ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 17. novembra 2009 *

Vo veci C-169/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte costituzionale (Taliansko) z 13. februára 2008 a doručený Súdnemu dvoru 21. apríla 2008, ktorý súvisí s konaním:

Presidente del Consiglio dei Ministri

proti

Regione Sardegna,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, P. Lindh a C. Toader (spravodajkyňa), sudcovia C. W. A. Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh a L. Bay Larsen,

* Jazyk konania: taliančina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Regione Sardegna, v zastúpení: A. Fantozzi a G. Campus, avvocati,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: W. Mölls a E. Righini, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 2. júla 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ES a 87 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Presidente del Consiglio dei Ministri a Regione Sardegna v súvislosti s tým, že tento región zaviedol daň za pristátie lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a zakotvenie rekreačných plavidiel na turistické účely, ktorá sa uplatňuje výlučne na prevádzkovateľov s daňovým domicilom mimo regionálneho územia.

Vnútroštátny právny rámec

Talianska ústava

3 Článok 117 prvý odsek talianskej ústavy stanovuje:

„Pri výkone zákonodarnej moci štátom a regiónmi sa dodržiava ústava a obmedzenia vyplývajúce z práva Spoločenstva a medzinárodných záväzkov.“

Vnútroštátna právna úprava

4 Článok 743 prvý odsek zákonníka o námornej a leteckej doprave (Codice della navigazione) stanovuje nasledujúcu definíciu lietadla:

„Lietadlo je akékoľvek zariadenie určené na prepravu osôb alebo vecí vo vzduchu.“

5 V článku 1 ods. 2 zákonníka o rekreačnej plavbe (Codice della nautica da diporto), zavedeného legislatívnym dekrétom č. 171 (Decreto legislativo č. 171) z 18. júla 2005, je pojem rekreačná plavba definovaný nasledovne:

„Rekreačnou plavbou sa na účely tohto zákona rozumie plavba uskutočnená na mori alebo vo vnútroštátnych vodách na športové alebo rekreačné účely, ktorej cieľom nie je dosiahnutie zisku.“

6 Článok 2 ods. 1 zákona o vodnom športe sa týka obchodného využitia rekreačných plavidiel, ktoré vymedzuje takto:

„1. Rekreačné plavidlo sa využíva na obchodné účely, pokiaľ:

a) je predmetom zmluvy o nájme alebo o prenájme,

b) je použité na odbornú výučbu jachtingu,

c) je použité centrami vodných športov a potápania ako pomocné plavidlo pre účastníkov potápania na športové a rekreačné účely.

…“

Regionálna právna úprava

7 Zákon regiónu Sardínia č. 4 z 11. mája 2006 º rôznych ustanoveniach o príjmoch, rekvalifikácii výdavkov, sociálnych politikách a rozvoji v znení zmien a doplnení vyplývajúcich z článku 3 ods. 3 zákona regiónu Sardínia č. 2 z 29. mája 2007 o ustanoveniach pre tvorbu ročného a viacročného rozpočtu regiónu — finančný zákon 2007 (ďalej len „regionálny zákon č. 4/2006“), obsahuje článok 4 s názvom „Miestna daň z pristátia lietadiel a zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely“, ktorý znie takto:

„1. Od roku 2006 sa zavádza miestna daň z pristátia lietadiel a zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely.

2. Daň sa vyberá za:

a) pristátie lietadiel všeobecného letectva na letiskách nachádzajúcich sa na území regiónu v zmysle článku 743 a nasl. zákonníka o námornej a leteckej doprave určených na súkromnú prepravu osôb v čase od 1. júna do 30. septembra,

b) zakotvenie rekreačných plavidiel uvedených v legislatívnom dekréte č. 171 z 18. júla 2005 (zákonník o rekreačnej plavbe) alebo akýchkoľvek plavidiel využívaných na účely rekreačnej plavby, ktorých dĺžka meraná podľa európskych harmonizovaných noriem EN/ISO/DIS 8666 v súlade s článkom 3 písm. b) uvedeného legislatívneho dekrétu presahuje 14 metrov, v prístavoch, prístaviskách a kotvištiach lodí nachádzajúcich sa na území regiónu a v zónach zariadených na kotvenie lodí nachádzajúcich sa v teritoriálnych vodách pozdĺž pobrežia Sardínie, v čase od 1. júna do 30. septembra.

