ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

17 november 2009 *

In zaak C-169/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte costituzionale (Italië) bij beslissing van 13 februari 2008, ingekomen bij het Hof op 21 april 2008, in de procedure

Presidente del Consiglio dei Ministri

tegen

Regione Sardegna,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, P. Lindh en C. Toader (rapporteur), kamerpresidenten, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh en L. Bay Larsen, rechters,

* Procestaal: Italiaans.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Regione Sardegna, vertegenwoordigd door A. Fantozzi en G. Campus, avvocati,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. Noort als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door W. Mölls en E. Righini als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 juli 2009,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49 EG en 87 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen de voorzitter van de Italiaanse Ministerraad (Presidente del Consiglio dei Ministri) en de regio Sardinië (Regione Sardegna) betreffende de instelling door deze laatste van een belasting op toeristische tussenstops van vliegtuigen bestemd voor privévervoer van personen en van pleziervaartuigen, die enkel geldt voor exploitanten die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben.

Toepasselijke nationale bepalingen

Italiaanse grondwet

3 Artikel 117, eerste alinea, van de Italiaanse grondwet bepaalt:

„De wetgevende macht wordt door de staat en de regio's uitgeoefend met inachtneming van zowel de grondwet als de verplichtingen uit hoofde van het communautaire en het internationale recht."

Nationale wetgeving

4 Artikel 743, lid 1, van de Italiaanse Codice della navigazione (wetboek inzake de lucht- en zeescheepvaart) definieert het begrip vliegtuig als volgt:

„Onder vliegtuig wordt verstaan elk toestel dat is bestemd voor het vervoer van personen of goederen door de lucht."

5 Artikel 1, lid 2, van de Codice della nautica da diporto (wetboek inzake de pleziervaart), ingevoerd bij decreto legislativo nr. 171 van 18 juli 2005, geeft de volgende definitie van het begrip pleziervaart:

„Voor de toepassing van dit wetboek wordt onder pleziervaart verstaan de scheepvaart op de zee- en de binnenwateren voor sport- of recreatiedoeleinden zonder winstoogmerk."

6 Artikel 2, lid 1, van de Codice della nautica da diporto regelt het commerciële gebruik van pleziervaartuigen en definieert dit als volgt:

„1. Pleziervaartuigen worden gebruikt voor commerciële doeleinden wanneer zij:

a) het voorwerp vormen van een huurovereenkomst;

b) worden gebruikt voor beroepsopleidingen in de pleziervaart;

c) worden gebruikt door centra voor duik- en onderwatertraining als hulpmiddel voor sport- of recreatieduikers.

[…]"

Regionale wetgeving

7 Wet nr. 4 van de regio Sardinië van 11 mei 2006 houdende diverse bepalingen inzake inkomsten, herkwalificatie van uitgaven, sociaal en ontwikkelingsbeleid, zoals gewijzigd bij artikel 3, lid 3, van wet nr. 2 van de regio Sardinië van 29 mei 2007 houdende bepalingen betreffende het opstellen van de jaarlijkse en meerjarenbegroting van de regio — financieringswet 2007 (hierna: „regionale wet nr. 4/2006"), bepaalt in artikel 4, „Regionale belasting op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van vliegtuigen en pleziervaartuigen", het volgende:

„1. Vanaf 2006 wordt een regionale belasting geheven op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van vliegtuigen en pleziervaartuigen.

2. Aan deze belasting is onderworpen:

a) de binnenkomst van vliegtuigen voor algemene luchtvaart in de zin van artikel 743 en volgende van de Codice della navigazione, bestemd voor het privévervoer van personen, in de periode van 1 juni tot en met 30 september op vliegvelden op het grondgebied van de Regio;

b) de binnenkomst van pleziervaartuigen in de zin van decreto legislativo nr. 171 van 18 juli 2005 (Codice della nautica da diporto), of althans van vaartuigen die voor recreatiedoeleinden worden gebruikt, met een lengte van meer dan veertien meter, gemeten volgens de geharmoniseerde normen EN/ISO/DIS 8666 als bedoeld in artikel 3, sub b, van genoemd decreto legislativo, in de periode van 1 juni tot en met 30 september in havens, aanleg- en ankerplaatsen op het grondgebied van de regio en daartoe ingerichte ankergebieden in de territoriale zee langs de kust van Sardinië.

3. De belasting is verschuldigd door de natuurlijke of rechtspersoon die zijn fiscale woonplaats of zetel heeft buiten het grondgebied van de regio en die een vliegtuig in de zin van de artikelen 874 en volgende van de Codice della navigazione of een pleziervaartuig in de zin van de artikelen 265 en volgende van de Codice della navigazione exploiteert.

4. De in lid 2, sub a, bedoelde regionale belasting is verschuldigd bij elke binnenkomst. De in lid 2, sub b, bedoelde regionale belasting is jaarlijks verschuldigd.

