts, pamatojoties uz kuru var?tu noteikt atskait?mo izdevumu maksim?lo apm?ru, nav liels skaits valsts universit?šu vis? valsts teritorij?, savuk?rt nodok?a maks?t?jiem, kuri izv?las apmekl?t m?c?bu kursu ?rvalst?s, tiek piem?rots t?ds [atskait?mo] izdevumu apm?rs, kurš ir balst?ts uz tiem maksim?lajiem izdevumiem, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu apmekl?šanu rodas valsts izgl?t?bas iest?d?s, kuras atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei.

54 Tiesa ir jau nospiedusi, ka, lai nov?rstu p?rm?r?gu finanšu apgr?tin?jumu, dal?bvalsts ir ties?ga noteikt? apm?r? ierobežot summas, ko var atskait?t k? m?c?bu maksu, atbilstoši š?s dal?bvalsts pieš?irtajam nodok?u atvieglojumam, ?emot v?r? t?s teritorij? esošo izgl?t?bas iest?žu apmekl?šanai rakstur?g?s summas (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 80. punkts).

55 Šaj? liet? pras?t?js, It?lijas vald?ba, k? ar? Komisija, atbildot uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem, paskaidroja, ka It?lijas valsts universit?t?s maks?jam? re?istr?cijas un m?c?bu maksa, atkar?b? no piem?rojamajiem re?ion?lajiem nodok?iem, k? ar? no t?, ka katras valsts universit?tes administrat?v? padome patst?v?gi nosaka re?istr?cijas un m?c?bu maksas apm?ru par kursu apmekl?šanu, katr? universit?t? var b?t atš?ir?ga.

56 Tomēr šāda atšķirība ietekmē ne tikai nodokļa maksājumu, kurš apmeklētājam izglītības iestādē citā dalībvalstī, atskaitot majiem izdevumiem piemērojamo maksimālo apmēru noteikšanu, bet arī tādēļ nodokļa maksājumu atskaitot majiem izdevumiem piemērojamā maksimālo apmēru noteikšanu, kurš apmeklētājam, kas tiek sniegta privāti izglītības iestādē. Itālijā.

57 Ar tādēļ valsts tiesisko regulējumu, kuru piemērojot rodas šādas variācijas, kas ietekmē gan tos nodokļa maksātājus, kuri apmeklētājam kursu Itālijā, gan tos, kuri izmanto savas tiesības uz brīvību pārvietošanās, lai apmeklētu attiecīgās kursu citās dalībvalstīs, un kuras rodas šā sprieduma 55. punktā minēto faktoru ietekmē, netiek ierobežota pakalpojumu sniegšanas brīvība EKL 49. panta nozīmē.

58 Būtībā nodokļa maksājumu radušos izdevumu par maksātāja atskaitīšanai netiek piemērots atšķirīgs nodokļu regulējums atkarībā no tā, vai apmeklētājam kurss tika pasniegts citās dalībvalstīs, vai arī attiecīgajai dalībvalstī. Šajā lietā prasītājs, apmeklējot maksātāja kursu, kuru pasniedza citā dalībvalstī esošā universitāte, attiecībā uz strādāgo nodokļu atskaitījumu nebūt neatrodas nelabvēlīgākā situācijā, nekā viņš būtu, ja apmeklētu privāti universitāti Itālijā. Atkarībā no privātās universitātes, kuru viņš būtu izvēlējies Itālijā, atskaitīmo izdevumu apmērs varētu būt lielāks vai mazāks par to izmaksu apmēru, kāds tiek aprēķināts, pamatojoties uz izdevumiem, kas rodas, apmeklējot vistuvāk viņa dzīvesvietai esošo valsts universitāti Itālijā, kas ir atskaites punkts, kuru piemēro attiecībā uz maksātāja kursiem citās dalībvalstīs.

59 Šo atskaites punktu mērķis ir aprēķināt privāti izglītības iestādē Itālijā vai citā dalībvalstī samaksāto maksātāja maksas apmēru, kuru nodokļa maksātājs ir tiesīgs atskaitīt.

60 Kā norādīja Komisija, Itālijā izvietotajam privātajam izglītības iestādēm noteiktajiem atskaites punktiem nav nekādas nozīmes attiecībā uz privātajam izglītības iestādēm citā dalībvalstī.

61 Pat ja attiecībā uz visām privātajām izglītības iestādēm, kuras atrodas attiecīgajā dalībvalstī vai ārpus tās, nolemtu piemērot tikai vienu atskaites punktu, pamatojoties uz kuru tiktu aprēķināti atskaitīmie izdevumi – proti, maksa par līdzīgu maksātāja kursu apmeklētājam valsts universitātē Itālijā, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja dzīvesvietai –, tik un tādēļ atskaitīmo izdevumu apmērs tādā nodokļa maksājuma kā prasītājs pamata lietā, kurš ir apmeklētājs universitāti ārvalstīs, paliktu tāds pats.