3. Platcom dane je fyzická alebo právnická osoba s daňovým domicilom mimo územie regiónu, ktorá prevádzkuje lietadlo v zmysle článku 874 a nasl. zákonníka o námornej a leteckej doprave alebo rekreačné plavidlo v zmysle článku 265 a nasl. zákonníka o námornej a leteckej doprave.

4. Miestna daň podľa odseku 2 písm. a) sa platí za každé pristátie a zakotvenie, miestna daň podľa odseku 2 písm. b) sa platí ročne.

…

6. Od dane sú oslobodené:

a) plavidlá kotviace z dôvodu účasti na športových regatách, na zrazoch historických lodí, monotypov lodí a prehliadok plachetníc, organizovaných aj na neprofesionálnej úrovni, pokiaľ ich konanie bolo zo strany organizátorov vopred oznámené námornému orgánu, ARASE [Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate] musí byť informovaná o uskutočnenom oznámení pred zakotvením,

b) rekreačné plavidlá, ktoré kotvia v prístavných zariadeniach regiónu počas celého roka,

c) technická zastávka, výlučne v dĺžke nevyhnutnej na jej vykonanie.

Spôsoby potvrdenia prípadov oslobodenia od dane stanovuje osobitné opatrenie ARASE.

7. Daň sa platí:

a) pri pristátí lietadiel podľa odseku 2 písm. a),

b) do 24 hodín od príchodu rekreačných plavidiel do prístavov, prístavísk, kotvíšť a zón určených na kotvenie lodí pozdĺž pobrežia Sardínie,

spôsobmi stanovenými rozhodnutím ARASE.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Dvoma návrhmi na začatie konania podanými na Corte costituzionale v roku 2006 a 2007 predložil Presidente del Consiglio dei Ministri otázky o ústavnosti týkajúce sa nielen článku 4 regionálneho zákona č. 4/2006, ale aj článkov 2 a 3 tohto zákona, ako aj článku 5 zákona č. 2 z 29. mája 2007 v ich pôvodnom znení, ako aj v znení ich zmien a doplnení. Všetky tieto ustanovenia zavádzajú regionálne dane.

9 Pokiaľ ide o článok 4 regionálneho zákona č. 4/2006, navrhovateľ vo veci samej najmä tvrdil, že toto ustanovenie nerešpektuje požiadavky práva Spoločenstva, ktorým podlieha zákonodarná moc v Taliansku podľa článku 117 prvého odseku talianskej ústavy. Na podporu uvedených návrhov sa uvádza jednak porušenie článkov 49 ES a 81 ES v spojení s článkom 3 ods. 1 písm. g) ES, ako aj s článkom 10 ES, a jednak porušenie článku 87 ES.

10 Vo svojom rozsudku č. 102 z 15. apríla 2008 Corte costituzionale po tom, ako spojil konania vo veci uvedených návrhov na začatie konania, rozhodol o otázkach ústavnosti predložených v návrhu na začatie konania z roku 2006 a o časti otázok predložených v návrhu na začatie konania z roku 2007. Pokiaľ ide o článok 4 regionálneho zákona č. 4/2006, ktorý je predmetom druhého návrhu, Corte costituzionale vyhlásil za neprípustné alebo nedôvodné otázky ústavnosti predložené s odkazom na iné ústavné predpisy než na uvedený článok 117 prvý odsek. Rozhodol teda o vyčlenení konania o tomto článku na samostatné konanie a o jeho prerušení až do vyhlásenia rozsudku Súdneho dvora o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podaného rozhodnutím

vnútroštátneho súdu. Ďalej, pokiaľ ide o porušenie článku 3 ods. 1 písm. g) ES, článku 10 ES a článku 81 ES, vnútroštátny súd sa domnieval, že je vhodné vyhradiť si právo rozhodnúť o veci neskôr.

11 Corte costituzionale vo svojom rozhodnutí uvádza skutočnosti týkajúce sa prípustnosti jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, jednak čo sa týka jeho postavenia súdu v zmysle článku 234 ES a jednak relevantnosti položených otázok s ohľadom na vyriešenie sporu, ktorý mu bol predložený.

