

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

od 20. svibnja 2010. (*)

„Sloboda pružanja usluga - Građanstvo Unije – Članci 18. i 49. UEZ-a – Nacionalni propis o porezu na dohodak – Pravo na odbitak od bruto poreza u visini fiksnog postotka ukupnih troškova obrazovanja – Sveučilišni studij u drugoj državi članici – Uvođenje količinskog ograničenja – Odbitak koji nije viši od najvećeg iznosa utvrđenoga za poreze i doprinose koji se plaćaju za slične usluge koje pružaju nacionalna javna sveučilišta – Uvođenje područnog ograničenja – Odbitak koji nije viši od najvećeg iznosa utvrđenog za poreze i doprinose koji se plaćaju za slične usluge koje pruža nacionalno javno sveučilište koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika”

U predmetu C-56/09,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputila Commissione tributaria provinciale di Roma (Općinski porezni sud u Rimu, Italija), odlukom od 14. siječnja 2009., koju je Sud zaprimio 9. veljače 2009., u postupku

Emiliano Zanotti

protiv

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2

SUD (drugo vijeće)

u sastavu J. N. Cunha Rodrigues, predsjednik vijeća, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. veljače 2010.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za E. Zanottija, C. Romano i E. Zanotti, *avvocati*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, i D. Del Gaizo, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, A. Aresu i R. Lyal, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisne odvjetnice, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. i 18. UEZ-a o slobodi pružanja usluga i građanstvu Unije.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između E. Zanottija i Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (u daljnjem tekstu: Agenzia) zbog odbitka troškova pohađanja sveučilišnog studija u drugoj državi članici od bruto iznosa poreza.

Nacionalni pravni okvir

- 3 Članak 15. stavak 1. točka (e) Uredbe predsjednika republike broj 917 od 22. prosinca 1986. o usvajanju pročišćenog teksta o porezima na dohodak (u daljnjem tekstu: TUIR) predviđa:

„Od bruto poreza odbija se iznos koji je jednak 19 % sljedećih troškova koje je imao porezni obveznik, ako se takvi troškovi ne mogu odbiti kod određivanja pojedinačnih stavki dohotka koje zajedno čine ukupni prihod:

[...]

(e) troškovi pohađanja srednjoškolskog i sveučilišnog obrazovanja, do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za upis i školarinu državnih obrazovnih ustanova.”

- 4 Iz očitovanja podnesenih Sudu proizlazi da je Ministarstvo financija donijelo okružnice kojima se utvrđuje način tumačenja i primjene odredbi TUIR-a.
- 5 Točka 1.5.1. okružnice br. 95 Ministarstva financija od 12. svibnja 2000. (u daljnjem tekstu: Okružnica br. 95/2000) predviđa da je troškove pohađanja obrazovnih ustanova bilo privatnih bilo stranih sveučilišta moguće odbiti najviše u visini iznosa utvrđenoga za poreze i doprinose koji se plaćaju za slične usluge koje nude talijanske javne obrazovne ustanove. U svrhu odbitka troškova pohađanja sveučilišnih studija u inozemstvu valja se pozvati na usporedne troškove utvrđene za pohađanje sličnih studija na talijanskom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika.
- 6 Okružnica broj 11 Ministarstva financija od 23. svibnja 1987. (u daljnjem tekstu: Okružnica br. 11/1987) predviđa da se, u svrhu odbitka doprinosa koje plaćaju studenti upisani na privatna sveučilišta u Italiji, na jednak način postupa s diplomskim studijima „laurea” koje izvode navedena sveučilišta kao i s istim ili sličnim studijima koje izvode talijanska javna sveučilišta u istome gradu ili regiji u kojoj se nalazi privatno sveučilište.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 7 Tijekom akademske godine 2003.-2004., tužitelj u glavnom postupku, porezni odvjetnik s domicilom u Rimu, pohađao je postdiplomski studij iz međunarodnog poreznog prava pri International Tax Center (u daljnjem tekstu: ITC), u Leidenu (Nizozemska).
- 8 U svojoj poreznoj prijavi za 2003. godinu tužitelj je sukladno članku 15. stavku 1. točki (e) TUIR-a, kao troškove koje je moguće odbiti za sveučilišno obrazovanje, od bruto iznosa poreza odbio iznos koji je jednak 19 % troškova koji su nastali tijekom pohađanja navedenog postdiplomskog studija. Ti su troškovi iznosili 12 000 eura.
- 9 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da Agenzia E. Zanottiju kod odbijanja nije priznala troškove za specijalistički studij koji je pohađao u Nizozemskoj te je čak u potpunosti isključila mogućnost bilo kakvog odbitka bez ikakvog odgovarajućeg obrazloženja, posebno u pogledu razloga zbog kojih se iznos odbitka nije mogao odrediti pozivajući se na iznos koji bi slična državna obrazovna institucija naplatila, kako je predviđeno nacionalnim pravom.
- 10 Iz zahtjeva za prethodnu odluku također proizlazi da je 8. kolovoza 2007. tužitelj u glavnom postupku primio rješenje o odmjeravanju poreza od 2.621,84 eura za 2003. godinu.
- 11 On je 14. prosinca 2007. osporio to rješenje pred Commissione tributaria provinciale di Roma (Općinski porezni sud u Rimu) protiveći se nepriznavanju navedenoga odbitka te ističući da ograničenja odbitaka predviđena talijanskim pravom nisu u skladu s pravom Zajednice.
- 12 U tim je okolnostima Commissione tributaria provinciale di Roma (Općinski porezni sud u Rimu) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Protivi li se općim načelima Ugovora i prava Zajednice u pogledu djelotvornosti i potpunosti pravne zaštite, jednakog postupanja i slobode kretanja primjena članka 15. [stavka 1.] točke (e) [TUIR-a] i točke 1.5.1 okružnice br. 95[/2000] te protivi li se ograničenje priznavanja navedenih troškova na temelju tih odredbi pravu Zajednice?“