62 Šādos apstākļos, ņemot vērā nodokļu regulējumu, kas tiek īstenots ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu, nav iespējams noteikt nevienu apstākli, kas varētu atturēt Itālijā dzīvošus nodokļa maksātājus apmeklēt universitātes lēmuma maksātāja kursu tādās iestādēs, kuras atrodas citā dalībvalstī.

63 Komisija šo secinājumu neapstrīdēja un tiesas sēdes nobeigumā apgalvoja, ka labākais veids, kā nodrošināt saderību ar Kopienas tiesību prasībām, ir par atskaites punktu ņemt vērā reālās variācijas un maksātāja maksu valsts universitātē Itālijā, kura piedāvā augstākā lēmuma kursu, kas būtu līdzīgs tam maksātāja kursam, kuru nodokļa maksātājs apmeklētājam citā dalībvalstī.

64 Ja nav paredzēti saskaņošanas pasākumi, tad dalībvalstīm ir jāsteno to kompetence un jānosaka kritēriji, pamatojoties uz kuriem tiek aprēķināti atskaitīmie izdevumi par universitātes lēmuma maksātāja, ar nosacījumu, ka attiecīgā noteikumi ir saderīgi ar EK līguma paredzētajiem noteikumiem un paši tādēļ lietā kā pamata lietā, Itālijā dzīvošie nodokļa maksātāji netiek atturēti no citās dalībvalstīs piedāvāto universitātes maksātāja kursu apmeklēšanas.

65 Katr? zi?? tikt?l, cikt?l It?lijas tiesiskaj? regul?jum?, k? to interpret? un piem?ro kompetent?s iest?des, atskait?mo izdevumu apm?ra ierobežojums ir paredz?ts iepriekš min?t?s kvantitat?v?s un teritori?l?s robež?s, šis tiesiskais regul?jums š? sprieduma 51.–62. punkt? min?to iemeslu d?? nav uzskat?ms par EKL 49. panta ierobežojumu. L?dz ar to nav j?izskata alternat?vais krit?rijs, kuru Komisijas pied?v?ja k? piem?rot?ku.

66 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, EKL 49. pants ir interpret?jams t?d? noz?m?:

– ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nodok?a maks?t?jiem ir paredz?ta iesp?ja no kop?j?s nodok?a summas atskait?t izdevumus par universit?tes l?me?a m?c?bu kursiem, kurus nodrošina t?das universit?tes, kas atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, bet kur? visp?r?j? veid? š? iesp?ja netiek pied?v?ta attiec?b? uz tiem universit?tes l?me?a m?c?bu izdevumiem, kas radušies cit? dal?bvalst? re?istr?t? priv?t? universit?t?;

– ka tas pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nodok?a maks?t?jiem ir paredz?ta iesp?ja no kop?j?s nodok?a summas atskait?t izdevumus par universit?tes l?me?a m?c?bu kursiem, kas radušies cit? dal?bvalst? re?istr?t? priv?t? universit?t?, tikai t?d? apm?r?, kurš nep?rsniedz to maksim?lo izdevumu apm?ru, kas par l?dz?gu m?c?bu kursu ir j?maks? taj? valsts universit?t?, kura atrodas vistuv?k nodok?a maks?t?ja nodok?u rezidencei.

Par Eiropas Savien?bas pilson?bas š??rš?a esam?bu

67 K? nor?d?ts š? sprieduma 24.–35. punkt?, tikt?l, cikt?l iesniedz?jtiesa var?tu secin?t, ka EKL 49. pants nav piem?rojams pamata lietas apst?k?os, t?ds tiesiskais regul?jums, k?ds tas ir pamata liet?, t?pat ir j?izskata, ?emot v?r? EKL 18. pantu.

68 Eiropas Savien?bas pilso?a statuss ir dal?bvalstu pilso?u pamatstatuss, kas tiem no šiem pilso?iem, kuri atrodas taj? paš? situ?cij?, neatkar?gi no vi?u pilson?bas un neskarot iz??mumus, kas šaj? sakar? ir ?paši paredz?ti, L?guma *ratione materiae* piem?rošanas jom? ?auj sa?emt t?du pašu tiesisku attieksmi (skat. it ?paši 2001. gada 20. septembra spriedumu liet? C?184/99 *Grzelczyk, Recueil*, l?6193. lpp., 31. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 86. punkts).

69 To situ?ciju skait?, kas ietilpst Kopien? ties?bu piem?rošanas jom?, ietilpst situ?cijas, kuras saist?tas ar L?gum? garant?to pamatbr?v?bu izmantošanu, it ?paši t?s, kas saist?tas ar EKL 18. pant? paredz?to p?rvietošan?s un uztur?šan?s br?v?bu dal?bvalstu teritorij? (skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? *Grzelczyk*, 33. punkts, k? ar? liet? *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 87. punkts).