12 Corte costituzionale najskôr tvrdí, že pojem súd sa musí v zmysle článku 234 ES vyvodzovať z práva Spoločenstva, a nie z pojmu postupujúci orgán na základe vnútroštátneho práva, a že spĺňa všetky podmienky na predloženie návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

13 Pokiaľ ide o relevantnosť prejudiciálnych otázok, Corte costituzionale uvádza, že v priamych návrhoch na začatie konania na Corte costituzionale majú ustanovenia práva Spoločenstva „úlohu včlenených noriem, ktoré by mohli byť kritériom na určenie súladu regionálnej právnej úpravy s článkom 117 prvým odsekom Ústavy… alebo, presnejšie, konkretizujú uplatnenie kritéria stanoveného v článku 117 prvom odseku Ústavy…, dôsledkom čoho môže byť zistenie protiústavnosti regionálneho ustanovenia, ktoré je vyhlásené za nezlučiteľné s ustanoveniami Spoločenstva“.

14 V súvislosti s vecnou stránkou predložených otázok vnútroštátny súd zdôrazňuje, že článok 4 regionálneho zákona č. 4/2006 patrí do pôsobnosti ustanovení Spoločenstva uvedených v bode 9 tohto rozsudku. Keďže sa uplatňuje na fyzické a právnické osoby, týka sa aj podnikov, ktoré prevádzkujú rekreačné plavidlá či lietadlá všeobecného letectva určené na súkromnú prepravu osôb.

15 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že uvedený regionálny zákon tým, že ukladá daň podnikom, ktoré nemajú daňový domicil na Sardínii, ich, zdá sa, diskriminuje voči podnikom, ktoré, hoci vykonávajú tú istú činnosť, nie sú povinné zaplatiť túto daň len preto, že majú svoj daňový domicil na Sardínii, a že v dôsledku toho, zdá sa, vedie k zvýšeniu nákladov na poskytnuté služby na úkor podnikov, ktoré nemajú sídlo na Sardínii.

16 Vnútroštátny súd má navyše pochybnosti v súvislosti s odôvodneniami uvádzanými Regione Sardegna, ktoré sa zakladajú jednak na tom, že spoločnosti, ktoré nemajú sídlo na Sardínii, využívajú, rovnako ako podniky s daňovým domicilom v tomto regióne, regionálne a miestne služby vo verejnom záujme, avšak bez toho, aby na ne finančne prispievali, a jednak na nevyhnutnosti nahradenia zvýšených nákladov podnikov so sídlom v tomto regióne, ktoré znášajú z dôvodu geografických a hospodárskych osobitostí súvisiacich s ostrovnou povahou Regione Sardegna.

17 Pokiaľ ide najmä o údajné porušenie článku 87 ES, vnútroštátny súd zdôrazňuje, že je otázne, či hospodárska konkurenčná výhoda vyplývajúca podnikom s daňovým domicilom na Sardínii zo skutočnosti, že nepodliehajú regionálnej dani z pristátia či zakotvenia, spadá pod pojem štátna pomoc vzhľadom na to, že táto výhoda nevyplýva z poskytnutia daňovej výhody, ale nepriamo z nižších nákladov, ktoré tieto podniky znášajú oproti podnikom so sídlom mimo regionálneho územia.

18 Za týchto podmienok sa Corte costituzionale rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 49 ES vykladať v tom zmysle, že vylučuje uplatnenie takého ustanovenia, ako je článok 4 [regionálneho zákona č. 4/2006], podľa ktorého miestna daň z pristátia lietadiel na turistické účely zaťažuje jedine podniky, ktoré majú daňový domicil mimo územia Regione Sardegna a prevádzkujú lietadlá, ktoré používajú na prepravu osôb v rámci všeobecnej leteckej obchodnej dopravy?

2. Predstavuje uvedený článok 4 [zákona č. 4/2006] tým, že stanovuje, že miestna daň z pristátia lietadiel na turistické účely zaťažuje len podniky, ktoré majú daňový domicil mimo územia Regione Sardegna a prevádzkujú lietadlá používané na prepravu osôb v rámci všeobecnej leteckej obchodnej dopravy, štátnu pomoc podľa článku 87 ES poskytnutú podnikom, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť s daňovým domicilom na území Regione Sardegna?