Dopuštenost tužbe

- 13 Talijanska vlada, koja formalno nije uložila prigovor nedopuštenosti, smatra da prethodno pitanje nije relevantno za rješavanje spora pred nacionalnim sudom. Suprotno tvrdnjama suda koji je uputio zahtjev, talijanska porezna uprava nije u potpunosti odbacila odbitak za troškove studija u inozemstvu koje je imao tužitelj u glavnom postupku, već je samo smanjila iznos odbitka pozivajući se na količinska i područna ograničenja koja se primjenjuju na temelju talijanskih propisa. U tim okolnostima, nacionalni sud treba u okviru glavnog postupka odrediti je li ocjena porezne uprave o utvrđivanju sličnog studija u vezi s kojim treba izračunati iznos za povrat sredstava te o utvrđivanju tog studija, bila točna i primjerena.
- 14 Taj se prigovor ne može prihvatiti.
- 15 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, za pitanja o tumačenju prava Zajednice koje nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koje je sam nadležan utvrditi te

čiju točnost Sud ne provjerava, vrijedi pretpostavka relevantnosti. Sud može odbaciti zahtjev koji je uputio nacionalni sud samo kada je očito da traženo tumačenje prava Zajednice nema nikakve veze sa stvarnošću ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetske naravi ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su potrebni kako bi se na koristan način odgovorilo na pitanja koja su mu postavljena (vidjeti presudu od 7. lipnja 2007., van der Weerd i drugi, od C-222/05 do C-225/05, Zb. str. I-4233., t. 22. i navedenu sudsku praksu).

- 16 Unatoč tome što iz zahtjeva za prethodnu odluku u ovom predmetu nije jasno je li traženi odbitak od bruto iznosa poreza nepriznat ili je samo smanjen, nije očito da traženo tumačenje prava Zajednice nije ni u kakvom odnosu sa stvarnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku.
- 17 Naime, iz spisa dostavljenih Sudu proizlazi da tužitelj u glavnom postupku osporava nepriznavanje odbitka troškova obrazovanja nastalih pri privatnoj ustanovi u drugoj državi članici od bruto iznosa poreza posebno zato što u Italiji ne postoje usporedivi specijalistički studiji ni utvrđeno ograničenje za odbitak poreza na koji tužitelj tvrdi da ima pravo na temelju utvrđenih količinskih i područnih ograničenja koja se razlikuju s obzirom na to nudi li dotični studij privatna ustanova u Italiji ili ustanova u drugoj državi članici.
- 18 Zahtjev za prethodnu odluku upućen je kako bi se utvrdilo je li nacionalni propis poput TUIR-a, i kako ga tumače i primjenjuju nadležna nacionalna tijela, u skladu s odredbama prava Zajednice. U okviru glavnog postupka jasno je da zahtjev nije irelevantan.
- 19 Talijanska vlada također tvrdi da je zahtjev za prethodnu odluku nejasan u pogledu dotičnih odredba prava Zajednice. Na temelju nacionalnog spisa i zahtjeva za prethodnu odluku ne bi bilo moguće utvrditi bilo kakvu povezanost između situacije tužitelja u glavnom postupku i ostvarivanja slobode poslovnog nastana i slobodnog pružanja usluga.
- 20 Taj se prigovor također mora odbiti.
- 21 Sukladno tvrdnjama tužitelja u glavnom postupku, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da nacionalni sud zahtijeva da se utvrdi protivi li se pravu na slobodu kretanja građana Unije i pravu na slobodu pružanja usluga predviđenom člancima 18. i 49. UEZ-a nacionalni propis kojim nije dopušten odbitak troškova pohađanja sveučilišnih studija u drugoj državi članici od bruto iznosa poreza ili, u svakom slučaju, ograničava te troškove na usporedne troškove predviđene za pohađanje sličnih studija na javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika u porezne svrhe.
- 22 Iz toga proizlazi da je prethodno pitanje dopušteno.

