DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

17. november 2009 *

I sag C-169/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte costituzionale (Italien) ved afgørelse af 13. februar 2008, indgået til Domstolen den 21. april 2008, i sagen:

Presidente del Consiglio dei Ministri

mod

Regione Sardegna,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, P. Lindh og C. Toader (refererende dommer), samt dommerne

* Processprog: italiensk.

C.W.A. Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh og L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Regione Sardegna ved avvocati A. Fantozzi og G. Campus

— den nederlandske regering ved C. Wissels og M. Noort, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved W. Mölls og E. Righini, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. juli 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 EF og 87 EF.

2 Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem Presidente del Consiglio dei Ministri og Regione Sardegna i anledning af sidstnævntes indførelse af en skat på mellemlandinger i turistmæssigt øjemed, der foretages af luftfartøjer til privat persontransport og fritidsfartøjer. Skatten pålægges udelukkende de operatører, som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område.

Nationale retsforskrifter

Den italienske forfatning

3 Artikel 117, stk. 1, i den italienske forfatning bestemmer:

»Den lovgivende magt udøves af staten og regionerne i overensstemmelse med forfatningen og under hensyn til de forpligtelser, der følger af fællesskabsretten og internationale forpligtelser.«

National lovgivning

4 I artikel 743, stk. 1, i Codice della navigazione (lov om sø- og luftfart) er begrebet luftfartøj defineret på følgende måde:

»Ved luftfartøj forstås enhver indretning, der er beregnet til lufttransport af personer eller goder.«

5 I artikel 1, stk. 2, i Codice della nautica da diporto (lov om lystsejlads), indført ved decreto legislativo n. 171 (lovdekret nr. 171) af 18. juli 2005, er begrebet lystsejlads defineret på følgende måde:

»I denne lov forstås ved lystsejlads den sejlads, der foretages i de ydre farvande og på de indre vandveje i fritidssportsligt øjemed og uden vinding for øje.«

6 I artikel 2, stk. 1, i Codice della nautica da diporto reguleres den kommercielle anvendelse af fritidsfartøjer, som defineres på følgende måde:

»1. Fartøjet anvendes kommercielt, når

a) der er indgået en leasing- eller lejekontrakt

b) det anvendes til erhvervsmæssig undervisning i lystsejlads

c) det anvendes af dyknings- og undervandstræningscentre som hjælpefartøj for dykkereleverne i forbindelse med sportslige og rekreative formål.

[…]«

Regional lovgivning

7 Regione Sardegnas lov nr. 4 af 11. maj 2006 om fastsættelse af forskellige bestemmelser om indtægter, omkvalificering af udgifter, socialpolitik og udvikling, som affattet ved artikel 3, stk. 3, i Regione Sardegnas lov nr. 2 af 29. maj 2007 vedrørende bestemmelser om fastsættelsen af regionens årlige og flerårige budgetter — finanslov 2007 (herefter »regionallov nr. 4/2006«), indeholder en artikel 4 med overskriften »Regionalskat på mellemlandinger foretaget af luftfartøjer og fritidsfartøjer til turistmæssige formål«, hvis ordlyd er følgende:

»1. Der vil fra 2006 blive opkrævet en regionalskat på mellemlandinger foretaget af luftfartøjer og fritidsfartøjer til turistmæssige formål.

2. Skatten opkræves på:

a) mellemlandinger på flyvepladser, der er beliggende i det regionale område, og som foretages af de i artikel 743 ff. i Codice della navigazione omhandlede luftfartøjer til almenflyvning, der anvendes til privat persontransport, i perioden fra den 1. juni til den 30. september

b) anløbning af havne og fortøjningspladser, der er beliggende i det regionale område, og indrettede fortøjningsområder i territorialfarvande langs Sardiniens kyster, som i perioden fra den 1. juli til den 30. september foretages af sådanne fritidsfartøjer, som der er henvist til i lovdekret nr. 171 af 18. juli 2005 (Codice della nautica da diporto), eller fartøjer bestemt til rekreative formål, der er længere end 14 meter, målt i overensstemmelse med de i EN/ISO/DIS 8666 harmoniserede standarder, som omhandlet i lovdekretets artikel 3, litra b).

3. Som skattepligtig person anses en fysisk eller juridisk person, der har skattemæssigt hjemsted uden for det regionale område, og som står for driften af et luftfartøj, som omhandlet i artikel 874 ff. i Codice della navigazione, eller et fritidsfartøj, som omhandlet i artikel 265 ff. i Codice della navigazione.

4. Den i stk. 2, litra a), omhandlede regionalskat betales ved hver mellemlanding, og den i stk. 2, litra b), omhandlede regionalskat betales årligt.