3. Má sa článok 49 ES vykladať v tom zmysle, že vylučuje uplatňovanie takého ustanovenia, ako je článok 4 [zákona č. 4/2006], podľa ktorého miestna daň zo zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely zaťažuje iba podniky s daňovým domicilom mimo územia Regione Sardegna, ktoré prevádzkujú rekreačné plavidlá a ich podnikateľská činnosť spočíva v poskytovaní týchto plavidiel tretím osobám?

4. Predstavuje uvedený článok 4 [zákona č. 4/2006] tým, že stanovuje, že miestna daň zo zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely zaťažuje len podniky s daňovým domicilom mimo územia Regione Sardegna, ktoré prevádzkujú rekreačné plavidlá a ich podnikateľská činnosť spočíva v poskytovaní týchto plavidiel tretím osobám, štátnu pomoc podľa článku 87 ES poskytnutú podnikom, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť a majú daňový domicil na území Regione Sardegna?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej prejudiciálnej otázke, ktoré sa týkajú článku 49 ES

19 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba skúmať súčasne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 49 ES má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej legislatíve

regionálneho orgánu, akou je článok 4 regionálneho zákona č. 4/2006, ktorá stanovuje zavedenie regionálnej dane z pristátia lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a zo zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely, ktorá sa uplatňuje výlučne na prevádzkovateľov s daňovým domicilom mimo regionálneho územia.

O podmienkach uplatnenia článku 49 ES

20 Na účely odpovede na takúto otázku treba na úvod overiť, či regionálny zákon č. 4/2006 patrí do pôsobnosti slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 50 ES.

21 Ako vyplýva zo znenia článku 4 regionálneho zákona č. 4/2006, daň dotknutá vo veci samej sa uplatňuje jednak na pristátie lietadiel všeobecného letectva určených na prepravu osôb na turistické účely [článok 4 ods. 2 písm. a) uvedeného zákona] a jednak na zakotvenie rekreačných plavidiel používaných na rekreačné účely v prípade, ak dĺžka týchto plavidiel presahuje 14 metrov [článok 4 ods. 2 písm. b) tohto zákona].

22 Regionálna daň z pristátia a zo zakotvenia sa teda netýka podnikov verejnej prepravy osôb a tovarov. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že táto daň sa uplatňuje najmä na podniky prevádzkujúce lietadlá, ktoré vykonávajú bezodplatnú leteckú prepravu z dôvodov týkajúcich sa činnosti podniku. Pokiaľ ide o rekreačné plavidlá, vnútroštátny súd okrem iného uvádza, že uvedená daň sa uplatňuje najmä na podniky, ktorých činnosť spočíva v odplatnom poskytnutí plavidiel tretím osobám.

23 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora pojem „služby“ v zmysle článku 50 ES znamená, že spravidla ide o poskytnutie služieb za odplatu, ktorá predstavuje hospodársku protihodnotu za poskytnutie služby, pričom je určená

poskytovateľom služby a jej príjemcom (pozri rozsudky z 27. septembra 1988, Humbel a Edel, 263/86, Zb. s. 5365, bod 17; zo 7. decembra 1993, Wirth, C-109/92, Zb. s. I-6447, bod 15, ako aj z 22. mája 2003, Freskot, C-355/00, Zb. s. I-5263, body 54 a 55).

24 Z pripomienok Regione Sardegna k prejednávanej veci vyplýva, že regionálna daň z pristátia a zakotvenia sa týka prevádzkovateľov dopravných prostriedkov, ktorí prichádzajú na jeho územie, a nie dopravných podnikov, ktoré vykonávajú svoju činnosť v tomto regióne. Napriek tomu, ako uviedla generálna advokátka v bode 34 svojich návrhov, však zo samotnej okolnosti, že sa táto daň netýka poskytovania dopravných služieb, nemožno vyvodiť, že dotknutá daňová právna nijako nesúvisí so slobodným poskytovaním služieb.