O prethodnom pitanju

- 23 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita moraju li se članci 18. i 49. UEZ-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, kako ga tumače i primjenjuju nadležna nacionalna tijela, i koji ne dopušta odbitak troškova pohađanja sveučilišnih studija u

drugoj državi članici od bruto iznosa poreza, dok se za troškove pohađanja sveučilišnih studija na ustanovama te države članice dopušta odbitak, ili koji dozvoljava odbitak troškova pohađanja takvog studija, ali samo do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za usporedne troškove pohađanja sličnih studija na nacionalnom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika.

Uvodna očitovanja o odredbama prava Unije koje se primjenjuje

- 24 Najprije valja podsjetiti da je članak 18. UEZ-a, koji na općenit način predviđa da svaki građanin Unije ima pravo slobodno se kretati i boraviti na državnom području država članica, konkretno izražen u odredbama kojima se jamči sloboda pružanja usluga. Stoga, ako je predmet iz glavnog postupka u okviru područja primjene članka 49. UEZ-a, Sud ne treba odlučivati o tumačenju članka 18. UEZ-a (vidjeti, između ostaloga, presudu od 6. veljače 2003., Stylianakis, C-92/01, Zb., str. I-1291., t. 18., i presudu od 11. rujna 2007., Schwarz i Gootjes-Schwarz, C-76/05, Zb., str. I-6849., t. 34.).
- 25 O članku 18. stavku 1. UEZ-a stoga valja odlučiti samo ako predmet u glavnom postupku nije u okviru područja primjene članka 49. UEZ-a.
- 26 U tom pogledu, najprije valja podsjetiti da, budući da se članak 50. treći stavak UEZ-a odnosi samo na aktivno pružanje usluga, u okviru kojega se pružatelj usluga upućuje prema korisniku usluga, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da sloboda pružanja usluga uključuje i slobodu osoba kojima su usluge namijenjene da idu u drugu državu članicu u kojoj se nalazi pružatelj usluga kako bi tamo koristili te usluge (vidjeti presudu od 31. siječnja 1984., Luisi i Carbone, C-286/82 i C-26/83, Zb., str. 377., t. 10. i 16.).
- 27 U glavnom postupku se radi o tome kako se u državi članici stalnog boravišta primatelja usluga porezno tretiraju troškovi obrazovanja, koji su nastali na sveučilištu koje se nalazi u drugoj državi članici.
- 28 Stoga valja utvrditi smatraju li se studiji koje izvode sveučilišta poput ITC-a uslugama koje se u skladu s člankom 50. prvim stavkom UEZ-a „uobičajeno obavljaju uz naknadu”.
- 29 Prema očitovanju Europske komisije koje je prihvatio tužitelj u glavnom postupku, ITC je privatna ustanova koja posluje u suradnji s javnim sveučilištem u Leidenu. Međutim, talijanska vlada smatra da iz spisa nije jasno je li ITC privatna ili javna ustanova.
- 30 Sud je već odlučio da, u smislu članka 50. prvog stavka UEZ-a, bitno obilježje naknade jest činjenica da ona predstavlja ekonomsku protuvrijednost za dotične usluge (vidjeti, između ostaloga, presudu od 27. rujna 1988., Humbel i Edel, C-263/86, Zb., str. I-5365., t. 17., i presudu od 12. srpnja 2001., Smits i Peerbooms, C-157/99, Zb., str. I-5473., t. 58., te gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 38.).
- 31 Sud je stoga izuzeo iz definicije „usluga” u smislu članka 50. UEZ-a studije koje nude određene ustanove koje čine dio sustava javnog obrazovanja i koje se u cijelosti ili većim dijelom financiraju iz javnih sredstava. Sud je pojasnio da takav sustav javnog

