WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 17 listopada 2009 r.*

W sprawie C-169/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte costituzionale (Włochy) postanowieniem z dnia 13 lutego 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 kwietnia 2008 r., w postępowaniu:

Presidente del Consiglio dei Ministri

przeciwko

Regione Sardegna,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, P. Lindh i C. Toader (sprawozdawca), prezesi izb, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh i L. Bay Larsen, sędziowie,

* Język postępowania: włoski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Regione Sardegna przez A. Fantozziego oraz G. Campusa, avvocati,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez W. Möllsa oraz E. Righini, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 WE i 87 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Presidente del Consiglio dei Ministri (prezesem rady ministrów) a Regione Sardegna w przedmiocie ustanowionego przez ten ostatni podatku od postojów w celach turystycznych statków powietrznych wykorzystywanych w prywatnym transporcie osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, przy czym podatkiem tym obciążone są jedynie podmioty mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu.

Krajowe ramy prawne

Włoska konstytucja

3 Artykuł 117 akapit pierwszy włoskiej konstytucji stanowi:

„Władzę ustawodawczą sprawują państwo i regiony w poszanowaniu konstytucji, jak również ograniczeń wynikających z porządku wspólnotowego i zobowiązań międzynarodowych”.

Przepisy krajowe

4 Artykuł 743 akapit pierwszy Codice della navigazione (kodeksu żeglugi wodnej i powietrznej) podaje następującą definicję statku powietrznego:

„Przez statek powietrzny rozumie się każdą maszynę przeznaczoną do transportu powietrznego osób lub rzeczy".

5 W art. 1 ust. 2 Codice della nautica da diporto (kodeksu żeglugi rekreacyjnej) wprowadzonego na podstawie Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 (rozporządzenia z mocą ustawy nr 171 z dnia 18 lipca 2005 r., pojęcie żeglugi rekreacyjnej jest zdefiniowane w sposób następujący:

„Dla celów niniejszego kodeksu przez żeglugę rekreacyjną rozumie się żeglugę uprawianą na wodach morskich i wewnętrznych w celach sportowych lub rekreacyjnych i bez celu zarobkowego".

6 Artykuł 2 ust. 1 Codice della nautica da diporto dotyczy handlowego wykorzystania rekreacyjnych jednostek pływających i definiuje je, jak następuje:

„1. Rekreacyjna jednostka pływająca jest wykorzystywana w celach handlowych, gdy:

a) jest przedmiotem umów najmu lub czarteru;

b) jest wykorzystywana do zawodowego nauczania żeglugi rekreacyjnej;

c) jest wykorzystywana przez centra nurkowe i centra szkolenia podwodnego jako jednostka pomocnicza dla osób praktykujących nurkowanie w celach sportowych lub rekreacyjnych.

[…]".

Przepisy regionalne

7 Ustawa nr 4 Regione Sardegna z dnia 11 maja 2006 r. ustanawiająca przepisy różne w sprawie przychodów, reklasyfikacji wydatków, polityki społecznej i rozwoju, w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy nr 2 Regione Sardegna z dnia 29 maja 2007 r. ustanawiającej przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego budżetu regionu — Ustawa budżetowa na 2007 r. (zwana dalej „ustawą regionalną nr 4/2006") zawiera art. 4, zatytułowany „Podatek regionalny od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających" o następującym brzmieniu:

„1. Począwszy od 2006 r. ustanowiony zostaje podatek regionalny od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających.

2. Podatkiem objęte są:

a) lądowanie na lotniskach położonych na terytorium regionu statków powietrznych lotnictwa ogólnego w rozumieniu art. 743 i nast. Codice della navigazione, przeznaczonych do transportu prywatnego osób w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 30 września;

b) zawijanie do portów, do przystani i do kotwicowisk znajdujących się na terytorium regionu oraz do osprzętowanych kotwicowisk znajdujących się na morzu terytorialnym wzdłuż wybrzeża Sardynii przez rekreacyjne jednostki pływające, o których mowa w Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto), lub w każdym razie jednostek pływających wykorzystywanych do celów rekreacyjnych, o długości przekraczającej 14 metrów, mierzonych według zharmonizowanych norm EN/ISO/DIS 8666, zgodnie z art. 3 lit. b) wspomnianego decreto legislativo, w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 30 września.

3. Opodatkowaniu podlega osoba fizyczna lub prawna mająca rezydencję podatkową poza terytorium regionu, która eksploatuje statek powietrzny w rozumieniu art. 874 i nast. Codice della navigazione lub która eksploatuje rekreacyjną jednostkę pływającą w rozumieniu art. 265 i nast. Codice della navigazione.