25 Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že hoci sa v článku 50 treťom odseku ES spomína len aktívne slobodné poskytovanie služieb, v rámci ktorého poskytovateľ cestuje za príjemcom služieb, slobodné poskytovanie služieb zahŕňa aj slobodu príjemcov služieb, a najmä turistov, cestovať na účely prijatia týchto služieb do iného členského štátu, v ktorom sa nachádza poskytovateľ (pozri najmä rozsudky z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377, body 10 a 16; z 11. septembra 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Zb. s. I-6849, bod 36, ako aj z 11. septembra 2007, Komisia/Nemecko, C-318/05, Zb. s. I-6957, bod 65).

26 Vo veci samej, ako uviedla generálna advokátka v bode 37 svojich návrhov, osoby prevádzkujúce dopravný prostriedok, ako aj osoby používajúce takýto dopravný prostriedok môžu využívať množstvo služieb na území Regione Sardegna, ako sú služby poskytované na letiskách a v prístavoch. V dôsledku toho je pristátie či zakotvenie nevyhnutnou podmienkou na využitie uvedených služieb a regionálna daň má určitú súvislosť s uvedeným poskytnutím služby.

27 Čo sa týka regionálnej dane zaťažujúcej zakotvenie rekreačných pravidiel, treba okrem iného pripomenúť, že sa uplatňuje tiež na podniky, ktoré prevádzkujú takéto rekreačné plavidlá, a najmä na tie, ktorých podnikateľská činnosť spočíva v odplatnom poskytovaní uvedených plavidiel tretím osobám. Sardínsky zákonodarca preto regionálnym zákonom č. 4/2006 zaviedol daň, ktorá sa priamo vzťahuje na poskytnutie služieb v zmysle článku 50 ES.

28 Nakoniec, ako to zdôraznila Komisia Európskych spoločenstiev, služby, na ktoré má regionálna daň z pristátia a zo zakotvenia vplyv, môžu mať cezhraničnú povahu, keďže táto daň je jednak spôsobilá ovplyvniť možnosť podnikov usadených na Sardínii ponúknuť služby týkajúce sa pristátia na letiskách a zakotvenia v prístavoch štátnym príslušníkom a podnikom usadeným v inom členskom štáte a jednak má vplyv na činnosť zahraničných podnikov so sídlom v inom členskom štátne ako v Talianskej republike prevádzkujúcim rekreačné plavidlá na Sardínii.

O existencii obmedzenia slobodného poskytovania služieb

29 Pokiaľ ide o otázku, či právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, treba na úvod pripomenúť, že v oblasti slobodného poskytovania služieb môže byť vnútroštátne daňové opatrenie narušujúce výkon tejto slobody zakázaným opatrením bez ohľadu na to, či ho vydal samotný členský štát alebo územnosprávny celok (pozri najmä rozsudok z 8. septembra 2005, Mobistar a Belgacom Mobile, C-544/03 a C-545/03, Zb. s. I-7723, bod 28 a citovanú judikatúru).

30 V prejednávanej veci je nesporné, že regionálna daň z pristátia a zakotvenia sa uplatňuje na prevádzkovateľov lietadiel a rekreačných plavidiel s daňovým domicilom mimo regionálneho územia a že zdaniteľnou skutočnosťou je pristátie lietadla alebo zakotvenie rekreačného plavidla na tomto území. Hoci sa táto daň uplatňuje len v určitej časti členského štátu, zdaňujú sa ňou pristátia lietadiel a zakotvenia

rekreačných plavidiel bez ohľadu na to, či tieto dopravné prostriedky prichádzajú z iného regiónu Talianska alebo z iného členského štátu. Za týchto okolností však regionálna povaha dane nevylučuje možnosť, že by mohla brániť slobodnému poskytovaniu služieb (pozri analogicky rozsudok z 9. septembra 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Zb. s. I-8027, bod 26).

31 Uplatnenie tejto daňovej právnej úpravy má za následok, že dotknuté služby sa pre daňovníkov s daňovým domicilom mimo regionálneho územia a usadených v iných členských štátoch stávajú drahšími ako služby poskytované prevádzkovateľom usadeným na tomto území.