obrazovanja koji se u pravilu financira iz javnog proračuna, a ne financiraju ga učenici ili njihovi roditelji, država ne osniva i ne održava s ciljem zarade, već ispunjava zadaću prema svojem stanovništvu u društvenom, kulturnom i obrazovnom području (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Humbel i Edel, t. 17. i 18., i presudu od 7. prosinca 1993., Wirth, C-109/92, Zb., str. I-6447., t. 15. i 16.)

- 32 Međutim, Sud smatra da studiji koje nude obrazovne ustanove koje se uglavnom financiraju iz privatnih sredstava, posebno studenata i njihovih roditelja, predstavljaju „usluge” u smislu članka 50. UEZ-a, budući da je cilj tih ustanova ponuda usluga za naknadu (gore navedena presuda Wirth, t. 17., i Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 40.).
- 33 Stoga se studiji koje financiraju osobe koje žele dobiti obrazovanje ili profesionalnu specijalizaciju moraju smatrati uslugama u smislu članka 50. UEZ-a.
- 34 Nacionalni sud mora utvrditi činjenice te posebno uvjete specijalističkog studija koji je pohađao tužitelj u glavnom postupku.
- 35 Iz toga proizlazi da se članak 49. UEZ-a primjenjuje na činjenice poput onih u glavnom postupku ako porezni obveznik neke države članice pohađa sveučilište u drugoj državi članici, za koje se može smatrati da pruža usluge za naknadu, tj. financiranjem iz privatnih sredstava, što treba provjeriti nacionalni sud.

Postojanje prepreke slobodi pružanja usluga

- 36 U skladu sa zahtjevom za prethodnu odluku Agenzia je odbila uzeti u obzir troškove obrazovanja specijalističkog studija koji je E. Zanotti pohađao u Nizozemskoj bez ikakvog odgovarajućeg obrazloženja za svoj postupak.
- 37 E. Zanotti je potvrdio da, u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, postdiplomski studij koji je on pohađao na ITC-u nije postojao ni na jednoj javnoj ni privatnoj instituciji u Italiji. On tvrdi da ako talijanska sveučilišta ne nude specijalističke studije koji su jednaki u pogledu njihova sadržaja i strukture, u skladu s mjerodavnim talijanskim propisom, odbitak troškova pohađanja sveučilišta ili poslijediplomskih studija u inozemstvu nije moguć.
- 38 Suprotno tome, prema očitovanjima koja je Sudu podnijela talijanska vlada, tužitelju u glavnom postupku nije odbijeno pravo na odbitak na temelju TUIR-a, već je iznos odbitka samo ispravljen s 2 481 na 676 eura. Komisija jednako tako tvrdi da talijanski porezni propis, koji se tumači i primjenjuje u smislu okružnica br. 95/2000 i 11/1987, ne isključuje pravo na odbitak troškova obrazovanja, već predviđa količinska i područna ograničenja koja se trebaju primjenjivati pri izračunu iznosa troškova studija koji se mogu odbiti.
- 39 Nacionalni sud treba utvrditi je li na temelju talijanskog poreznog propisa, na način kako ga tumače i primjenjuju nadležna tijela, odbitak od bruto iznosa poreza koji je zahtijevao tužitelj u glavnom postupku za troškove sveučilišnog obrazovanja nastale u drugoj državi članici odbijen ili dovodi do toga da se troškovi koji se mogu odbiti smanje sukladno gore navedenim ograničenjima.