[…]

6. Van deze belasting zijn vrijgesteld:

a) vaartuigen die binnenkomen om deel te nemen aan sportregatta's, manifestaties met oude vaartuigen of one-designboten en zeilevenementen, ook zonder wedstrijdkarakter, voor zover deze evenementen vooraf door de organisatoren ter kennis van de maritieme autoriteiten zijn gebracht; voordat de vaartuigen aanleggen, wordt ARASE [Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate] van deze kennisgeving op de hoogte gebracht;

b) pleziervaartuigen die het hele jaar door in de haveninstallaties van de regio liggen;

c) technische stops, voor de duur die hiertoe noodzakelijk is.

De regels volgens welke dient te worden bevestigd dat een van deze vrijstellingen van toepassing is, worden vastgesteld bij specifiek besluit van ARASE.

7. De belasting wordt betaald:

a) voor vliegtuigen in de zin van lid 2, sub a, bij de landing;

b) voor de pleziervaartuigen, binnen 24 uur na aankomst in de havens, de aanleg- en ankerplaatsen en de ankergebieden langs de kust van Sardinië,

overeenkomstig de bij besluit van ARASE vast te stellen regels.

[…]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 De voorzitter van de ministerraad heeft in 2006 en 2007 een beroep bij het Corte costituzionale ingesteld teneinde artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006 en de artikelen 2 en 3 van deze wet en artikel 5 van wet nr. 2 van 29 mei 2007, zowel in hun oorspronkelijke als in hun gewijzigde versie, op hun grondwettigheid te toetsen. Bij al deze bepalingen worden regionale belastingen ingesteld.

9 Verzoeker in het hoofdgeding stelt dat artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006 in strijd is met de gemeenschapsrechtelijke verplichtingen waaraan de Italiaanse wetgever volgens artikel 117, lid 1, van de Italiaanse grondwet is onderworpen. Ter ondersteuning van haar beroepen voert zij aan dat de artikelen 49 EG en 81 EG, junctis artikel 3, lid 1, sub g, EG en artikel 10 EG, alsook artikel 87 EG zijn geschonden.

10 In zijn arrest nr. 102 van 15 april 2008 heeft de Corte costituzionale, na de twee bovengenoemde beroepen te hebben gevoegd, zich uitgesproken over de grondwettigheidsvragen die in het kader van het beroep van 2006 waren opgeworpen en over een deel van de grondwettigheidsvragen die in het kader van het beroep van 2007 waren opgeworpen. Wat met name artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006 betreft, dat aan de orde was in dit laatste beroep, heeft de Corte costituzionale de grondwettigheidsvragen die met betrekking tot andere grondwettelijke bepalingen dan bovengenoemd artikel 117, lid 1, waren opgeworpen, niet-ontvankelijk of ongegrond verklaard. Zij heeft aldus besloten om de zaak afzonderlijk te behandelen, voor zover deze betrekking had op dit artikel, en de behandeling van deze zaak te schorsen in afwachting van het arrest van het Hof van Justitie over het met de verwijzingsbeslissing ingediende

prejudiciële verzoek. Bovendien heeft de verwijzende rechter het opportuun geacht zijn beslissing over de eventuele schending van de artikelen 3, lid 1, sub g, EG, 10 EG en 81 EG aan te houden tot na deze uitspraak.

11 In de verwijzingsbeslissing gaat de Corte costituzionale nader in op de ontvankelijkheid van het prejudiciële verzoek, zowel wat haar hoedanigheid van rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG betreft, als wat de relevantie van de gestelde vragen voor de beslechting van het voor haar aanhangige geding betreft.

12 De Corte costituzionale stelt om te beginnen dat het begrip „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 234 EG dient te worden uitgelegd op basis van het gemeenschapsrecht, dat de kwalificatie van de verwijzende instantie naar nationaal recht niet bepalend is en dat zij aan alle voorwaarden voldoet om een prejudicieel verzoek te kunnen indienen.

13 Wat de relevantie van de prejudiciële vragen betreft, merkt de Corte costituzionale op dat de bepalingen van gemeenschapsrecht in rechtstreekse beroepen tot toetsing van de grondwettigheid „fungeren als intermediaire normen die bij de beoordeling van de verenigbaarheid van regionale voorschriften met artikel 117, lid 1, van de grondwet in aanmerking kunnen worden genomen […] of […], preciezer gezegd, een concrete invulling [vormen] van de in artikel 117, lid 1, van de grondwet neergelegde norm […], zodat de met deze communautaire normen onverenigbaar geachte regionale norm ongrondwettig wordt verklaard".