32 Takáto právna úprava totiž spôsobuje dodatočné náklady na pristátie lietadiel a zakotvenie lodí pre ich prevádzkovateľov s daňovým domicilom mimo regionálneho územia a usadených v iných členských štátoch, čím vytvára výhodu pre určité kategórie podnikov usadených na tomto území (pozri rozsudky z 25. júla 1991, Komisia/Holandsko, C-353/89, Zb. s. I-4069, bod 25; z 13. decembra 2007, United Pan-Europe Communications Belgium a i., C-250/06, Zb. s. I-11135, bod 37, ako aj z 1. apríla 2008, Vláda Francúzskeho spoločenstva a Valónska vláda, C-212/06, Zb. s. I-1683, bod 50).

33 Regione Sardegna však tvrdí, že vzhľadom na povahu a cieľ regionálnej dane z pristátia a zakotvenia, ktorý spočíva v zabezpečení ochrany životného prostredia, sa rezidenti a nerezidenti nenachádzajú v objektívne porovnateľnom postavení, a preto nerovnaké zaobchádzanie s nimi nepredstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb na základe judikatúry Súdneho dvora, a najmä rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225). Kým totiž rezidenti prispievajú na vytvorenie zdrojov určených na zachovanie, obnovu a ochranu environmentálneho bohatstva tým, že financujú činnosť Regione Sardegna prostredníctvom všeobecných príspevkov, a najmä daní z príjmov, ktorých pomerná časť smeruje do regionálneho rozpočtu, podniky nerezidenti konajú naopak ako environmentálni „príživníci“ („free riders“), keďže používajú zdroje bez toho, aby sa podieľali na nákladoch na uvedené činnosti.

34 V tomto ohľade Súdny dvor síce pri rozhodovaní v oblasti priamych daní uznal, že postavenie rezidentov a nerezidentov v určitom členskom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľné, pretože je objektívne rozdielne z hľadiska zdroja ich príjmu, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti daňovníka platiť dane alebo zohľadnenia jeho osobných a rodinných pomerov (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 až 33, a zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 59).

35 Na účely porovnania postavenia daňovníkov je dôležité zohľadniť osobitosti dotknutej dane. Nerovnosť zaobchádzania s rezidentmi a nerezidentmi predstavuje obmedzenie voľného pohybu osôb zakázané článkom 49 ES, ak neexistuje žiadny rozdiel v ich objektívnom postavení vo vzťahu k dotknutému zdaneniu, ktorý by mohol byť základom nerovnakého zaobchádzania s rôznymi kategóriami daňovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudok Renneberg, už citovaný, bod 60).

36 To platí aj v prípade dane dotknutej vo veci samej. Ako totiž zdôraznila Komisia, táto daň sa platí z pristátia lietadiel určených na súkromnú dopravu osôb a zo zakotvenia rekreačných lodí, a nie z dôvodu finančnej situácie dotknutých daňovníkov.

37 Preto nezávisle od miesta svojho bydliska alebo sídla sa všetky fyzické a právnické osoby využívajúce dotknuté služby, na rozdiel od tvrdenia Regione Sardegna, nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii vzhľadom na uvedenú daň, ako aj na dôsledky na životné prostredie.

38 Skutočnosť, že osoby podliehajúce dani na Sardínii prispievajú prostredníctvom platby všeobecnej dane, a najmä dane z príjmov, na činnosť Regione Sardegna týkajúcu sa ochrany životného prostredia, je irelevantná pri porovnaní situácie rezidentov a nerezidentov vzhľadom na regionálnu daň z pristátia a zakotvenia. Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 87 svojich návrhov, uvedená daň nemá rovnakú

povahy a nesleduje rovnaké ciele ako iné dane platené sardínskymi daňovníkmi, ktoré slúžia vo všeobecnosti ako zdroje verejného rozpočtu, a teda na financovanie všetkých regionálnych činností.

39 Z predchádzajúceho vyplýva, že nijaký dôkaz uvedený v spise postúpenom Súdnemu dvoru neumožňuje konštatovať, že by sa rezidenti a nerezidenti nenachádzali v objektívne porovnateľnej situácii vzhľadom na regionálnu daň z pristátia a zakotvenia. Daňová právna úprava dotknutá vo veci samej tak predstavuje obmedzenie voľného pohybu služieb v tom zmysle, že sa uplatňuje výlučne na tých prevádzkovateľov lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a rekreačných lodí, čo majú daňový domicil mimo regionálneho územia, pričom prevádzkovatelia so sídlom na tomto území tejto dani nepodliehajú.