[…]

6. Følgende er fritaget for skat:

a) fartøjer, som anløber i forbindelse med sportsregattaer, sejladser med veteranbåde, standardbåde og opvisning med sejlads, herunder sejladser, der ikke har karakter af kapsejlads, og som arrangørerne forinden har anmeldt til søfartsmyndighederne; ARASE (Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate) skal inden tillægning til kaj underrettes om den foretagne anmeldelse

b) fartøjer, der anvendes til rekreative formål, og som ligger ved kaj hele året i regionale havne

c) tillægning til kaj af tekniske grunde, der er begrænset til den herfor nødvendige tid.

Metoderne for udstedelse af godkendelse af afgiftsfritagelsesgrundene fremgår af særlige ARASE-bestemmelser.

7. Skatten skal betales

a) ved de i stk. 2, litra a), omhandlede luftfartøjers mellemlandinger

b) inden for en frist af 24 timer efter, at de fartøjer, der anvendes til rekreative formål, er ankommet til de havne og fortøjningspladser, der er beliggende langs Sardiniens kyster

jf. den af ARASE fastsatte procedure.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Ved to søgsmål for Corte costituzionale anlagt i 2006 henholdsvis 2007 har Presidente del Consiglio dei Ministri stillet en række spørgsmål vedrørende forfatningsmæssigheden ikke blot af artikel 4 i regionallov nr. 4/2006, men også af artikel 2 og 3 i samme lov og af artikel 5 i lov nr. 2 af 29. maj 2007 i disse loves oprindelige såvel som i deres ændrede affattelse. Alle disse bestemmelser indfører regionalskatter.

9 Sagsøgeren i hovedsagen har bl.a. gjort gældende, at artikel 4 i regionallov nr. 4/2006 er i strid med de fællesskabsretlige forpligtelser, som den lovgivende magt i Italien er undergivet i overensstemmelse med den italienske forfatnings artikel 117, stk. 1. Til støtte for søgsmålene blev det anført, at der var sket en tilsidesættelse dels af artikel 49 EF og 81 EF, sammenholdt med artikel 3, stk. 1, litra g), EF samt artikel 10 EF, dels af artikel 87 EF.

10 I dom nr. 102 af 15. april 2008 forenede Corte costituzionale de to ovennævnte sager og udtalte sig herefter om de spørgsmål om forfatningsmæssighed, som var blevet rejst i forbindelse med søgsmålet anlagt i 2006, og om en del af de spørgsmål, som var blevet rejst i søgsmålet fra 2007. Hvad navnlig angik artikel 4 i regionallov nr. 4/2006, der var genstand for sidstnævnte søgsmål, fastslog Corte costituzionale, at de spørgsmål om forfatningsmæssighed, som var rejst i forhold til andre forfatningsbestemmelser end nævnte artikel 117, stk. 1, ikke kunne antages til realitetsbehandling eller var uden grundlag. Corte costituzionale besluttede således at udskille den del af sagen, som vedrørte sidstnævnte artikel, og udsætte denne, indtil der forelå en dom fra Domstolen angående den ved forelæggelsesafgørelsen indgivne anmodning om præjudiciel

afgørelse. Den forelæggende ret fandt det desuden betimeligt at forbeholde sig ret til at træffe afgørelse senere med hensyn til påstanden om tilsidesættelse af artikel 3, stk. 1, litra g), EF, artikel 10 EF og 81 EF.

11 I forelæggelsesafgørelsen har Corte costituzionale givet en række bidrag til vurderingen af, om den præjudicielle forelæggelse kan antages til realitetsbehandling, hvilke vedrører dels Corte costituzionales kvalifikation som ret i artikel 234 EF's forstand, dels de stillede spørgsmåls relevans for løsningen af den tvist, den skal påkende.

12 Corte costituzionale har først gjort gældende, at begrebet ret i artikel 234 EF's forstand skal udledes af fællesskabsretten og ikke af den nationalretlige kvalifikation af forelæggelsesorganet, og at Corte costituzionale opfylder alle betingelserne for at kunne indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse.

13 Corte costituzionale har med hensyn til de præjudicielle spørgsmåls relevans anført, at i direkte søgsmål om forfatningsmæssighed fungerer de fællesskabsretlige bestemmelser som »et normsæt, der kan indgå som målestok ved bedømmelsen af en regional bestemmelses forenelighed med forfatningens artikel 117, stk. 1, […] eller, der nærmere bestemt er medvirkende til, at bedømmelseskriteriet i forfatningens artikel 117, stk. 1, bliver anvendeligt […], således at en regional bestemmelse, som bliver underkendt i forhold til EF-reglerne, er forfatningsstridig«.