14 Wat de inhoud van de gestelde vragen betreft, beklemtoont de verwijzende rechter dat artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006 valt binnen de werkingssfeer van de in punt 9 van het onderhavige arrest genoemde communautaire bepalingen. Het is van toepassing op natuurlijke en rechtspersonen en betreft ondernemingen die pleziervaartuigen en vliegtuigen voor algemene luchtvaart, bestemd voor het privévervoer van personen, exploiteren.

15 De verwijzende rechter merkt bovendien op dat deze regionale wet, door ondernemingen die geen fiscaal domicilie in Sardinië hebben, aan belasting te onderwerpen, deze ondernemingen lijkt te discrimineren ten opzichte van ondernemingen die dezelfde activiteit uitoefenen, maar deze belasting niet hoeven te betalen op de loutere grond dat zij hun fiscaal domicilie in Sardinië hebben, en bijgevolg voor niet-ingezeten ondernemingen lijkt te leiden tot een verhoging van de kosten van de verleende diensten.

16 De verwijzende rechter heeft voorts twijfels over de door de regio Sardinië aangevoerde rechtvaardigingsgronden, namelijk dat deze niet-ingezeten ondernemingen evenzeer als de ondernemingen met een fiscaal domicilie in deze regio gebruikmaken van de regionale en lokale openbare diensten, maar niet bijdragen tot de financiering van deze diensten, en dat de meerkosten die de in Sardinië gevestigde ondernemingen dragen wegens de bijzondere geografische en economische kenmerken van deze regio als eiland, dienen te worden gecompenseerd.

17 Wat met name de gestelde schending van artikel 87 EG betreft, merkt de verwijzende rechter op dat de vraag rijst of het economische concurrentievoordeel dat ondernemingen met fiscaal domicilie in Sardinië genieten doordat zij niet aan de regionale belasting op tussenstops zijn onderworpen, onder het begrip staatssteun valt, gelet op het feit dat dit voordeel niet voortvloeit uit een belastingvoordeel, maar het indirecte gevolg is van het feit dat deze ondernemingen minder kosten hebben dan ondernemingen die buiten het grondgebied van de regio zijn gevestigd.

18 In deze omstandigheden heeft de Corte costituzionale de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 49 EG aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een bepaling als artikel 4 van [regionale wet nr. 4/2006], volgens welke de regionale belasting op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van vliegtuigen enkel van toepassing is op ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio Sardinië hebben en die vliegtuigen exploiteren die zij zelf in het kader van ‚algemene zakelijke luchtvaartactiviteiten' voor het vervoer van personen gebruiken?

2) Vormt artikel 4 van [regionale wet nr. 4/2006], voor zover dit bepaalt dat de regionale belasting op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van vliegtuigen enkel van toepassing is op ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio Sardinië hebben en die vliegtuigen exploiteren die zij zelf in het kader van ‚algemene zakelijke luchtvaartactiviteiten' voor het vervoer van personen gebruiken, staatssteun in de zin van artikel 87 van het Verdrag ten gunste van ondernemingen met een fiscaal domicilie op het grondgebied van de regio Sardinië die dezelfde activiteit uitoefenen?

3) Moet artikel 49 van het Verdrag aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een bepaling als artikel 4 van [regionale wet nr. 4/2006], volgens welke de regionale belasting op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van pleziervaartuigen enkel van toepassing is op ondernemingen met fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio Sardinië, die pleziervaartuigen exploiteren en deze in het kader van hun bedrijfsactiviteit ter beschikking stellen van derden?

4) Vormt artikel 4 van [regionale wet nr. 4/2006], voor zover dit bepaalt dat de regionale belasting op de binnenkomst voor toeristische doeleinden van pleziervaartuigen enkel van toepassing is op ondernemingen met fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio Sardinië, die pleziervaartuigen exploiteren en deze in het kader van hun bedrijfsactiviteit ter beschikking stellen van derden, staatssteun in de zin van artikel 87 EG ten gunste van ondernemingen die hun fiscaal domicilie op het grondgebied van de regio Sardinië hebben en dezelfde activiteit uitoefenen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag, betreffende artikel 49 EG

19 Met zijn eerste en derde vraag, die samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een regionale overheid, zoals die

vervat in artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006, die een regionale belasting op toeristische tussenstops van vliegtuigen bestemd voor het privévervoer van personen en van pleziervaartuigen instelt, wanneer deze belasting enkel van toepassing is op ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben.

Voorwaarden voor de toepassing van artikel 49 EG

20 Ter beantwoording van deze vraag dient vooraf te worden nagegaan of regionale wet nr. 4/2006 valt binnen de werkingssfeer van het beginsel van vrije dienstverrichting in de zin van artikel 50 EG.

21 Zoals blijkt uit de formulering van artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006, is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting van toepassing op toeristische tussenstops van vliegtuigen voor algemene luchtvaart bestemd voor het privévervoer van personen [artikel 4, lid 2, sub a, van deze wet] en van pleziervaartuigen en vaartuigen die voor recreatiedoeleinden worden gebruikt, voor zover deze vaartuigen langer dan veertien meter zijn [artikel 4, lid 2, sub b, van deze wet].