O prípadnom odôvodnení právnej úpravy dotknutej vo veci samej

— O odôvodnení založenom na požiadavkách ochrany životného prostredia a verejného zdravia

40 Regione Sardegna tvrdí, že keby sa aj pripustilo, že regionálna daň z pristátia a zakotvenia predstavuje opatrenie obmedzujúce slobodné poskytovanie služieb, takáto daň je odôvodnená všeobecným záujmom, a najmä požiadavkami ochrany životného prostredia, ktoré možno považovať za dôvody „verejného zdravia“ výslovne uvedené v článku 46 ods. 1 ES.

41 Táto daň má svoj základ v novej regionálnej politike ochrany životného prostredia a krajiny na území Regione Sardegna. Táto politika podľa Regione Sardegna predpokladá zavedenie radu poplatkov slúžiacich jednak na odradenie od nadmerného využívania environmentálneho a krajinného bohatstva a jednak na financovanie nákladných zásahov na obnovu pobrežných zón. Takáto daň navyše vychádza zo zásady

„znečisťovateľ platí“, pretože sa nepriamo uplatňuje na prevádzkovateľov dopravných prostriedkov, ktorí sú zdrojom znečistenia.

42 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, nezávisle od existencie objektívneho cieľa zodpovedajúceho naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, odôvodnenie obmedzenia základných slobôd zaručených Zmluvou ES predpokladá, že sporné opatrenie je vhodné na zabezpečenie dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje, a že nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa (pozri rozsudky z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 46; Vláda Francúzskeho spoločenstva a Valónska vláda, už citovaný, bod 55, ako aj z 5. marca 2009, UTECA, C-222/07, Zb. s. I-1407, bod 25). Okrem toho vnútroštátna legislatíva je vhodná na zabezpečenie dosiahnutia uvádzaného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá požiadavke jeho dosiahnutia koherentným a systematickým spôsobom (rozsudok z 10. marca 2009, Hartlauer, C-169/07, Zb. s. I-1721, bod 55).

43 V prejednávanej veci treba uviesť, že hoci by dôvody uvádzané Regione Sardegna mohli predstavovať dôvod zavedenia regionálnej dane z pristátia a zakotvenia, nemôžu odôvodňovať spôsoby jej uplatnenia, najmä nerovnaké zaobchádzanie s tými prevádzkovateľmi, ktorí majú daňový domicil mimo regionálneho územia a ktorí ako jediní tejto dani podliehajú.

44 Je totiž zjavné, že uvedené spôsoby, ktoré zavádzajú obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES, sa nejavia ako vhodné na zabezpečenie uvedených všeobecných cieľov, ani ako nevyhnutné na ich dosiahnutie. Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 73 a 74 svojich návrhov, pokiaľ sú súkromné lietadlá a rekreačné plavidlá pristávajúce či kotviace na Sardínii zdrojom znečistenia, dochádza k nemu bez ohľadu na pôvod týchto lietadiel a lodí, a najmä nesúvisí s daňovým domicilom uvedených prevádzkovateľov. Lietadlá a lode rezidentov totiž prispievajú k zhoršeniu životného prostredia rovnako ako lietadlá a lode nerezidentov.

45 Také obmedzenie slobodného poskytovania služieb, aké vyplýva z daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, preto nemožno odôvodniť dôvodmi založenými na ochrane životného prostredia, pokiaľ uplatnenie zavádzanej regionálnej dane z pristátia a zakotvenia spočíva na rozlišovaní medzi osobami, ktoré nijako nesúvisí s týmto environmentálnym cieľom. Takéto obmedzenie nemožno odôvodniť ani dôvodmi verejného zdravia, keďže Regione Sardegna neposkytol nijaký dôkaz, ktorý by umožňoval konštatovať, že cieľom tejto právnej úpravy je chrániť verejné zdravie.

— O odôvodnení založenom na koherencii daňového systému

46 Regione Sardegna vo svojich pripomienkach na odôvodnenie daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej odkazuje na nevyhnutnosť zachovania koherencie svojho daňového systému. Keďže sa regionálna daň z pristátia a zakotvenia uplatňuje výlučne na osoby majúce bydlisko mimo regionálneho územia, možno ju odôvodniť skutočnosťou, že rezidenti platia iné dane, v rámci ktorých prispievajú na činnosť smerujúcu k zabezpečeniu ochrany životného prostredia na Sardínii.