14 Den forelæggende ret har med hensyn til de stillede spørgsmåls realitet anført, at artikel 4 i regionallov nr. 4/2006 er omfattet af anvendelsesområdet for de fællesskabsretlige bestemmelser nævnt i denne doms præmis 9. Da disse bestemmelser finder anvendelse både på fysiske og juridiske personer, vedrører de også selskaber, som driver fritidsfartøjer og luftfartøjer til almenflyvning, der anvendes til privat person-transport.

15 Den forelæggende ret har desuden fremhævet, at ved at pålægge selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted på Sardinien, en skat forekommer nævnte regionallov at resultere i en forskelsbehandling i forhold til de selskaber, der, selv om de driver samme form for virksomhed, ikke skal betale denne skat alene af den årsag, at de har skattemæssigt hjemsted på Sardinien, og derfor synes denne lov at føre til øgede omkostninger til skade for ikke-hjemmehørende selskabers levering af disse tjenesteydelser.

16 I øvrigt er den forelæggende ret i tvivl om berettigelsen af de af Regione Sardegna anførte begrundelser, nemlig dels at disse ikke-hjemmehørende selskaber på samme måde som de selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i denne region, drager fordel af de regionale og lokale offentlige tjenester, men uden at bidrage til deres finansiering, dels at der er behov for at kompensere for de meromkostninger, som selskaber med hjemsted på Sardinien må afholde på grund af de geografiske og økonomiske særegenheder, der er forbundet med det forhold, at Regione Sardegna er en ø.

17 Den forelæggende ret har navnlig for så vidt angår den påståede tilsidesættelse af artikel 87 EF anført, at spørgsmålet er, om den økonomiske konkurrencemæssige fordel, som de på Sardinien skattemæssigt hjemmehørende selskaber har, idet de ikke skal betale regionalskat af mellemlandinger, er omfattet af begrebet statsstøtte, henset til at denne fordel ikke opnås gennem skattelettelser, men derimod indirekte gennem de lavere omkostninger, som disse selskaber har sammenlignet med selskaber etableret uden for regionens område.

18 Under disse omstændigheder har Corte costituzionale besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 49 EF fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som artikel 4 i [regionallov nr. 4/2006], hvorefter den regionalskat, der skal betales for luftfartøjers mellemlandinger i turistmæssigt øjemed, udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for Regione Sardegnas område, og som selv anvender luftfartøjerne til persontransport i forbindelse med almindelig forretningsflyvning?

2) Udgør nævnte artikel 4 i [regionallov nr. 4/2006] — hvorefter den regionalskat, der skal betales for luftfartøjers mellemlandinger i turistmæssigt øjemed, og som udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for Regione Sardegnas område, der selv anvender luftfartøjerne til persontransport i forbindelse med almindelig forretningsflyvning — statsstøtte til selskaber, der udøver samme form for virksomhed, og som har skattemæssigt hjemsted på Regione Sardegnas område, jf. artikel 87 EF?

3) Skal artikel 49 EF fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som artikel 4 i [regionallov nr. 4/2006], hvorefter den regionalskat, der skal betales for fritidsfartøjers anløbning i turistmæssigt øjemed, udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for Regione Sardegnas område, hvis erhvervsvirksomhed består i at stille fritidsfartøjer til rådighed for tredjemand?

4) Udgør nævnte artikel 4 i [regionallov nr. 4/2006] — hvorefter den regionalskat, der skal betales for fritidsfartøjers anløbning i turistmæssigt øjemed, og som udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for Regione Sardegnas område, hvis erhvervsvirksomhed består i at stille fritidsfartøjer til rådighed for tredjemand — statsstøtte til selskaber, der udøver samme form for virksomhed, og som har skattemæssigt hjemsted på Regione Sardegnas område, jf. artikel 87 EF?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det tredje spørgsmål vedrørende artikel 49 EF

19 Med det første og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en regional myndigheds skattelovgivning, såsom artikel 4 i

regionallov nr. 4/2006, der indfører en regionalskat på mellemlandinger og anløbning i turistmæssigt øjemed, som foretages af luftfartøjer til privat persontransport og fritidsfartøjer, når denne skat udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område.

Betingelserne for at anvende artikel 49 EF

20 Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal det indledningsvis undersøges, om regionallov nr. 4/2006 er omfattet af anvendelsesområdet for fri udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 50 EF.