4. Podatek regionalny, o którym mowa w ust. 2 lit. a), jest należny od każdego lądowania, zaś podatek przewidziany w ust. 2 lit. b) jest należny rocznie.

[…]

6. Z podatku zwolnione są:

a) łodzie, które zawijają do portu w celu udziału w regatach o charakterze sportowym, w zlotach łodzi z epoki, łodzi monotypowych oraz w imprezach żeglarskich, także niesportowych, o których organizatorzy zawiadomili wcześniej władze morskie; ARASE [Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate (agencja autonomicznego regionu Sardynii ds. przychodów)] musi zostać poinformowana o dokonanym powiadomieniu przed wpłynięciem jednostki;

b) rekreacyjne jednostki pływające, które stacjonują przez cały rok w regionalnych strukturach portowych;

c) postój techniczny, ograniczony do czasu koniecznego dla dokonania naprawy.

W drodze szczególnego zarządzenia ARASE wskazane zostają szczegółowe zasady zaświadczania o przyczynach zwolnienia.

7. Podatek jest płacony:

a) w momencie wylądowania statków powietrznych, o których mowa w ust. 2 lit. a);

b) w ciągu 24 godzin od przybicia rekreacyjnej jednostki pływającej do portu, do przystani i do kotwicowisk znajdujących się wzdłuż wybrzeża Sardynii;

na zasadach ustalonych w zarządzeniu ARASE.

[…]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 W dwóch skargach do Corte costituzionale (trybunału konstytucyjnego) wniesionych w 2006 r. i w 2007 r. Presidente del Consiglio dei Ministri podniósł kwestie zgodności z konstytucją nie tylko art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, lecz również jej art. 2 i 3 oraz art. 5 ustawy nr 2 z dnia 29 maja 2007 r. w ich pierwotnym brzmieniu, jak też w brzmieniu wynikającym z wprowadzonych zmian. Wszystkie te przepisy ustanawiają podatki regionalne.

9 Jeżeli chodzi o art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym podnosił w szczególności, że przepis ten jest sprzeczny z wynikającymi z prawa wspólnotowego wymogami, które wiążą władzę ustawodawczą we Włoszech zgodnie z art. 117 akapit pierwszy włoskiej konstytucji. Na poparcie rzeczonych skarg powołano się na naruszenie, po pierwsze — art. 49 WE i 81 WE w związku z art. 3 ust. 1 lit. g) WE i art. 10 WE oraz po drugie — art. 87 WE.

10 W wyroku z dnia 15 kwietnia 2008 r. nr 102 Corte costituzionale, połączywszy dwie wspomniane wyżej skargi, wypowiedział się w kwestiach zgodności z konstytucją podniesionych w ramach skargi z 2006 r. oraz częściowo w kwestiach podniesionych w skardze z 2007 r. W odniesieniu w szczególności do art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 będącej przedmiotem tej ostatniej skargi Corte costituzionale uznał kwestie zgodności z konstytucją podniesione w związku z przepisami konstytucyjnymi innymi niż rzeczony art. 117 akapit pierwszy za niedopuszczalne lub bezzasadne. Corte costituzionale postanowił więc oddzielić postępowanie dotyczące tego ostatniego przepisu oraz zawiesić je do chwili orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedłożonego

w postanowieniu odsyłającym. Ponadto jeżeli chodzi o naruszenie art. 3 ust. 1 lit. g) WE, art. 10 WE i 81 WE, sąd krajowy uznał za stosowne zastrzeżenie sobie prawa do wydania orzeczenia w późniejszym okresie.

11 W postanowieniu odsyłającym Corte costituzionale przedstawia argumenty dotyczące dopuszczalności postanowienia odsyłającego w związku z, po pierwsze, swoim charakterem jako sądu w rozumieniu art. 234 WE a po drugie, znaczeniem zadanych pytań dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu.

12 Sąd krajowy podnosi wpierw, iż pojęcie sądu w rozumieniu art. 234 WE należy wyprowadzać z prawa wspólnotowego, a nie kwalifikacji organu odsyłającego w prawie krajowym, oraz iż spełnia on wszelkie przesłanki, by móc wnieść wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

13 Jeżeli chodzi o znaczenie pytań prejudycjalnych, Corte costituzionale zaznacza, iż w ramach bezpośrednich skarg konstytucyjnych przepisy prawa wspólnotowego „pełnią funkcję norm pośrednich mogących uzupełnić kryterium oceny zgodności uregulowania regionalnego z art. 117 akapit pierwszy konstytucji […] lub, mówiąc dokładniej, powodują, iż kryterium ustanowione w art. 117 akapit pierwszy konstytucji staje się faktycznie skuteczne […], co skutkuje stwierdzeniem niezgodności z konstytucją przepisu regionalnego uznanego za niezgodny z takimi przepisami wspólnotowymi".