22 De regionale belasting op tussenstops geldt dus niet voor burgerluchtvaartmaatschappijen die personen en goederen vervoeren. De verwijzende rechter merkt op dat deze belasting met name van toepassing is op ondernemingen die vliegtuigen exploiteren om in het kader van hun bedrijfsvoering gratis luchtvervoer te verstrekken. Wat de pleziervaartuigen betreft, merkt de verwijzende rechter voorts op dat deze belasting met name van toepassing is op ondernemingen waarvan de activiteit erin bestaat, deze vaartuigen tegen vergoeding ter beschikking te stellen van derden.

23 Dienaangaande zij herinnerd aan de rechtspraak van het Hof dat het begrip „diensten” in de zin van artikel 50 EG doelt op dienstverrichtingen die gewoonlijk tegen vergoeding geschieden, en dat deze vergoeding de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt en in onderling overleg wordt vastgesteld door de dienstverrichter en degene voor wie de dienst wordt verricht (zie arresten van 27 september

1988, Humbel en Edel, 263/86, Jurispr. blz. 5365, punt 17; 7 december 1993, Wirth, C-109/92, Jurispr. blz. I-6447, punt 15, en 22 mei 2003, Freskot, C-355/00, Jurispr. blz. I-5263, punten 54 en 55).

24 In casu is de regionale belasting op tussenstops, zoals blijkt uit de opmerkingen van de regio Sardinië, van toepassing op de exploitanten van vervoermiddelen die zich naar het grondgebied ervan begeven, en niet op vervoersondernemingen die in deze regio hun activiteit uitoefenen. Zoals de advocaat-generaal in punt 34 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan evenwel uit het loutere feit dat deze belasting niet van toepassing is op het verrichten van vervoersdiensten, nog niet worden afgeleid dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling totaal geen relatie met het vrije verkeer van diensten heeft.

25 Het is immers vaste rechtspraak dat, hoewel artikel 50, derde alinea, EG enkel melding maakt van de actieve vrijheid van dienstverrichting — in het kader waarvan de dienstverrichter zich verplaatst naar de ontvanger van de diensten —, het vrij verrichten van diensten tevens de vrijheid van de ontvangers van de diensten, en met name van toeristen, omvat om zich te begeven naar een andere lidstaat waarin de dienstverrichter zich bevindt, teneinde daar gebruik te maken van deze diensten (zie met name arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone, 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punten 10 en 16, en 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz, C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punt 36, en Commissie/Duitsland, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 65).

26 Zoals de advocaat-generaal in punt 37 van haar conclusie heeft opgemerkt, maken de exploitanten en de gebruikers van vervoermiddelen in het hoofdgeding gebruik van diverse diensten op het grondgebied van de regio Sardinië, zoals de diensten die in de luchthavens en in de havens worden verstrekt. Bijgevolg vormt de tussenstop een noodzakelijke voorwaarde om gebruik te kunnen maken van deze diensten en is er een bepaald verband tussen de regionale belasting op tussenstops en dergelijke diensten.

27 Bovendien is de regionale belasting op de tussenstops van pleziervaartuigen ook van toepassing op ondernemingen die deze pleziervaartuigen exploiteren, en met name op die waarvan de bedrijfsactiviteit erin bestaat, deze vaartuigen tegen vergoeding ter beschikking te stellen van derden. De Sardische wetgever heeft dus bij regionale wet nr. 4/2006 een belasting ingesteld die rechtstreeks drukt op dienstverrichtingen in de zin van artikel 50 EG.

28 Ten slotte kunnen de diensten waarop de regionale belasting op tussenstops drukt, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen heeft opgemerkt, van grensoverschrijdende aard zijn, aangezien deze belasting afbreuk kan doen aan de mogelijkheid voor in Sardinië gevestigde ondernemingen om in de luchthavens en de havens afhandelingsdiensten aan te bieden aan burgers en ondernemingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, en voorts invloed heeft op de activiteit van buitenlandse ondernemingen die in een andere lidstaat dan de Italiaanse Republiek zijn gevestigd en in Sardinië pleziervaartuigen exploiteren.