21 Som det fremgår af ordlyden af artikel 4 i regionallov nr. 4/2006, finder den i hovedsagen omhandlede skat anvendelse på mellemlandinger og anløbning i turistmæssigt øjemed, som foretages dels af luftfartøjer til almenflyvning, der anvendes til privat persontransport [nævnte lovs artikel 4, stk. 2, litra a)], dels af fritidsfartøjer og fartøjer bestemt til rekreative formål, hvis disse fartøjer er længere end 14 m [samme lovs artikel 4, stk. 2, litra b)].

22 Regionalskatten på mellemlandinger og anløbning vedrører derfor ikke civile person- og godstransportselskaber. Den forelæggende ret har understreget, at skatten navnlig finder anvendelse på selskaber, der driver luftfartøjer med henblik på at udføre lufttransport uden betaling, der sker som led i virksomhedsdriften. For så vidt angår fritidsfartøjerne har den forelæggende ret desuden anført, at nævnte skat navnlig finder anvendelse på selskaber, hvis virksomhed består i at stille disse fartøjer til rådighed for en tredjepart mod betaling.

23 I denne forbindelse bemærkes, at ifølge Domstolens praksis indebærer begrebet »tjenesteydelser« i artikel 50 EF, at der er tale om ydelser, der normalt udføres mod betaling, og at betalingen udgør det økonomiske modstykke til tjenesteydelsen og

fastlægges i forholdet mellem den, der præsterer tjenesteydelsen, og den, der modtager den (jf. dom af 27.9.1988, sag 263/86, Humbel og Edel, Sml. s. 5365, præmis 17, af 7.12.1993, sag C-109/92, Wirth, Sml. I, s. 6447, præmis 15, og af 22.5.2003, sag C-355/00, Freskot, Sml. I, s. 5263, præmis 54 og 55).

24 Som det fremgår af Regione Sardegnas indlæg vedrører regionalskatten på mellemlandinger og anløbning i den foreliggende sag transportmiddeloperatører, der begiver sig til regionens område, og ikke de transportselskaber, som driver virksomhed i regionen. Som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, kan det imidlertid ikke alene af den omstændighed, at skatten ikke vedrører transportydelser, sluttes, at en skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede overhovedet ikke har nogen sammenhæng med den frie udveksling af tjenesteydelser.

25 Det fremgår af fast retspraksis, at selv om artikel 50, stk. 3, EF kun nævner aktiv udveksling af tjenesteydelser — hvor tjenesteyderen begiver sig til tjenestemodtageren — omfatter denne bestemmelse også en ret for tjenestemodtageren, bl.a. for turister, til at rejse til en anden medlemsstat, hvor tjenesteyderen befinder sig, for at modtage tjenesteydelsen dér (jf. bl.a. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, præmis 10 og 16, og domme af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 36, og sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 65).

26 Som generaladvokaten har anført i punkt 37 i forslaget til afgørelse, forholder det sig imidlertid således i hovedsagen, at de personer, som driver et transportmiddel, og de personer, som anvender et sådant transportmiddel, drager fordel af en lang række tjenesteydelser på Regione Sardegnas område, f.eks. de ydelser der præsteres på flyvepladserne og i havnene. Derfor udgør mellemlanding og anløbning en nødvendig forudsætning for at modtage de nævnte ydelser, og regionalskatten på mellemlandinger og anløbning har en vis sammenhæng med en sådan ydelse.

27 Desuden bemærkes med hensyn til den regionalskat, der pålægges fritidsfartøjers anløbning, at denne skat også finder anvendelse på selskaber, der driver sådanne fritidsfartøjer, bl.a. på dem, hvis erhvervsvirksomhed består i at stille fritidsfartøjer til rådighed for tredjemand mod betaling. Ved regionallov nr. 4/2006 har den sardinske lovgiver altså indført en skat, der er direkte pålagt udveksling af tjenesteydelser i artikel 50 EF's forstand.

28 De tjenesteydelser, som regionalskatten på mellemlandinger og anløbning har betydning for, kan endelig, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, have en grænseoverskridende karakter, eftersom denne skat dels kan berøre i Sardinien etablerede selskabers mulighed for at udbyde mellemlandings- og anløbningsydelser på flyvepladser og i havne til borgere og selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, dels har betydning for erhvervsvirksomhed, som drives af udenlandske selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat end Den Italienske Republik, og som driver fritidsfartøjer på Sardinien.