14 Jeżeli chodzi o istotę zadanych pytań, sąd krajowy podkreśla, iż art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 objęty jest zakresem zastosowania przepisów wspólnotowych wspomnianych w pkt 9 niniejszego wyroku. Jako że ma on zastosowanie do osób fizycznych i prawnych, dotyczy również przedsiębiorstw eksploatujących rekreacyjne jednostki pływające, jak też statki powietrzne lotnictwa ogólnego przeznaczone do transportu prywatnego osób.

15 Sąd ten podkreśla ponadto, że rzeczona ustawa regionalna, obejmując podatkiem przedsiębiorstwa niemające rezydencji podatkowej na Sardynii, wydaje się wprowadzać ich dyskryminację względem przedsiębiorstw, które mimo iż wykonują tę samą działalność, nie muszą płacić tego podatku wyłącznie ze względu na fakt, iż mają rezydencję podatkową na Sardynii, a w konsekwencji wydaje się ona powodować wzrost kosztów świadczonych usług na niekorzyść przedsiębiorstw niebędących rezydentami.

16 Sąd krajowy ma ponadto wątpliwości co do uzasadnienia przedstawionego przez Regione Sardegna, opartego, po pierwsze, na fakcie, że przedsiębiorstwa niebędące rezydentami korzystają na równi z przedsiębiorstwami mającymi rezydencję podatkową w tym regionie z publicznych usług regionalnych i lokalnych, lecz nie przyczyniają się do finansowania takich usług, a po drugie, na konieczności pokrycia wyższych kosztów ponoszonych z powodu szczególnych cech geograficznych i gospodarczych związanych z wyspiarskim charakterem Regione Sardegna przez przedsiębiorstwa mające tam rezydencję podatkową.

17 Jeżeli chodzi w szczególności o zarzut naruszenia art. 87 WE, sąd krajowy podkreśla, że pojawia się również problem, czy gospodarcza przewaga konkurencyjna, jaką wspomniane powyżej przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową na Sardynii czerpią z braku opodatkowania ich podatkiem regionalnym od postoju, wchodzi w zakres pojęcia pomocy państwa, zważywszy, że przewaga ta wynika nie z przyznania ulgi podatkowej, lecz pośrednio z ponoszenia przez te przedsiębiorstwa mniejszych kosztów niż koszty ponoszone przez przedsiębiorstwa mające siedzibę poza regionem.

18 W tych okolicznościach Corte costituzionale postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], zgodnie z którą podatek regionalny od postoju statków powietrznych w celach turystycznych obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Regione Sardegna, eksploatujące statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania działalności polegającej na świadczeniu komercyjnych usług lotniczych?

2) Czy wskazany powyżej art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], przewidując, iż podatek regionalny od postoju statków powietrznych w celach turystycznych obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Regione Sardegna, eksploatujące statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania działalności polegającej na świadczeniu komercyjnych usług lotniczych, stanowi — w rozumieniu art. 87 WE — pomoc państwa na rzecz przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium Regione Sardegna?

3) Czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], zgodnie z którą podatek regionalny od postoju w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Regione Sardegna, eksploatujące rekreacyjne jednostki pływające, których działalność gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich?

4) Czy wskazany powyżej art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], przewidując, iż podatek regionalny od postoju w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Regione Sardegna, eksploatujące rekreacyjne jednostki pływające, których działalność gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich, stanowi — w rozumieniu art. 87 WE — pomoc państwa na rzecz przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium Regione Sardegna?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego, odnoszących się do art. 49 WE

19 W pytaniach pierwszym i trzecim, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów podatkowych władz regionalnych,

takich jak art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, przewidujących ustanowienie regionalnego podatku od postoju w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, gdy podatek ten obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium regionu.

W przedmiocie przesłanek stosowania art. 49 WE

20 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie tytułem wstępu należy sprawdzić, czy ustawa regionalna nr 4/2006 objęta jest zakresem stosowania swobody świadczenia usług w rozumieniu art. 50 WE.

21 Jak wynika z treści art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ma zastosowanie do postoju w celach turystycznych, po pierwsze, statków powietrznych lotnictwa ogólnego przeznaczonych do transportu prywatnego osób [art. 4 ust. 2 lit. a) tej ustawy], a po drugie, rekreacyjnych jednostek pływających i jednostek pływających wykorzystywanych do celów rekreacyjnych, jeżeli ich długość przekracza 14 m [art. 4 ust. 2 lit. b) tej ustawy].