70 Ja uz Eiropas Savien?bas pilsoni vis?s dal?bvalst?s ir j?attiecina t?ds pats tiesiskais rež?ms k? tas, k?ds tiek piem?rots attiec?go dal?bvalstu pilso?iem, kuri atrodas t?d? paš? situ?cij?, ar ties?b?m br?vi p?rvietoties neb?tu sader?gs tas, ka pret Eiropas Savien?bas pilsoni dal?bvalst?, kuras pilsonis vi?š ir, b?tu maz?k labv?l?ga attieksme nek? tad, ja vi?š neb?tu izmantojis L?gum? paredz?tos atvieglojumus attiec?b? uz ties?b?m br?vi p?rvietoties (2002. gada 11. j?lija spriedums liet? C?224/98 *D’Hoop, Recueil*, l?6191. lpp., 30. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 88. punkts).

71 Š?s iesp?jas neb?tu piln?b? efekt?vas, ja k?das dal?bvalsts pilsoni no to izmantošanas var?tu attur?t š??rš?i, ko vi?am attiec?b? uz uztur?šan?s ties?b?m uz?emošaj? dal?bvalst? rada izcelsmes valsts ties?bu akti, sodot vi?u par to, ka vi?š t?s ir izmantojis (iepriekš min?tais spriedums liet? *Schwarz un Gootjes-Schwarz*, 89. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72 Prasītājs pamata lietā, apmeklējot universitāti citā dalībvalstī, ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos.

73 Gadījumā, ja saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kā to interpretē un piemēro kompetentās nodokļu iestādes, vispārīgi nodokļu atskaitīšanas iespēja, kas ir paredzēta attiecībā uz universitātes maksu, tiek nošķirta, pamatojoties uz to, ka attiecīgā izdevumi ir radušies universitātē, kura atrodas citā dalībvalstī, kamēr šāda iespēja ir attiecībā uz izdevumiem, kas rodas, apmeklējot universitātes mācību kursus, kas tiek piedāvāti attiecīgajā dalībvalstī, ar šādu tiesisko regulējumu nodokļa maksātāji tiek nostādīti nelabvēlīgākā situācijā tikai tādēļ, ka tie ir īstenojuši savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, dodoties uz citu dalībvalsti, lai tur apmeklētu universitātes mācību kursu.

74 Šāda veida izņēmums radītu šķērslus brīvībām, kuras EKL 18. panta 1. punktā ir atzītas visiem Eiropas Savienības pilsoņiem.

75 Izņēmums no tiesībām uz tūdu izdevumu atskaitīšanu, kuri radušies, apmeklējot citās dalībvalstīs esošu universitāšu piedāvāto mācību kursu, nav attaisnojams, pamatojoties tikai uz to, ka Itālijas valsts universitātes netiek piedāvāti līdzīgi pakalpojumi.

76 Šajā gadījumā nav norādīts uz nekādu pamatojumu attiecībā uz apgalvoto izņēmumu no tiesībām uz atskaitīšanu, uz kuru ir norādīts lēmumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu. Lai gan dalībvalstīm ir iespēja pašām noteikt objektīvus kritērijus, pamatojoties uz pašas dalībvalsts principiem, un, balstoties uz kuriem var noteikt, kāda veida mācību izdevumi rada tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, šāds vispārīgs izņēmums no tiesībām uz atskaitīšanu, kas ir pamatots tikai ar to, ka mācību kurss ir pasniegts citā dalībvalstī un/vai tādēļ, ka attiecīgajā nodokļa maksātāja rezidences dalībvalstī netiek nodrošinātas līdzvērtīgas mācību iespējas, ir pretījs EKL 18. pantam.

77 Attiecībā uz šo sprieduma 46. un 47. punktā minēto kvantitatīvo un teritoriālo ierobežojumu noteikšanu, aprēķinot atskaitāmo mācību izdevumu apmēru, jānorāda, ka to pašu iemeslu dēļ, uz kuriem attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību jau tika norādīts šo sprieduma 51.–62. punktā, šie ierobežojumi nerada šķēršļus Eiropas Savienības pilsoņu pārvietošanās brīvībai, kas būtu pretīji EKL 18. pantam.

78 Ēmot vērā šos apsvērumus, EKL 18. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē:

– ka tas nepieļauj tūdu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes mācību kursiem, kurus nodrošina tādās iestādēs, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārīgi veidā šāda iespēja tiek liegta attiecībā uz tiem universitātes lēmuma mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē;

– ka tas pieļauj tūdu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes lēmuma mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja rezidencei.

Par tiesīšanās izdevumiem

79 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šo tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Tiesīšanās izdevumi, kas radušies,

iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atļūdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **EKL 49. pants ir interpretējams tādā nozīmē:**

– ka tas nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksājumiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādā universitātes, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šā iespēja netiek piedāvāta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē;

– ka tas pieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksājumiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei;

2) **EKL 18. pants ir interpretējams tādā nozīmē:**

– ka tas nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksājumiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādā iestāde, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šā iespēja netiek piedāvāta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē;

– ka tas pieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksājumiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.