Om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser

29 Med hensyn til, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, bemærkes indledningsvis, at på området for retten til fri udveksling af tjenesteydelser kan en national skatteregel, der hindrer udøvelsen af denne ret, udgøre en forbudt foranstaltning, uanset om den er indført af staten selv eller af en lokal myndighed (jf. bl.a. dom af 8.9.2005, forenede sager C-544/03 og C-545/03, Mobistar og Belgacom Mobile, Sml. I, s. 7723, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

30 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at regionalskatten på mellemlandinger og anløbning pålægges operatører af luftfartøjer og fritidsfartøjer, som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, og at den skatteudløsende begivenhed er luft- eller fritidsfartøjets mellemlanding eller anløbning på dette område. Skatten gælder ganske vist kun for et afgrænset område af en medlemsstat, men den pålægges ved mellemlandinger og anløbning foretaget af de omhandlede luft- og fritidsfartøjer uden sondring mellem, om de hidrører fra en anden region i Italien eller en anden

medlemsstat. Henset hertil, udelukker den omstændighed, at skatten er regional, derfor ikke, at skatten kan hindre den frie udveksling af tjenesteydelser (jf. analogt dom af 9.9.2004, sag C-72/03, Carbonati Apuani, Sml. I, s. 8027, præmis 26).

31 Konsekvensen af denne skattelovgivnings anvendelse er, at for alle de skattepligtige, som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område og er etableret i andre medlemsstater, bliver de omhandlede tjenesteydelser mere bekostelige end de tjenester, som ydes til operatører, der er etableret på dette område.

32 En sådan lovgivning indfører meromkostninger i forbindelse med luftfartøjers og bådes mellemlandinger og anløbning for operatører, som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område og er etableret i andre medlemsstater, og giver således en fordel til visse kategorier af selskaber, der er etableret i dette område (jf. dom af 25.7.1991, sag C-353/89, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4069, præmis 25, af 13.12.2007, sag C-250/06, United Pan-Europe Communications Belgium m.fl., Sml. I, s. 11135, præmis 37, og af 1.4.2008, sag C-212/06, Gouvernement de la Communauté française og gouvernement wallon, Sml. I, s. 1683, præmis 50).

33 Regione Sardegna har imidlertid anført, at henset til karakteren af og formålet med regionalskatten på mellemlandinger og anløbning, der skal sikre miljøbeskyttelsen, befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende sig ikke i en objektivt sammenlignelig situation, og derfor er den forskellige behandling, de udsættes for, ikke en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i overensstemmelse med Domstolens praksis, navnlig dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225). Mens hjemmehørende selskaber således bidrager til opbygningen af ressourcer til bevarings-, genopretnings- og beskyttelsesforanstaltninger for miljømæssige goder ved at finansiere Regione Sardegnas tiltag på området gennem det generelle skattebidrag og især indkomstskatten, hvoraf en forholdsmæssig del henhører under det regionale budget, er ikke-hjemmehørende selskaber derimod en slags miljømæssige »snydere« (»free riders«), idet de anvender ressourcerne uden at dele omkostningerne til miljøbevarende foranstaltninger.

34 I denne forbindelse har Domstolen ganske vist på området for direkte beskatning anerkendt, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en medlemsstat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår såvel indtægtskilde som den skattepligtiges skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 31-33, og dom af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 59).

35 Ved sammenligningen af de skattepligtiges situation skal der imidlertid tages hensyn til den omhandlede skats særlige karakteristika. Herefter udgør en forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende en ved artikel 49 EF forbudt restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, når situationen for de forskellige kategorier af skattepligtige ikke adskiller sig objektivt i forhold til den omhandlede skat på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt (jf. i denne retning Renneberg-dommen, præmis 60).

36 Dette er navnlig tilfældet for den i hovedsagen omhandlede skat. Som Kommissionen har anført, opkræves denne skat på grund af en mellemlanding med et luftfartøj til privat persontransport eller en anløbning med et fritidsfartøj og ikke på grund af den berørte skattepligtiges økonomiske situation.

37 I modsætning til hvad Regione Sardegna har anført, befinder alle fysiske og juridiske personer, uanset hvor de er hjemmehørende eller etableret, sig derfor i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til den nævnte skat for så vidt angår konsekvenserne for miljøet.

38 Den omstændighed, at personer, der er skattepligtige i Sardinien, gennem deres betaling af det generelle skattebidrag og især indkomstskatten, bidrager til Regione Sardegnas tiltag på miljøbeskyttelsesområdet, har ingen relevans ved sammenligningen af hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation i forhold til regionalskatten på mellemlandinger og anløbning. Som generaladvokaten har anført i punkt 87 i forslaget til afgørelse, er nævnte skat ikke af samme beskaffenhed og har ikke samme formål som

de øvrige skatter, som betales af de skattepligtige på Sardinien, og som navnlig skal forsyne det offentlige budget generelt og altså finansiere samtlige regionale tiltag.