22 Podatek regionalny nie dotyczy więc przedsiębiorstw transportu cywilnego osób i towarów. Sąd krajowy podkreśla, że podatek ten ma zastosowanie w szczególności do przedsiębiorstw eksploatujących statki powietrzne w celu dokonywania nieodpłatnych operacji transportu lotniczego z powodów związanych z działalnością przedsiębiorstwa. Jeżeli chodzi o pływające jednostki rekreacyjne, sąd krajowy zaznacza ponadto, iż rzeczony podatek ma zastosowanie w szczególności do przedsiębiorstw, których działalność polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich za wynagrodzeniem.

23 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału termin „usługi" w rozumieniu art. 50 WE oznacza, że chodzi o usługi świadczone zazwyczaj za wynagrodzeniem, które stanowi gospodarcze świadczenie wzajemne względem danego

świadczenia oraz jest ustalane między usługodawcą a usługobiorcą (zob. wyroki: z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel i Edel, Rec. s. 5365, pkt 17; z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-109/92 Wirth, Rec. s. I-6447, pkt 15; a także z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. s. I-5263, pkt 54, 55).

24 W niniejszym przypadku, jak wynika z uwag Regione Sardegna, regionalny podatek od postoju dotyczy osób eksploatujących środki transportu udających się na jego terytorium, lecz nie przedsiębiorstw transportowych wykonujących działalność w tym regionie. Niemniej, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 34 opinii, z samej okoliczności, że podatek ten nie dotyczy usług transportowych, nie można wnioskować, że przepisy podatkowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są zupełnie pozbawione związku ze swobodnym świadczeniem usług.

25 Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że jakkolwiek art. 50 akapit trzeci WE wymienia jedynie czynną swobodę świadczenia usług, w ramach której usługodawca przemieszcza się do usługobiorcy, to obejmuje ona również przysługującą usługobiorcy, a w szczególności turystom, swobodę przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się usługodawca, w celu skorzystania tam z usługi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. s. 377, pkt 10, 16; z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 36; a także z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 65).

26 Tymczasem w sprawie przed sądem krajowym, jak zaznaczyła rzecznik generalna w pkt 37 opinii, osoby eksploatujące środek transportu, jak też osoby używające takiego środka, korzystają z wielu usług na terytorium Regione Sardegna, takich jak usługi świadczone na lotniskach i w portach. W konsekwencji postój stanowi warunek konieczny dla otrzymania tych usług, a regionalny podatek od postoju wykazuje pewien związek z takim świadczeniem.

27 Jeżeli chodzi o regionalny podatek od postoju pływających jednostek rekreacyjnych, należy przypomnieć ponadto, że ma on zastosowanie również do przedsiębiorstw eksploatujących takie pływające jednostki rekreacyjne oraz w szczególności do tych, których działalność polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich za wynagrodzeniem. Sardyński prawodawca ustanowił więc w ustawie regionalnej nr 4/2006 podatek obciążający bezpośrednio świadczenie usług w rozumieniu art. 50 WE.

28 Jak wreszcie podkreśla Komisja Wspólnot Europejskich, usługi, na które wpływ ma regionalny podatek od postoju, mogą mieć charakter transgraniczny, ponieważ podatek ten może, po pierwsze, wpływać na możliwości oferowania usług postojowych na lotniskach i w portach obcokrajowcom i przedsiębiorstwom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim przez przedsiębiorstwa mające siedzibę na Sardynii, a po drugie, ma wpływ na działalność zagranicznych przedsiębiorstw mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Włoska eksploatujących pływające jednostki rekreacyjne na Sardynii.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

29 Jeżeli chodzi o kwestię, czy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przepisy stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług, tytułem wstępu należy przypomnieć, że w dziedzinie swobody świadczenia usług krajowe przepisy podatkowe ograniczające wykonywanie tej swobody mogą stanowić zakazany środek bez względu na to, czy zostały wydane przez samo państwo, czy też przez jednostkę samorządu lokalnego (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawach połączonych C-544/03 i C-545/03 Mobistar i Belgacom Mobile, Zb.Orz. s. I-7723, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W niniejszym przypadku bezsporne jest, że regionalny podatek od postoju obciąża osoby eksploatujące statki powietrzne i pływające jednostki rekreacyjne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu oraz że przesłanką powstania zobowiązania podatkowego jest postój statku powietrznego lub pływającej jednostki rekreacyjnej na tym terytorium. Chociaż podatek ten ma wprawdzie zastosowanie jedynie na ograniczonej części terytorium państwa członkowskiego, to obciąża postój omawianych statków powietrznych i pływających jednostek rekreacyjnych, nie rozróżniając czy pochodzą one z innego regionu Włoch, czy z innego państwa

członkowskiego. W tych okolicznościach regionalny charakter podatku nie wyklucza, że może on utrudniać swobodę przepływu usług (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-72/03 Carbonati Apuani, Zb.Orz. s. I-8027, pkt 26).