Bestaan van een beperking van het vrij verrichten van diensten

29 Met betrekking tot de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling een beperking van het vrij verrichten van diensten vormt, zij er vooraf aan herinnerd dat, wat de vrijheid van dienstverrichting betreft, een nationale belastingmaatregel die de uitoefening van deze vrijheid belemmert, een verboden maatregel kan zijn, ongeacht of deze uitgaat van de staat zelf of van een plaatselijke overheid (zie met name arrest van 8 september 2005, Mobistar en Belgacom Mobile, C-544/03 en C-545/03, Jurispr. blz. I-7723, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In casu staat vast dat de regionale belasting op tussenstops drukt op de exploitanten van vliegtuigen en pleziervaartuigen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben en dat het belastbare feit de tussenstop van het vliegtuig of het pleziervaartuig op dit grondgebied is. Deze belasting is weliswaar slechts van toepassing in een welbepaald deel van een lidstaat, maar zij drukt op de tussenstops van de betrokken vliegtuigen en pleziervaartuigen zonder een onderscheid te maken naargelang zij afkomstig zijn uit een andere regio van Italië of een andere lidstaat. In

die omstandigheden sluit het regionale karakter van de belasting niet uit dat deze het vrije verkeer van diensten kan belemmeren (zie naar analogie arrest van 9 september 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Jurispr. blz. I-8027, punt 26).

31 Door de toepassing van deze belastingregeling worden de betrokken diensten voor al degenen die aan deze belasting zijn onderworpen en hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben en in andere lidstaten zijn gevestigd, duurder dan voor de op dit grondgebied gevestigde exploitanten.

32 Een dergelijke wettelijke regeling leidt immers tot extra kosten voor tussenstops van vliegtuigen en vaartuigen ten laste van ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben en in andere lidstaten zijn gevestigd, en creëert aldus een voordeel voor bepaalde categorieën van ondernemingen die in deze regio zijn gevestigd (zie arresten van 25 juli 1991, Commissie/Nederland, C-353/89, Jurispr. blz. I-4069, punt 25; 13 december 2007, United Pan-Europe Communications Belgium e.a., C-250/06, Jurispr. blz. I-11135, punt 37, en 1 april 2008, Gouvernement de la Communauté française en Gouvernement wallon, C-212/06, Jurispr. blz. I-1683, punt 50).

33 De regio Sardinië stelt evenwel dat de ingezetenen en de niet-ingezetenen gelet op de aard en het doel van de regionale belasting op tussenstops, die gericht is op de bescherming van het milieu, zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, zodat de verschillende behandeling ervan volgens de rechtspraak van het Hof en met name het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), geen beperking van het vrij verrichten van diensten vormt. De ingezetenen dragen immers bij tot de middelen die dienen voor het behoud, het herstel en de bescherming van het milieu, doordat zij via de algemene belastingen en met name de inkomstenbelasting, waarvan een deel gaat naar de regionale begroting, de maatregelen van de regio Sardinië financieren, terwijl de niet-ingezeten ondernemingen zich op milieugebied gedragen als „free riders", door gebruik te maken van de middelen zonder bij te dragen in de kosten van dergelijke maatregelen.

34 Op het gebied van de directe belastingen heeft het Hof erkend dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar zijn, aangezien deze situaties objectief van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie met name arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31-33, en arrest van 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 59).

35 Ter vergelijking van de situatie van de belastingplichtigen dient evenwel rekening te worden gehouden met de specifieke kenmerken van de betrokken belasting. Een verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen vormt dus een door artikel 49 EG verboden beperking van het vrije verkeer, wanneer er geen objectief verschil ten aanzien van de betrokken heffing bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de verschillende categorieën belastingplichtigen (zie in die zin arrest Renneberg, reeds aangehaald, punt 60).

36 Dit is met name het geval voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting. Zoals de Commissie heeft beklemtoond, is deze belasting immers verschuldigd wegens tussenstops van vliegtuigen voor het privévervoer van personen en van pleziervaartuigen en niet op grond van de financiële situatie van de betrokken belastingplichtigen.

37 Anders dan de regio Sardinië stelt, bevinden dus alle natuurlijke en rechtspersonen die gebruikmaken van de betrokken diensten, ongeacht de plaats waar zij wonen of zijn gevestigd, zich ten aanzien van deze belasting in een objectief vergelijkbare situatie wat de gevolgen voor het milieu betreft.

38 De omstandigheid dat de personen die in Sardinië aan de belasting zijn onderworpen, via de betaling van algemenen belastingen en met name van inkomstenbelastingen bijdragen aan de milieubeschermingsmaatregelen van de regio Sardinië, is niet relevant voor de vergelijking van de situatie van de ingezetenen en de niet-ingezetenen ten aanzien van de regionale belasting op tussenstops. Zoals de advocaat-generaal in punt 87 van haar conclusie heeft opgemerkt, is deze belasting immers niet van dezelfde aard en heeft zij niet dezelfde doelstellingen als de overige door de Sardische

belastingplichtigen betaalde belastingen, die er met name toe dienen een algemene bijdrage te leveren aan de openbare begroting en aldus alle regionale maatregelen te financieren.