39 Det følger af det anførte, at der ikke i sagsakterne for Domstolen er forhold, som gør det muligt at konstatere, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation for så vidt angår regionalskatten på mellemlandinger og anløbning. Den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning udgør derfor en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, idet den udelukkende gælder for operatører, som driver luftfartøjer til privat persontransport samt fritidsbåde, og som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, hvorimod operatører, der er etableret på dette område, ikke er undergivet den samme skat.

Om den i hovedsagen omhandlede lovgivning eventuelt er begrundet

— Begrundet i hensynet til miljøbeskyttelsen og den offentlige sundhed

40 Regione Sardegna har anført, at selv hvis det antages, at regionalskatten på mellemlandinger og anløbning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, er en sådan skat begrundet i almene hensyn og navnlig i miljøbeskyttelseshensyn, der også kan anses for hensyn til »den offentlige sundhed«, der udtrykkeligt er nævnt i artikel 46, stk. 1, EF.

41 Den nævnte skat skulle især have grundlag i en ny regional miljø- og naturbeskyttelsespolitik for Regione Sardegnas område. Denne politik fastsætter, ifølge Regione Sardegna, at der skal indføres en række bidrag med det formål dels at afholde folk fra overdrevent forbrug af det fælles natur- og kystmiljø, dels at finansiere bekostelige indgreb med henblik på at genoprette kystområderne. Denne skat er desuden baseret

på princippet om, at forureneren betaler, eftersom den indirekte pålægges operatører af transportmidler, som udgør en forureningskilde.

42 Herved bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det, uafhængigt af spørgsmålet om der foreligger et legitimt formål begrundet i tvingende almene hensyn, kræves, for at begrunde en restriktion for de ved EF-traktaten garanterede grundlæggende friheder, at den omhandlede foranstaltning er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som forfølges, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 46, dommen i sagen Gouvernement de la Communauté française og gouvernement wallon, præmis 55, og dom af 5.3.2009, sag C-222/07, UTECA, Sml. I, s. 1407, præmis 25). Desuden er en national lovgivning kun egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet til at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde (jf. dom af 10.3.2009, sag C-169/07, Hartlauer, Sml. I, s. 1721, præmis 55).

43 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at selv om de af Regione Sardegna anførte grunde måske var baggrunden for at indføre regionalskatten på mellemlandinger og anløbning, kan de ikke begrunde reglerne for skattens opkrævning og særligt ikke forskelsbehandlingen af operatørerne med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, der er de eneste, som skal betale denne skat.

44 Det er således åbenbart, at de nævnte regler, som medfører en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i artikel 49 EF's forstand, ikke er egnede til at sikre gennemførelsen af de nævnte generelle mål og heller ikke er nødvendige for at nå dem. Som generaladvokaten har anført i punkt 73 og 74 i forslaget til afgørelse, kan det medgives, at privatfly og fritidsfartøjer, der mellemlander på og anløber Sardinien, er en kilde til forurening, men denne opstår uafhængigt af, hvor disse fly og både kommer fra, og den har navnlig ingen sammenhæng med de nævnte operatørers skattemæssige hjemsted. Hjemmehørendes fly og både bidrager til at forringe miljøet på samme måde som ikke-hjemmehørendes fly og både.

45 Den restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som følger af den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning, kan ikke begrundes i miljøbeskyttelseshensyn, for så vidt som anvendelsen af den herved indførte regionalskat på mellemlandinger og anløbning bygger på en sondring mellem skattepligtige, der ikke har nogen sammenhæng med miljøbeskyttelsesformålet. En sådan restriktion kan heller ikke begrundes i hensynet til den offentlige sundhed, idet Regione Sardegna ikke har anført forhold, som gør det muligt at fastslå, at denne lovgivning har til formål at beskytte den offentlige sundhed.

— Begrundet i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen

46 I sit indlæg har Regione Sardegna som begrundelse for den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning påberåbt sig, at lovgivningen er nødvendig for at opretholde sammenhængen i regionens beskatningsordning. Regionalskatten på mellemlandinger og anløbning, der alene pålægges personer med hjemsted uden for regionens område, er begrundet i det forhold, at hjemmehørende personer betaler andre skatter, der bidrager til miljøbeskyttelsestiltag på Sardinien.

47 Herved bemærkes, at Domstolen har anerkendt, at hensynet til at opretholde sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de ved traktaten garanterede grundlæggende friheder, men Domstolen har samtidig præciseret, at denne begrundelse kræver, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet denne sammenhængs direkte karakter skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. bl.a. dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 71 og 72).