31 Zastosowanie tych przepisów podatkowych powoduje w konsekwencji, że omawiane usługi dla wszystkich podlegających podatkowi osób mających rezydencję podatkową poza terytorium regionu i mających siedzibę w innych państwach członkowskich są bardziej kosztowne niż usługi świadczone przez osoby eksploatujące mające siedzibę na tym terytorium.

32 Przepisy te wprowadzają bowiem dodatkowe koszty operacji postoju statków powietrznych i łodzi obciążające podmioty mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu i mające siedzibę w innych państwach członkowskich, tworząc w ten sposób korzyści dla pewnych kategorii przedsiębiorstw mających siedzibę na tym terytorium (zob. wyroki: z dnia 25 lipca 1991, w sprawie C-353/89 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. I-4069, pkt 25; z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-250/06 United Pan-Europe Communications Belgium i in., Zb.Orz. s. I-11135, pkt 37; a także z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C-212/06 Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon, Zb.Orz. s. I-1683, pkt 50).

33 Regione Sardegna twierdzi natomiast, że ze względu na charakter i cele regionalnego podatku od postoju mającego na celu ochronę środowiska rezydenci oraz nierezydenci nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, a zatem zgodnie z orzecznictwem Trybunału, a w szczególności wyrokiem z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, ich odmienne traktowanie nie stanowi ograniczenia swobody świadczenia usług. Podczas gdy rezydenci podatkowi przyczyniają się do gromadzenia środków przeznaczonych na prace w zakresie konserwacji, odtwarzania i ochrony zasobów środowiska naturalnego, finansując działania Regione Sardegna poprzez podatki powszechne, a w szczególności podatek dochodowy, którego część przypada na budżet regionalny, przedsiębiorstwa niebędące rezydentami zachowują się w dziedzinie środowiska naturalnego niczym „gapowicze" („free riders"), wykorzystując środki bez uczestniczenia w kosztach takich działań.

34 W tym względzie orzekając w dziedzinie podatków bezpośrednich Trybunał rzeczywiście przyznał, że sytuacje, w których znajdują się rezydenci danego państwa oraz nierezydenci, nie są co do zasady porównywalne, ponieważ odznaczają się obiektywnymi różnicami zarówno pod względem źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub też możliwości uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31–33; wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I-7735, pkt 59).

35 Niemniej jednak w celu porównania sytuacji podatników pod uwagę wziąć należy szczególne cechy danego podatku. Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów stanowi zatem ograniczenie swobody przepływu zakazane w art. 49 WE, gdy brak jest jakiejkolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się oni znajdują w stosunku do rozpatrywanego opodatkowania, mogącej uzasadniać odmienne traktowanie różnych kategorii podatników (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Renneberg, pkt 60).

36 Ma to miejsce w szczególności w przypadku podatku będącego przedmiotem postępowania przed sadem krajowym. Jak podkreśliła bowiem Komisja, podatek ten podlega zapłacie w związku z postojem statków powietrznych przeznaczonych do prywatnego transportu osób i łodzi rekreacyjnych, a nie w związku z sytuacją finansową zainteresowanych podatników.

37 Wszystkie osoby fizyczne i prawne korzystające z omawianych usług, niezależnie od miejsca, w którym są rezydentami lub mają siedzibę, są zatem, w przeciwieństwie do tego co utrzymuje Regione Sardegna, w obiektywnie porównywalnej sytuacji w zakresie tego podatku, jeżeli chodzi o konsekwencje dla środowiska naturalnego.

38 Okoliczność, że osoby podlegające opodatkowaniu na Sardynii, płacąc podatki powszechne, a w szczególności podatek dochodowy, przyczyniają się do działań Regione Sardegna na rzecz ochrony środowiska naturalnego, pozbawiona jest znaczenia, jeżeli chodzi o porównanie sytuacji rezydentów i nierezydentów w zakresie regionalnego podatku od postoju. Jak zauważyła bowiem rzecznik generalna w pkt 87 opinii, rzeczony podatek nie ma takiego samego charakteru ani nie ma tych samych

celów co inne podatki płacone przez sardyńskich podatników, które służą zwłaszcza zasilaniu w sposób ogólny budżetu publicznego, a więc finansowaniu całości działań regionalnych.