39 Uit het bovenstaande volgt dat uit geen enkel element van het aan het Hof overgelegde dossier kan worden opgemaakt dat ingezetenen en niet-ingezetenen zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden ten aanzien van de regionale belasting op tussenstops. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling vormt dus een beperking van het vrij verrichten van diensten, doordat zij enkel geldt voor ondernemingen die vliegtuigen voor het privévervoer van personen en pleziervaartuigen exploiteren en hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, en de in deze regio gevestigde ondernemingen niet aan dezelfde belasting onderwerpt.

Mogelijke rechtvaardigingsgronden voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling

— Rechtvaardiging op grond van het vereiste, het milieu en de volksgezondheid te beschermen

40 De regio Sardinië stelt dat de regionale belasting op tussenstops, ook al zou zij een maatregel vormen die het vrij verrichten van diensten beperkt, gerechtvaardigd is door redenen van algemeen belang en met name door het vereiste het milieu te beschermen, dat kan worden beschouwd als een reden van „volksgezondheid", waarnaar uitdrukkelijk wordt verwezen in artikel 46, lid 1, EG.

41 Meer bepaald vindt deze belasting haar grondslag in een nieuw regionaal beleid dat gericht is op de bescherming van het milieu en het landschap op het grondgebied van de regio Sardinië. Dit beleid voorziet volgens haar in de invoering van een reeks bijdragen die ertoe strekken buitensporige belasting van het milieu en het landschap in het kustgebied te ontmoedigen en dure maatregelen voor het herstel van dit gebied te

financieren. Bovendien is deze belasting gebaseerd op het beginsel dat de vervuiler betaalt, aangezien zij indirect drukt op de exploitanten van vervoermiddelen die een bron van vervuiling vormen.

42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een beperking van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, ongeacht het bestaan van een wettig doel dat beantwoordt aan dwingende redenen van algemeen belang, slechts gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken maatregel geschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dit doel (zie arrest van 30 januari 2009, Commissie/Denemarken, C-150/07, Jurispr. blz. I-1163, punt 46; arrest Gouvernement de la Communauté française en Gouvernement wallon, reeds aangehaald, punt 55, en arrest van 5 maart 2007, UTECA, C-222/05, Jurispr. blz. I-1407, punt 25). Bovendien is een nationale wettelijke regeling slechts geschikt om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen, wanneer de verwezenlijking ervan werkelijk coherent en systematisch wordt nagestreefd (arrest van 10 maart 2009, Hartlauer, Jurispr. blz. I-1721, C-169/07, punt 55).

43 In casu kunnen de door de regio Sardinië aangevoerde redenen weliswaar een grond opleveren voor het instellen van de regionale belasting op tussenstops, maar zij kunnen geen rechtvaardiging vormen voor de wijze waarop deze wordt toegepast, met name niet voor de verschillende behandeling van exploitanten die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, die als enigen deze belasting verschuldigd zijn.

44 Het is immers duidelijk dat de wijze waarop deze belasting wordt toegepast, die leidt tot een beperking van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 49 EG, noch geschikt is om de verwezenlijking van deze algemene doelstellingen te waarborgen, noch noodzakelijk is om deze te bereiken. Zoals de advocaat-generaal in de punten 73 en 74 van haar conclusie heeft opgemerkt, vormen privévliegtuigen en pleziervaartuigen die Sardinië aandoen, weliswaar een bron van vervuiling, maar dit geldt ongeacht de herkomst van deze vliegtuigen en vaartuigen, en deze vervuiling houdt met name geen verband met het fiscale domicilie van de exploitanten ervan. Vliegtuigen en vaartuigen van niet-ingezetenen tasten het milieu evenzeer aan als die van ingezetenen.

45 De beperking van het vrij verrichten van diensten zoals deze voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling kan dus niet worden gerechtvaardigd uit hoofde van de bescherming van het milieu, aangezien bij de toepassing van de hierbij ingestelde belasting een onderscheid tussen personen wordt gemaakt dat geen verband houdt met deze milieudoelstelling. Deze beperking kan evenmin gerechtvaardigd zijn uit hoofde van de volksgezondheid, aangezien de regio Sardinië niets heeft aangevoerd waaruit kan worden opgemaakt dat deze wettelijke regeling ertoe strekt de volksgezondheid te beschermen.

— Rechtvaardiging op grond van de coherentie van het belastingsysteem

46 In haar opmerkingen stelt de regio Sardinië ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling dat de coherentie van haar belastingsysteem dient te worden gewaarborgd. Dat de regionale belasting op tussenstops enkel geldt voor personen met een domicilie buiten het grondgebied van de regio is volgens haar gerechtvaardigd door het feit dat de ingezetenen andere belastingen betalen die bijdragen tot de maatregelen ter bescherming van het milieu in Sardinië.

47 Dienaangaande heeft het Hof aanvaard dat de noodzaak om de coherentie van het belastingsysteem veilig te stellen een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen, maar het heeft gepreciseerd dat een dergelijke rechtvaardiging enkel kan worden aanvaard indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde heffing en dat het rechtstreekse karakter van dit verband dient te worden beoordeeld aan de hand van het doel van de betrokken regeling (zie met name arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punten 71 en 72).