- 40 Pod pretpostavkom da je poreznom obvezniku koji je pohađao privatnu instituciju u drugoj državi članici odbijeno pravo na odbitak, valja istaknuti da bi nacionalni propis koji općenito isključuje pravo na odbitak troškova sveučilišnog obrazovanja u drugoj državi članici od bruto iznosa poreza, dok istovremeno dopušta pravo na odbitak troškova sveučilišnog studija koji se nudi u toj državi članici, prouzročio veće porezno opterećenje za porezne obveznike koji pohađaju sveučilišta u inozemstvu.
- 41 Učinak takvog propisa bio bi odvratanje poreznih obveznika sa stalnim boravištem u Italiji od pohađanja sveučilišnih studija u ustanovama s poslovnim nastanom u drugoj državi članici. Nadalje, to bi također spriječilo privatne obrazovne ustanove s poslovnim nastanom u drugim državama članicama da nude obrazovanje poreznim obveznicima sa stalnim boravištem u Italiji (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 66., i presudu od 11. rujna 2007. Komisija protiv Njemačke, C-318/05, Zb., str. I-6957., t. 40.).
- 42 Takav bi propis predstavljao prepreku slobodi pružanja usluga koja je zajamčena člankom 49. UEZ-a. Toj se odredbi protivi primjena bilo kakvog nacionalnog propisa koji za posljedicu ima otežano pružanje usluga među državama članicama u usporedbi s pružanjem usluga unutar države članice (vidjeti, između ostaloga, gore navedene presude, Smits i Peerbooms, t. 61., i Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 67. i navedenu sudsku praksu).
- 43 Takva se prepreka može opravdati prema pravu Zajednice samo ako se temelji na objektivnim razlozima neovisnima o nacionalnosti dotičnih osoba te je proporcionalna legitimnom cilju nacionalnog prava.
- 44 Valja napomenuti da u tom pogledu nije navedeno nikakvo obrazloženje u ovom predmetu.
- 45 Pod pretpostavkom da je pravo na odbitak od bruto iznosa poreza za troškove sveučilišnog studija koji se nudi u drugoj državi članici priznato, pri čemu istovremeno podliježe količinskim i područnim ograničenjima, valja podsjetiti da članak 15. stavak 1. točka (e) TUIR-a predviđa da se od bruto iznosa poreza odbije iznos koji je jednak 19 % troškova srednjoškolskog ili sveučilišnog obrazovanja, do iznosa koji nije viši od najvišeg iznosa utvrđenoga za poreze i doprinose u javnim ustanovama.
- 46 S obzirom na to da se troškovi studija u drugoj državi članici mogu odbiti u okviru ograničenja najvišeg utvrđenoga iznosa za poreze i doprinose koji se plaćaju za pohađanje sličnih studija na talijanskom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika, troškovi nastali na privatnim ustanovama u Italiji mogu se odbiti u okviru ograničenja najvišeg utvrđenog iznosa za poreze i doprinose koji se plaćaju za pohađanje studija na talijanskom javnom sveučilištu u istome gradu u kojemu se nalazi privatna ustanova ili, ako ono ne postoji, u istoj regiji.
- 47 Prema pisanim očitovanjima Komisije, ta količinska i područna ograničenja proizlaze iz članka 15. stavka 1. točke (e) TUIR-a, kako ga tumače i primjenjuju nadležne porezne uprave u smislu okružnica br. 95/2000 i 11/1987.