39 Z powyższego wynika, iż żaden z elementów akt sprawy przekazanych Trybunałowi nie pozwala stwierdzić, że rezydenci i nierezydenci nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w zakresie regionalnego podatku od postoju. Przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią zatem ograniczenie swobody świadczenia usług, gdyż obciążają podatkiem jedynie eksploatujące statki powietrzne przeznaczone do transportu prywatnego osób oraz łodzie rekreacyjne podmioty mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, bez obejmowania tym podatkiem podmiotów mających siedzibę na terytorium regionu.

W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym

— W przedmiocie uzasadnienia opartego na wymogach ochrony środowiska naturalnego i zdrowia publicznego.

40 Regione Sardegna utrzymuje, że uznając nawet, iż regionalny podatek od postoju stanowi środek ograniczający swobodę świadczenia usług, podatek ten uzasadniony jest względami interesu ogólnego, a w szczególności wymogami ochrony środowiska naturalnego, które można uznać za względy „zdrowia publicznego" wyraźnie wskazane w art. 46 ust. 1 WE.

41 Podatek ten znajduje uzasadnienie w szczególności w nowej regionalnej polityce ochrony środowiska naturalnego i pejzażu terytorium Regione Sardegna. Polityka ta przewiduje, według tego regionu, ustanowienie szeregu podatków mających, po pierwsze, zniechęcić do nadmiernego wykorzystywania zasobów środowiska naturalnego i pejzażu wybrzeża, a po drugie, sfinansować kosztowne inwestycje odtworzenia

terenów wybrzeża. Podatek ten opiera się ponadto na zasadzie „zanieczyszczający płaci", ponieważ obciąża w sposób pośredni osoby eksploatujące środki transportu stanowiące źródło zanieczyszczeń.

42 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału niezależnie od istnienia uprawnionego celu odpowiadającego nadrzędnym względom interesu ogólnego uzasadnienie ograniczenia swobód przyznanych przez traktat WE wymaga, aby sporny środek był odpowiedni do tego, by zapewnić osiągnięcie zamierzonego celu, i nie wykraczał poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163, pkt 46; ww. wyrok w sprawie Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon, pkt 55; a także wyrok z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-222/07 UTECA, Zb.Orz. s. I-1407, pkt 25). Ponadto przepisy krajowe są właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeśli jego osiągnięcie jest rzeczywistym przedmiotem troski tych przepisów w sposób spójny i systematyczny (wyrok z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 Hartlauer, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 55).

43 W niniejszym przypadku zaznaczyć należy, że nawet jeżeli względy, na jakie powołuje się Regione Sardegna, mogłyby stanowić uzasadnienie ustanowienia regionalnego podatku od postoju, nie mogą one uzasadniać zasad jego stosowania, a w szczególności odmiennego traktowania osób eksploatujących mających rezydencję podatkową poza terytorium regionu, które jako jedyne są zobowiązane do zapłaty tego podatku.

44 Oczywiste jest bowiem, że rzeczone zasady, które powodują ograniczenie swobody świadczenia usług w rozumieniu art. 49 WE, nie wydają się odpowiednie ani niezbędne dla osiągnięcia tych ogólnych celów. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 73 i 74 opinii, przyznając, że prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające zatrzymujące się na Sardynii stanowią źródło zanieczyszczeń, zanieczyszczenia te powstają bez względu na pochodzenie tych samolotów i łodzi, a w szczególności nie mają one żadnego związku z rezydencją podatkową eksploatujących je osób. Statki powietrzne i łodzie rezydentów przyczyniają się do naruszenia środowiska naturalnego w takim samym stopniu jak statki powietrzne i łodzie nierezydentów.

45 Ograniczenie swobody świadczenia usług takie jak wynikające z przepisów podatkowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może być uzasadnione względami ochrony środowiska, ponieważ stosowanie ustanowionego w nich regionalnego podatku od postoju opiera się na rozróżnieniu między osobami bez związku z rzeczonym celem ochrony środowiska. Ograniczenie takie nie może być też uzasadnione względami zdrowia publicznego, ponieważ Regione Sardegna nie przedstawił żadnego dowodu pozwalającego stwierdzić, iż przepisy te mają na celu ochronę zdrowia publicznego.