48 Zoals in punt 38 van het onderhavige arrest is opgemerkt, worden met de regionale belasting op tussenstops evenwel niet dezelfde doelstellingen nagestreefd als met de belastingen die worden betaald door de belastingplichtigen die in Sardinië wonen en die in het algemeen dienen ter dekking van de openbare begroting en dus ter financiering van alle maatregelen van de regio Sardinië. Het feit dat deze ingezetenen niet aan deze belasting zijn onderworpen, kan dus niet worden beschouwd als een compensatie voor de andere belastingen waaraan zij zijn onderworpen.

49 Uit deze overwegingen volgt dat de beperking van het vrij verrichten van diensten zoals deze voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling, niet kan worden gerechtvaardigd door het streven, de coherentie van het belastingsysteem van de regio Sardinië te verzekeren.

50 In deze omstandigheden dient op de eerste en de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 49 EG aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de belastingregeling van een regionale overheid, zoals die vervat in artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006, die een regionale belasting op toeristische tussenstops van vliegtuigen voor het privévervoer van personen en van pleziervaartuigen instelt die enkel geldt voor ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben.

Tweede en vierde vraag met betrekking tot artikel 87 EG

51 Met zijn tweede en vierde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 87 EG aldus dient te worden uitgelegd dat een belastingregeling van een regionale overheid die een regionale belasting op tussenstops, zoals die van artikel 4 van regionale wet nr. 4/2006 instelt, die enkel van toepassing is op exploitanten die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, staatssteun vormt ten gunste van de ondernemingen die op dit grondgebied zijn gevestigd.

52 Er zij meteen herinnerd aan de rechtspraak van het Hof dat voor de kwalificatie van een maatregel als steun in de zin van het Verdrag vereist is dat is voldaan aan elk van de vier cumulatieve criteria van artikel 87, lid 1, EG. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd, in de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, in de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen en in de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (zie met name arrest van 23 maart 2006, Enirisorse, C-237/04, Jurispr. blz. I-2843, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 In casu staat vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting voldoet aan het tweede en het vierde criterium, aangezien zij drukt op diensten die in het kader van tussenstops van vliegtuigen en pleziervaartuigen worden verricht en betrekking hebben op de intracommunautaire handel, en dat deze belasting de mededinging kan vervalsen doordat zij een economisch voordeel verleent aan ondernemingen die in Sardinië zijn gevestigd, zoals in punt 32 van het onderhavige arrest is gezegd.

54 De vragen betreffende de uitlegging van artikel 87 EG hebben aldus betrekking op de toepassing van de twee overige criteria voor de kwalificatie van de regionale belasting op tussenstops als staatssteun. Volgens de regio Sardinië kan deze belasting niet als staatssteun worden beschouwd, omdat er geen staatsmiddelen worden gebruikt en de maatregel niet selectief is. De Commissie komt in haar schriftelijke opmerkingen tot de conclusie dat deze belasting aan alle criteria van artikel 87 EG voldoet.

Gebruik van publieke middelen

55 Volgens de regio Sardinië omvat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling geen met regionale middelen bekostigde maatregelen. Er wordt geen afstand gedaan van regionale inkomsten, aangezien de ingezeten ondernemingen reeds aan de milieu-uitgaven bijdragen via het deel van de inkomsten dat voortvloeit uit de door hen betaalde belastingen. De regionale belasting op tussenstops verhoogt deze inkomsten, door de verplichting om milieubijdragen te betalen uit te breiden tot diegenen die als niet-ingezetenen niet via de gewone belastingen aan de financiering van deze uitgaven bijdragen.

56 Dienaangaande zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof dat het begrip steun niet alleen positieve prestaties zoals subsidies, leningen of deelnemingen in het kapitaal van ondernemingen kan omvatten, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor, zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn, van gelijke aard zijn en identieke gevolgen hebben (zie met name arresten van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 25, en 1 juli 2008, Chronopost en La Poste/UFEX e.a., C-341/06 P en C-342/06 P, Jurispr. blz. I-4777, punt 123 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Zoals de Commissie in herinnering heeft gebracht, vormt een belastingregeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij bepaalde ondernemingen van de betrokken belasting worden vrijgesteld, staatssteun, ook al omvat zij geen overdracht van publieke middelen, aangezien zij inhoudt dat de betrokken autoriteiten afzien van de fiscale inkomsten die zij normalerwijze hadden kunnen innen (arrest Duitsland/Commissie, reeds aangehaald, punten 26-28).