- 48 Tužitelj u glavnom postupku je na raspravi doveo u pitanje status i primjenjivost navedenih okružnica tvrdeći da one nisu obvezujuće te da se, u svakom slučaju, okružnica br. 11/1987 odnosi na odredbu TUIR-a, koja nije članak 15. stavak 1. točka (e), te se nije mogla primijeniti na činjenice u glavnom postupku.
- 49 Međutim, bez obzira na to jesu li navedene okružnice obvezujuće i primjenjive u glavnom postupku - što treba utvrditi sud koji je uputio zahtjev, a ne Sud - sve su stranke pred Sudom potvrdile da za potrebe primjene članka 15. stavka 1. točke (e) TUIR-a i izračunavanja iznosa porezno priznatih troškova nadležno talijansko tijelo primjenjuje navedena količinska i područna ograničenja.
- 50 Tužitelj u glavnom postupku tvrdi da su ta ograničenja stroža za osobe koje se odluče za studij u drugoj državi članici nego za osobe koje se odluče za studij u Italiji.
- 51 Međutim, u smislu zahtjeva utvrđenih u točki 49., s jedne strane proizlazi da se dotično količinsko ograničenje primjenjuje kako na privatne ustanove u Italiji tako i na one koje se nalaze u drugim državama članicama.
- 52 S druge strane, u pogledu područnog ograničenja, iz točke 46. ove presude proizlazi da ako talijanski porezni obveznik pohađa sveučilišni studij u drugoj državi članici, on ima pravo na odbitak troškova do najvišeg utvrđenoga iznosa za poreze i doprinose na talijanskom javnom sveučilištu koje je najbliže njegovom poreznom prebivalištu u Italiji koje nudi slične studije, a ako isti porezni obveznik pohađa sličan studij koji nudi privatno sveučilište u Italiji, ograničenje se određuje u odnosu na poreze i doprinose talijanskog javnog sveučilišta u istome gradu u kojem se nalazi privatno sveučilište ili, ako ono ne postoji, u istoj regiji.
- 53 Ako je objašnjenje uvjeta za primjenu članka 15. stavka 1. točke (e) TUIR-a točno, iz toga proizlazi da to, suprotno onome što tužitelj tvrdi, znači da porezni obveznik koji odluči pohađati privatno sveučilište u Italiji za referentnu točku određivanja najvišeg iznosa porezno priznatih troškova nema na raspolaganju mnogo različitih javnih sveučilišta na cijelom nacionalnom području, za razliku od poreznih obveznika koji se odluče za studij u inozemstvu koji, suprotno tome, podliježu najvišem ograničenju koje se temelji na troškovima sličnog studija koji nudi javno sveučilište najbliže njihovom poreznom prebivalištu.
- 54 Sud je već potvrdio da država članica, kako bi izbjegla prekomjerno financijsko opterećenje, može ograničiti dopušteni odbitak za troškove obrazovanja do određenog iznosa, koji je u skladu s poreznim rasterećenjem koje je odobrila ta država članica, uzimajući u obzir određene vlastite vrijednosti za pohađanje obrazovnih ustanova koje se nalaze na njezinom državnom području (vidjeti gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 80.).
- 55 U ovom predmetu su tužitelj, talijanska vlada i Komisija u odgovoru na pitanje koje je postavio Sud pojasnili da se porezi i doprinosi na talijanskim javnim sveučilištima mogu razlikovati od sveučilišta do sveučilišta zbog regionalnih poreza koji se primjenjuju te činjenice da upravno tijelo svakog javnog sveučilišta neovisno utvrđuje doprinose povezane s pohađanjem studija.

- 56 Međutim, te razlike ne utječu samo na određivanje najvišeg iznosa troškova na čiji odbitak ima pravo porezni obveznik koji pohađa privatnu ustanovu u drugoj državi članici, već i na određivanje najvišeg iznosa troškova na čiji odbitak ima pravo porezni obveznik koji pohađa studij koji nudi privatna ustanova u Italiji.
- 57 Nacionalni propis iz kojeg proizlaze takve razlike, koje utječu kako na porezne obveznike koji studiraju u Italiji tako i na one koji koriste svoje pravo na slobodu kretanja s ciljem studiranja u drugim državama članicama te koje proizlaze iz čimbenika iz točke 55. ove presude, ne predstavlja ograničenje prava na pružanje usluga u smislu članka 49. UEZ-a.
- 58 Štoviše, odbitak troškova obrazovanja koje ima porezni obveznik ne podliježe različitim poreznim pravilima bez obzira na činjenicu je li se studij izvodio u drugoj ili dotičnoj državi članici. U ovom slučaju, pohađajući studij na sveučilištu koje se nalazi u drugoj državi članici, tužitelj nije nužno bio u nepovoljnijem položaju u pogledu dotičnog poreznog odbitka nego što bi to bio slučaj da je pohađao privatno sveučilište u Italiji. Ovisno o odabranom privatnom sveučilištu u Italiji, iznos porezno priznatih troškova bio bi veći ili manji od izračunanog iznosa s obzirom na troškove pohađanja talijanskog javnog sveučilišta koje je najbliže njegovu poreznom prebivalištu, tj. referentne točke koja se primjenjuje za studije koji se izvode u drugoj državi članici.
- 59 Svrha je ovih referentnih mjerila određivanje iznosa troškova obrazovanja na privatnoj ustanovi koja se nalazi u Italiji ili drugoj državi članici koje porezni obveznik smije odbiti.
- 60 Sukladno tvrdnjama Komisije, referentno mjerilo koja se koristi za privatne ustanove u Italiji ne može se koristiti u slučaju privatne ustanove smještene u drugoj državi članici.
- 61 Čak i da je za sve privatne ustanove unutar ili izvan dotične države članice odlučeno da se za izračun porezno priznatih troškova kao jedinstveno referentno mjerilo uzmu troškovi pohađanja sličnih studija na talijanskom javnom sveučilištu najbližem poreznom prebivalištu poreznog obveznika, iznos troškova koje porezni obveznik, poput tužitelja u glavnom postupku koji je pohađao sveučilište u inozemstvu može odbiti ostao bi nepromijenjen.
- 62 U takvim okolnostima, u pogledu poreznih pravila koja se primjenjuju na temelju članka 15. stavka 1. točke (e) TUIR-a, ne može se utvrditi nijedan čimbenik koji bi mogao odvratiti porezne obveznike iz Italije od pohađanja sveučilišnih studija na ustanovama koje se nalaze u drugoj državi članici.
- 63 Komisija taj zaključak ne dovodi u pitanje te je na kraju rasprave istaknula da je najbolji način usklađivanja s pravom Zajednice da se za referentno mjerilo uzmu troškovi poreza i doprinosa koji se plaćaju talijanskom javnom sveučilištu koje nudi najvišu razinu studija koji se može usporediti s onim koji je u drugoj državi članici pohađao porezni obveznik.
- 64 U nedostatku mjera usklađivanja, izvršavajući svoje ovlasti, države članice trebaju utvrditi kriterije za izračun porezno priznatih troškova sveučilišnog studija, pod uvjetom da su relevantna pravila u skladu s odredbama UEZ-a te da, posebno u