— W przedmiocie uzasadnienia opartego na spójności systemu podatkowego

46 Aby uzasadnić przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, Regione Sardegna powołuje się w swych uwagach na konieczność zachowania spójności jego systemu podatkowego. Regionalny podatek od postoju obciążający jedynie osoby mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu miałby być uzasadniony okolicznością, że rezydenci płacą inne podatki, przyczyniając się do zapewnienia ochrony środowiska naturalnego Sardynii.

47 W tym względzie należy przypomnieć, iż Trybunał przyznał, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, precyzując jednak, że takie uzasadnienie wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 71, 72).

48 Jak jednak podkreślono w pkt 38 niniejszego wyroku, regionalny podatek od postoju nie ma tych samych celów co podatki płacone przez podatników będących rezydentami na Sardynii, które służą zasilaniu w sposób ogólny budżetu publicznego, a więc finansowaniu całości działań Regione Sardegna. Braku opodatkowania tym podatkiem rzeczonych rezydentów nie można więc uznać za wyrównanie innych podatków, którym podlegają.

49 Z rozważań tych wynika, iż ograniczenia swobody świadczenia usług takiego jak wynika z będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przepisów podatkowych nie można uzasadnić względami spójności systemu podatkowego Regione Sardegna.

50 W tych okolicznościach na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzieć należy, że art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów podatkowych władz regionalnych, takich jak te przewidziane w art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, które ustanawiają regionalny podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, obciążający jedynie przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu.

W przedmiocie pytań drugiego i czwartego, dotyczących art. 87 WE

51 W pytaniach drugim i czwartym, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 87 WE powinno się interpretować w ten sposób, że przepisy podatkowe władz regionalnych ustanawiające regionalny podatek od postoju taki jak przewidziany w art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, obciążający jedynie osoby mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, stanowi środek pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium tego regionu.

52 Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zaklasyfikowanie danego środka jako pomocy w rozumieniu traktatu WE wymaga spełnienia każdego z czterech kumulatywnych kryteriów wskazanych w art. 87 ust. 1 WE. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych, po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść, po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. I-2843, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W niniejszym przypadku bezsporne jest, że podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym spełnia kryterium drugie i czwarte, dlatego że ma wpływ na usługi świadczone w związku z postojem statków powietrznych i pływających jednostek rekreacyjnych, które dotyczą handlu wewnątrzwspólnotowego, oraz dlatego że przyznając korzyść gospodarczą przedsiębiorcom mającym siedzibę na Sardynii, jak zauważono w pkt 32 powyżej, podatek taki może zakłócać konkurencję.

54 Pytania odnoszące się do interpretacji art. 87 WE dotyczą więc stosowania dwóch pozostałych kryteriów kwalifikacji regionalnego podatku od postoju jako pomocy państwa. Regione Sardegna uważa, że podatku tego nie można uznać za pomoc państwa zarówno ze względu na brak wykorzystania zasobów państwowych, jak też selektywny charakter środka. W uwagach na piśmie Komisja stwierdza, że rzeczony podatek spełnia wszystkie kryteria wymienione w art. 87 WE.

W przedmiocie wykorzystania zasobów publicznych

55 Według Regione Sardegna przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie łączą się z żadną interwencją przy użyciu zasobów regionalnych. Jako że przedsiębiorstwa będące rezydentami przyczyniają się już do wydatków na środowisko naturalne poprzez część przychodów pochodzącą z płaconych przez nie podatków, brak jest utraty przychodów regionalnych. Regionalny podatek od postoju zwiększa te przychody, obejmując obowiązkiem przyczyniania się do ochrony środowiska naturalnego również osoby, które jak nierezydenci nie przyczyniają się do tych wydatków w drodze ponoszenia zwykłego obciążenia podatkowego.

56 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie pomocy może obejmować nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak subwencje, pożyczki lub objęcie udziałów w kapitale przedsiębiorstwa, lecz również interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary spoczywające normalnie na budżecie przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-6857, pkt 25; a także z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P Chronopost i La Poste przeciwko UFEX i in., Zb.Orz. s. I-4777, pkt 123 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Jak przypomniała Komisja, przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, prowadzące do braku opodatkowania omawianym podatkiem niektórych przedsiębiorstw, stanowią pomoc państwa chociażby nie wiązały się z przekazaniem zasobów publicznych, ponieważ łączą się one z rezygnacją przez zainteresowane władze z przychodów podatkowych, jakie mogły byłyby one normalnie pobrać (ww. wyrok w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 26–28).