58 De omstandigheid dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling niet voorziet in de toekenning van een subsidie, maar inhoudt dat de exploitanten van vliegtuigen voor het privévervoer van personen en van pleziervaartuigen die hun fiscaal domicilie hebben op het grondgebied van de regio, niet aan de regionale belasting op tussenstops worden onderworpen, wettigt dus de conclusie dat deze vrijstelling als staatssteun kan worden beschouwd.

Selectiviteit van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling

59 Volgens de regio Sardinië vormt het verschil in behandeling tussen ingezeten en niet ingezeten ondernemingen geen selectief voordeel. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling is immers vanuit geografisch oogpunt niet selectief, aangezien het referentiekader voor de beoordeling van het „algemene karakter" van de maatregel volgens de uitlegging van het Hof in zijn arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, Jurispr. blz. I-7115), die van de regionale entiteit is, mits deze voldoende autonoom is. Dit is het geval in het hoofdgeding, aangezien aan de regio Sardinië autonome bevoegdheden zijn verleend bij een wet die kracht van grondwet heeft, op grond waarvan zij eigen belastingen kan instellen. Bovendien belast deze wettelijke regeling overeenkomstig het algemenere beginsel van gelijke fiscale behandeling rechtens en feitelijk verschillende situaties op verschillende wijze.

60 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat een maatregel die niet door de nationale wetgever, maar door een regionale overheid is vastgesteld, volgens de door verzoekster in het hoofdgeding aangevoerde rechtspraak niet reeds selectief is in de zin van artikel 87, lid 1, EG omdat hierbij slechts voordelen worden verleend op het deel van het nationale grondgebied waarop de maatregel van toepassing is (zie arrest Portugal/

Commissie, reeds aangehaald, punten 53 en 57, en 11 september 2008, UGT-Rioja e.a., C-428/06–C-434/06, Jurispr. blz. I-6747, punten 47 en 48).

61 Uit deze rechtspraak blijkt evenwel ook dat ter beoordeling van het selectieve karakter van een maatregel van een regionale entiteit die autonoom is ten opzichte van de centrale overheid, zoals de regio Sardinië, dient te worden onderzocht of deze maatregel gelet op het nagestreefde doel bepaalde ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere die zich binnen de rechtsorde waarin de entiteit haar bevoegdheden uitoefent, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 41, en arrest Portugal/Commissie, reeds aangehaald, punten 56 en 58).

62 Aldus dient te worden vastgesteld of de ondernemingen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, zich gelet op de kenmerken van de regionale belasting voor tussenstops en in het licht van het juridische referentiekader feitelijk en juridisch in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van de ondernemingen die op dit grondgebied zijn gevestigd.

63 Zoals blijkt uit de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest, dient te worden vastgesteld dat, gelet op de aard en het doel van bovengenoemde belasting, alle natuurlijke en rechtspersonen die gebruikmaken van de diensten die in het kader van tussenstops in Sardinië worden verricht, zich, anders dan verweerster in het hoofdgeding stelt, in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, ongeacht de plaats waar zij wonen of gevestigd zijn. Hieruit volgt dat de maatregel niet als algemeen kan worden beschouwd, aangezien zij niet van toepassing is op alle exploitanten van vliegtuigen en pleziervaartuigen die Sardinië aandoen.

64 Een belastingregeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, vormt dus staatssteun ten gunste van de in Sardinië gevestigde ondernemingen.

65 Het staat aan de verwijzende rechter om passende gevolgen aan deze vaststelling te verbinden.

66 In deze omstandigheden dient op de tweede en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 87, lid 1, EG aldus moet worden uitgelegd dat een belastingregeling van een regionale autoriteit die een belasting op tussenstops, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, instelt die enkel van toepassing is op natuurlijke en rechtspersonen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, staatssteun vormt ten gunste van de op dit grondgebied gevestigde ondernemingen.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 49 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de belastingregeling van een regionale overheid, zoals die vervat in artikel 4 van wet nr. 4 van de regio Sardinië van 11 mei 2006 houdende diverse bepalingen inzake inkomsten, herkwalificatie van uitgaven, sociaal en ontwikkelingsbeleid, zoals gewijzigd bij artikel 3, lid 3, van wet nr. 2 van de regio Sardinië van 29 mei 2007 houdende bepalingen betreffende het opstellen van de jaarlijkse en meerjarenbegroting van de regio — financieringswet 2007, die een regionale belasting op toeristische tussenstops van vliegtuigen voor het privévervoer van personen en van pleziervaartuigen instelt die enkel van toepassing is op natuurlijke en rechtspersonen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben.

2) Artikel 87, lid 1, EG moet aldus worden uitgelegd dat een belastingregeling van een regionale autoriteit die een belasting op tussenstops, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, instelt die enkel van toepassing is op natuurlijke en rechtspersonen die hun fiscaal domicilie buiten het grondgebied van de regio hebben, staatssteun vormt ten gunste van de op dit grondgebied gevestigde ondernemingen.

ondertekeningen