predmetu poput onog u glavnom postupku, ne odvrćaju porezne obveznike sa stalnim boravištem u Italiji od pohađanja sveučilišnih studija koje nude ustanove smještene u drugoj državi članici.

- 65 U svakom slučaju, u mjeri u kojoj talijanski propis, kako ga tumače i primjenjuju nadležna tijela, određuje gornju granicu za odbitak troškova sukladno gore navedenim količinskim i područnim ograničenjima, taj propis zbog razloga navedenih u točkama 51. do 62. ove presude ne predstavlja prepreku članku 49. UEZ-a, tako da nije potrebno razmatrati alternativni kriterij koji je Komisija predložila kao primjereniji.
- 66 S obzirom na prethodna razmatranja, članak 49. UEZ-a treba tumačiti na način:
- da mu se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove pohađanja sveučilišnog studija na državnom području te države članice, ali općenito isključuje navedenu mogućnost za troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na privatnom sveučilištu u drugoj državi članici;
 - da mu se ne protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na privatnom sveučilištu u drugoj državi članici do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za usporedne troškove pohađanja sličnih studija na nacionalnom javnom sveučilištu koje je najbliže fiskalnom prebivalištu poreznog obveznika.

Postojanje prepreke građanstvu Unije

- 67 Kao što je navedeno u točkama 24. do 35. ove presude, budući da bi sud koji je uputio zahtjev mogao zaključiti da se članak 49. UEZ-a ne primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, također valja ispitati propis kao što je onaj u glavnom postupku u smislu članka 18. UEZ-a.
- 68 Status građanina Unije predodređen je da bude temeljni status državljana država članica, koji onima od tih državljana koji se nalaze u istoj situaciji omogućava da se u području primjene Ugovora *ratione materiae*, neovisno o njihovu državljanstvu i ne dovodeći u pitanje iznimke izričito predviđene s tim u vezi, prema njima jednako pravno postupaju (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. rujna 2001., Grzelczyk, C-184/99, Zb., str. I-6193., t. 31., i gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 86.).
- 69 Među situacije koje pripadaju u područje primjene prava Zajednice ubrajaju se one koje se tiču ostvarivanja temeljnih prava zajamčenih Ugovorom, a posebice i one kod kojih je riječ o pravu na slobodno kretanje i boravak na državnom području država članica iz članka 18. UEZ-a (vidjeti gore navedenu presudu Grzelczyk, t. 33., i Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 87.).
- 70 Budući da se na građanina Unije mora u svim državama članicama primjenjivati isti pravni postupak kao i prema državljanima tih država članica koji se nalaze u istoj situaciji, pravu na slobodu kretanja protivilo bi se kada bi se prema građaninu države članice čiji je državljanin postupalo na manje povoljan način da nije bio koristio mogućnosti koje nudi Ugovor u pogledu slobode kretanja (vidjeti presudu od 11.

srpnja 2002., D'Hoop, C-224/98, Zb., str. I-6191., t. 30., i gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes-Schwarz, t. 88.).