58 Okoliczność, iż przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przewidują nie tyle przyznanie subwencji, co brak opodatkowania regionalnym podatkiem od postoju osób eksploatujących statki powietrzne przeznaczone do prywatnego transportu osób oraz pływające jednostki rekreacyjne mających rezydencję podatkową na terytorium regionu, pozwala uznać, że ów brak opodatkowania może stanowić pomoc państwa.

W przedmiocie selektywnego charakteru przepisów podatkowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym

59 Zdaniem Regione Sardegna odmienne traktowanie przedsiębiorstw będących rezydentami i niebędących rezydentami nie stanowi korzyści selektywnej. Przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie są bowiem selektywne z punktu widzenia geografii, ponieważ zgodnie z interpretacją przyjętą przez Trybunał w wyroku z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, ramami odniesienia, w których należy oceniać „ogólny charakter" środka, są ramy jednostki regionalnej lub lokalnej, jeżeli cieszy się ona wystarczającym zakresem autonomii. Ma to miejsce w sprawie przed sądem krajowym, ponieważ Regione Sardegna dysponuje autonomicznymi uprawnieniami przyznanymi w mającym moc ustawy konstytucyjnej statucie upoważniającym ten region do ustanawiania własnych podatków. Ponadto zgodnie z bardziej ogólną zasadą równości w dziedzinie podatków rzeczone przepisy opodatkowują w odmienny sposób sytuacje odmienne z prawnego i faktycznego punktu widzenia.

60 W tym względzie należy przypomnieć, iż z orzecznictwa, na jakie powołuje się skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, rzeczywiście wynika, że jeżeli chodzi o środek przyjęty nie przez ustawodawcę krajowego, lecz przez organ regionalny lub lokalny, nie jest on selektywny w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE z tego tylko względu, iż przyznaje korzyści jedynie w części terytorium krajowego, w jakiej środek ma zastosowanie

(zob. ww. wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 53, 57; a także wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 UGT-Rioja i in., Zb.Orz. s. I-6747, pkt 47, 48).

61 Jednak z orzecznictwa tego wynika również, że w celu oceny selektywności środka przyjętego przez jednostkę regionalną lub lokalną mającą autonomiczny w stosunku do rządu centralnego status, jak ten, którym cieszy się Regione Sardegna, należy zbadać, czy w świetle celu, do jakiego dąży ów środek, stanowi on korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porządku prawnym, w ramach którego jednostka wykonuje swe kompetencje w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 41; a także ww. wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji pkt 56, 58).

62 Należy ustalić zatem, czy ze względu na cechy regionalnego podatku od postoju przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu są w stanowiących odniesienie ramach prawnych w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej do przedsiębiorstw mających siedzibę na tym terytorium.

63 Jak wynika z pkt 36 i 37 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że z uwagi na charakter i cel rzeczonego podatku wszystkie osoby fizyczne i prawne korzystające z usług postojowych na Sardynii są, w przeciwieństwie do tego co twierdzi skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, w obiektywnie porównywalnej sytuacji, niezależnie od miejsca ich rezydencji podatkowej lub siedziby. Z powyższego wynika, że omawianego środka nie można uważać za ogólny, gdyż nie ma on zastosowania do ogółu eksploatujących statki powietrzne i łodzie rekreacyjne osób zatrzymujących się na Sardynii.

64 Przepisy podatkowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią środek pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę na Sardynii.

65 Do sądu krajowego należy wyciągnięcie odpowiednich konsekwencji z tego stwierdzenia.

66 W tych okolicznościach na pytania drugie i czwarte odpowiedzieć należy, iż art. 87 ust. 1 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że przepisy podatkowe władz regionalnych ustanawiające regionalny podatek od postoju, taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który obciąża jedynie osoby fizyczne i prawne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, stanowią środek pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium tego regionu.

W przedmiocie kosztów

67 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów podatkowych władz regionalnych, takich jak te przewidziane w art. 4 ustawy nr 4 Regione Sardegna z dnia 11 maja 2006 r. ustanawiającej przepisy różne w sprawie przychodów, reklasyfikacji wydatków, polityki społecznej i rozwoju w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy nr 2 Regione Sardegna z dnia 29 maja 2007 r. ustanawiającej przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego budżetu regionu — Ustawa budżetowa na 2007 r., które ustanawiają regionalny podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, obciążający jedynie osoby fizyczne i prawne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu.**

2) **Artykuł 87 ust. 1 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że przepisy podatkowe władz regionalnych ustanawiające regionalny podatek od postoju taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który obciąża jedynie osoby fizyczne i prawne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, stanowią środek pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium tego regionu.**

Podpisy