48 Som anført i denne doms præmis 38, har regionalskatten på mellemlandinger og anløbning ikke samme formål som de skatter, som betales af de på Sardinien hjemmehørende skattepligtige, og som har til formål at forsyne det offentlige budget generelt og altså finansiere samtlige tiltag i Regione Sardegna. Den manglende opkrævning af denne skat hos nævnte hjemmehørende kan således ikke anses for at være en udligning af de øvrige skatter, som disse hjemmehørende er pålagt.

49 Det fremgår af disse bemærkninger, at den restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som følger af den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning, ikke kan begrundes i hensyn til sammenhængen i Regione Sardegnas beskatningsordning.

50 På denne baggrund skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en regional myndigheds skattelovgivning som den, der er fastsat i artikel 4 i regionallov nr. 4/2006, der indfører en regionalskat på mellemlandinger og anløbning i turistmæssigt øjemed, som foretages af luftfartøjer til privat persontransport og fritidsfartøjer, og som udelukkende pålægges selskaber med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område.

Det andet og det fjerde spørgsmål vedrørende artikel 87 EF

51 Med det andet og det fjerde spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 87 EF skal fortolkes således, at en regional myndigheds skattelovgivning, der indfører en regionalskat på mellemlandinger og anløbning, såsom den i artikel 4 i regionallov nr. 4/2006 fastsatte, der udelukkende pålægges operatører med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, udgør en statsstøtteforanstaltning til fordel for selskaber etableret på regionens område.

52 Indledningsvis bemærkes, at ifølge Domstolen praksis skal hver af de fire kumulative betingelser i artikel 87, stk. 1, EF være opfyldt, før en foranstaltning kan kvalificeres som støtte i traktatens forstand. For det første skal der være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, for det tredje skal den give modtageren en fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen (jf. bl.a. dom af 23.3.2006, sag C-237/04, Enirisorse, Sml. I, s. 2843, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

53 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at den i hovedsagen omhandlede skat opfylder den anden og den fjerde betingelse, da den påvirker tjenesteydelser leveret i forbindelse med luft- og fritidsfartøjers mellemlandinger og anløbning, dvs. samhandelen i Fællesskabet, og da en sådan skat, som anført i denne doms præmis 32, kan fordreje konkurrencen, eftersom den giver operatører etableret på Sardinien en økonomisk fordel.

54 Spørgsmålene vedrørende fortolkningen af artikel 87 EF drejer sig således om de to øvrige betingelser for at kvalificere regionalskatten på mellemlandinger og anløbning som statsstøtte. Regione Sardegna finder ikke, at denne skat kan anses for statsstøtte, da der ikke anvendes statsmidler, og da foranstaltningen ikke er selektiv. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg konkluderet, at skatten opfylder alle de i artikel 87 EF fastsatte betingelser.

Anvendelse af offentlige midler

55 Ifølge Regione Sardegna indebærer den i hovedsagen omhandlede lovgivning ingen støtte, som ydes ved hjælp af regionale midler. Der gives på ingen måde afkald på regionale skatteindtægter, idet de hjemmehørende selskaber allerede bidrager til betalingen af miljøudgifter gennem den forholdsmæssige del af indtægterne, som stammer fra skatter, de har betalt. Regionalskatten på mellemlandinger og anløbning øger disse indtægter, fordi pligten til miljøbidrag også udvides til dem, der i deres egenskab af ikke-hjemmehørende ikke bidrager til betalingen af miljøudgifter ved hjælp af den almindelige skatteopkrævning.

56 I denne forbindelse bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan støttebegrebet ikke blot omfatte positive ydelser, såsom tilskud, lån eller deltagelse i virksomheders kapital, men ligeledes indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i udtrykkets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (jf. bl.a. dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 25, og af 1.7.2008, forenede sager C-341/06 P og C-342/06 P, Chronopost og La Poste mod UFEX m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 123 og den deri nævnte retspraksis).

57 En skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fritager visse selskaber fra opkrævningen af den pågældende skat, udgør, som anført af Kommissionen, en statsstøtte, selv om den ikke indebærer en overførsel af offentlige midler, når den medfører, at de pågældende myndigheder giver afkald på skatteindtægter, som de normalt ville have oppebåret (dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, præmis 26-28).

58 Den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning ikke fastsætter tildeling af en støtte, men en fritagelse for regionalskat på mellemlandinger og anløbning til fordel for sådanne operatører af luftfartøjer til privat persontransport og fritidsfartøjer, som har deres skattemæssige hjemsted på regionens område, gør det herefter muligt at anse denne skattefritagelse for statsstøtte.