- 71 Te mogućnosti ne bi mogle razviti svoj puni učinak ako bi se državljanina neke države članice moglo odvratiti od njihova korištenja preprekama njegovom boravku u državi članici domaćinu, a slijedom pravnog propisa države njegovog podrijetla koji negativne posljedice za tog građanina veže uz samu činjenicu korištenja tih mogućnosti (vidjeti gore navedenu presudu Schwarz i Gootjes Schwarz, t. 89. i navedenu sudsku praksu).
- 72 Pohađanjem sveučilišta koje se nalazi u drugoj državi članici tužitelj u glavnom postupku iskoristio je pravo na slobodu kretanja.
- 73 Kad bi nadležne porezne uprave nacionalni propis tumačile i primjenjivale tako da se općenito isključuje mogućnost odbitka od poreza za troškove pohađanja sveučilišnog studija zato što su nastali na sveučilištu koje se nalazi u drugoj državi članici, dok ta mogućnost postoji za troškove pohađanja sveučilišnih studija koje nudi ta država članica, takav bi propis stavio u nepovoljniji položaj porezne obveznike isključivo na temelju činjenice da su iskoristili pravo na slobodu kretanja jer su otišli u drugu državu članicu kako bi tamo pohađali sveučilišni studij.
- 74 Takvo bi isključivanje predstavljalo prepreku slobodama iz članka 18. stavka 1. UEZ-a koje su priznate svim građanima Unije.
- 75 Isključivanje prava na odbitak troškova pohađanja sveučilišnih studija koje nude ustanove koje se nalaze u drugim državama članicama ne može se opravdati isključivo činjenicom da slično obrazovanje ne pružaju talijanska javna sveučilišta.
- 76 U ovom predmetu nije navedeno nikakvo obrazloženje u pogledu navodnog isključivanja prava na odbitak koje se navodi u zahtjevu za prethodnu odluku. Iako je dopušteno da države članice utvrde objektivne kriterije na temelju načela specifičnih za svaku državu članicu koja im omogućuju da odrede koja vrsta troškova studija daje pravo na odbitak, takvo općenito isključivanje prava na odbitak samo na temelju činjenice da se studij nudi u drugoj državi članici i/ili ne postoji istovjetan studij u državi članici stalnog boravišta poreznog obveznika protivi se članku 18. UEZ-a.
- 77 Što se tiče uvođenja količinskih i područnih ograničenja iz točaka 46. i 47. ove presude za izračunavanje iznosa porezno priznatih troškova obrazovanja, valja istaknuti da zbog istih razloga koji su već utvrđeni u točkama 51. do 62. ove presude u pogledu slobode pružanja usluga ta ograničenja ne predstavljaju prepreku slobodnom kretanju građana Unije, što bi se protivilo članku 18. UEZ-a.
- 78 S obzirom na prethodna razmatranja, članak 18. UEZ-a treba tumačiti na način:
- da mu se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove pohađanja sveučilišnog studija u ustanovama na državnom području te države članice, ali općenito isključuje navedenu mogućnost za troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na sveučilištu u drugoj državi članici;

- da mu se ne protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na sveučilištu u drugoj državi članici do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za usporedne troškove pohađanja sličnih studija na nacionalnom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika.

Troškovi

79 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. Članak 49. UEZ-a treba tumačiti na način:

- **da mu se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove pohađanja sveučilišnog studija u ustanovama na državnom području te države članice, ali općenito isključuje navedenu mogućnost za troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na privatnom sveučilištu u drugoj državi članici;**
- **da mu se ne protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na privatnom sveučilištu u drugoj državi članici do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za usporedne troškove pohađanja sličnih studija na nacionalnom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika.**

2. Članak 18. UEZ-a treba tumačiti na način:

- **da mu se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove pohađanja sveučilišnog studija u ustanovama na državnom području te države članice, ali općenito isključuje navedenu mogućnost za troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na sveučilištu u drugoj državi članici;**
- **da mu se ne protivi nacionalni propis koji dopušta poreznim obveznicima da od bruto iznosa poreza odbiju troškove sveučilišnog obrazovanja koji su nastali na sveučilištu u drugoj državi članici do iznosa koji nije viši od iznosa utvrđenoga za usporedne troškove pohađanja sličnih studija na nacionalnom javnom sveučilištu koje je najbliže poreznom prebivalištu poreznog obveznika.**

[Potpisi]

* Jezik postupka: talijanski

RADNI PRIJEVOD