Den i hovedsagen omhandlede skattelovgivnings selektive karakter

59 Ifølge Regione Sardegna udgør den forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber ikke en selektiv fordel. Den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning er således ikke selektiv under en geografisk synsvinkel, for i overensstemmelse med Domstolens fortolkning i dom af 6. september 2006, Portugal mod Kommissionen (sag C-88/03, Sml. I, s. 7115), er den referenceramme, inden for hvilken foranstaltningens »generelle karakter« skal vurderes, den indenstatslige enhed, såfremt denne har en tilstrækkelig autonomi. Dette er tilfældet i hovedsagen, eftersom Regione Sardegna har selvstændige beføjelser, der er tildelt ved en statut med samme virkning som en forfatningslov, der giver regionen ret til at indføre egne skatter. I overensstemmelse med det mere generelle lighedsprincip på skatteområdet beskatter nævnte lovgivning desuden retligt og faktisk forskellige situationer forskelligt.

60 Herved bemærkes, at det ganske vist følger af den retspraksis, som sagsøgte i hovedsagen har påberåbt sig, at en foranstaltning, som ikke er vedtaget af den nationale lovgiver, men af en indenstatslig myndighed, ikke er selektiv i artikel 87, stk. 1, EF's forstand alene af den grund, at den kun tildeler fordele i den del af det nationale område,

hvor foranstaltningen finder anvendelse (jf. dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 53 og 57, og dom af 11.9.2008, forenede sager C-428/06 — C-434/06, UGT-Rioja m.fl., Sml. I, s. 6747, præmis 47 og 48).

61 Imidlertid følger det også af denne retspraksis, at for at vurdere, om en foranstaltning vedtaget af en indenstatslig enhed, der som Regione Sardegna har en autonom status i forhold til centralregeringen, er selektiv, skal det undersøges, om den nævnte foranstaltning, i lyset af det formål som den forfølger, udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der inden for den retsorden, hvori enheden udøver sine beføjelser, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 41, og dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 56 og 58).

62 Det skal således undersøges, om de selskaber, som har skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, henset til regionalskatten på mellemlandinger og anløbning og dens kendetegn, i forhold til den retlige referenceramme er i en faktisk og retlig situation, der er sammenlignelig med situationen for dem, der er etableret på regionens område.

63 Som det fremgår af denne doms præmis 36 og 37, må det konstateres, at når der henses til karakteren af og formålet med den nævnte skat, er alle de fysiske og juridiske personer, som benytter sig af tjenesteydelser ved mellemlandinger og anløbning på Sardinien, i modsætning til det af sagsøgte i hovedsagen anførte, i en situation, der er objektivt sammenlignelig, uanset hvilket sted de er hjemmehørende eller etableret. Det følger heraf, at foranstaltningen ikke kan anses for generel, idet den ikke finder generel anvendelse på alle operatører af luftfartøjer og fritidsbåde, der mellemlander på eller anløber Sardinien.

64 En skattelovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, udgør derfor en statsstøtteforanstaltning til fordel for de selskaber, der er etableret på Sardinien.

65 Det tilkommer den forelæggende ret at drage de nødvendige konsekvenser af denne konstatering.

66 På denne baggrund skal det andet og det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 87, stk. 1, EF skal fortolkes således, at en regional myndigheds skattelovgivning, der indfører en skat på mellemlandinger og anløbning, såsom den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende pålægges fysiske og juridiske personer med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, udgør en statsstøtteforanstaltning til fordel for selskaber etableret på regionens område.

Sagens omkostninger

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) Artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en regional myndigheds skattelovgivning som den, der er fastsat i artikel 4 i Regione Sardegnas lov nr. 4 af 11. maj 2006 om fastsættelse af forskellige bestemmelser om indtægter, omkvalificering af udgifter, socialpolitik og udvikling, som affattet ved artikel 3, stk. 3, i Regione Sardegnas lov nr. 2 af 29. maj 2007 vedrørende bestemmelser om fastsættelsen af regionens årlige og flerårige budgetter — finanslov 2007, der indfører en regionalskat på mellemlandinger og anløbning i turistmæssigt øjemed, som foretages af luftfartøjer til privat persontransport og fritidsfartøjer, og som udelukkende pålægges fysiske og juridiske personer med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område.

2) **Artikel 87, stk. 1, EF skal fortolkes således, at en regional myndigheds skattelovgivning, der indfører en skat på mellemlandinger og anløbning, såsom den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende pålægges fysiske og juridiske personer med skattemæssigt hjemsted uden for regionens område, udgør en statsstøtteforanstaltning til fordel for selskaber etableret på regionens område.**

Underskrifter