47 V tomto ohľade treba pripomenúť, že Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť chrániť koherenciu daňového systému môže odôvodňovať obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou, avšak upresnil, že takéto odôvodnenie vyžaduje existenciu priameho vzťahu medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamosť tohto vzťahu sa musí posúdiť s ohľadom na cieľ dotknutej právnej úpravy (pozri najmä rozsudok z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, body 71 a 72).

48 Ako sa zdôraznilo v bode 38 tohto rozsudku, regionálna daň z pristátia a zakotvenia nesleduje rovnaké ciele ako dane platené daňovníkmi s bydliskom či sídlom na Sardínii, ktoré vo všeobecnosti slúžia ako zdroje verejného rozpočtu, a teda na financovanie všetkých činností Regione Sardegna. Neuplatňovanie tejto dane na uvedených rezidentov tak nemožno považovať za kompenzáciu ostatných daní, ktorým títo rezidenti podliehajú.

49 Z týchto úvah vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z dotknutej daňovej právnej úpravy nemožno odôvodniť dôvodmi založenými na koherencii daňového systému Regione Sardegna.

50 Za týchto podmienok treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej legislatíve regionálneho orgánu, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 4 regionálneho zákona č. 4/2006, ktorá stanovuje zavedenie regionálnej dane z pristátia lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely, ktorá sa uplatňuje výlučne na podniky s daňovým domicilom mimo regionálneho územia.

O druhej a štvrtej otázke, ktoré sa týkajú článku 87 ES

51 Svojou druhou a štvrtou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd pýta, či sa článok 87 ES má vykladať v tom zmysle, že daňová právna úprava regionálneho orgánu zavádzajúca takú regionálnu daň z pristátia a zakotvenia, akou je daň upravená v článku 4 regionálneho zákona č. 4/2006, uplatňujúca sa výlučne na prevádzkovateľov s daňovým domicilom mimo regionálneho územia, je opatrením štátnej pomoci v prospech podnikov usadených na tomto území.

52 Na úvod treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora kvalifikácia opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle Zmluvy predpokladá, že všetky štyri kumulatívne podmienky uvedené v článku 87 ods. 1 ES budú splnené súčasne. Po prvé musí ísť o štátne opatrenie alebo o opatrenie financované zo štátnych prostriedkov, po druhé musí byť toto opatrenie spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí mať jeho príjemca z tohto opatrenia prospech a po štvrté musí toto opatrenie narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (pozri najmä rozsudok z 23. marca 2006, Enirisorse, C-237/04, Zb. s. I-2843, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).

53 V prejednávanej veci je nesporné, že daň dotknutá vo veci samej spĺňa druhé a štvrté kritérium, pretože sa týka služieb poskytnutých v súvislosti s pristatím lietadiel a zakotvením rekreačných plavidiel, ktoré súvisia s obchodom vnútri Spoločenstva, a tiež preto, lebo takáto daň môže poskytnutím hospodárskej výhody prevádzkovateľom usadeným na Sardínii narúšať hospodársku súťaž, ako bolo uvedené v bode 32 tohto rozsudku.

54 Otázky týkajúce sa výkladu článku 87 ES sa teda vzťahujú na uplatnenie dvoch ďalších kvalifikačných kritérií regionálnej dane z pristátia a zakotvenia ako štátnej pomoci. Regione Sardegna sa domnieva, že túto daň nemožno považovať za štátnu pomoc z dôvodu neexistencie použitia štátnych zdrojov, ako aj z dôvodu neexistencie selektívnej povahy opatrenia. Komisia vo svojich písomných pripomienkach dospela k záveru, že uvedená daň spĺňa kritériá uvedené v článku 87 ES.

O použití verejných zdrojov

55 Podľa Regione Sardegna právna úprava dotknutá vo veci samej nezahŕňa žiadnu intervenciu z regionálnych prostriedkov. Nedochádza k žiadnemu vzdaniu sa regionálnych príjmov, pretože podniky rezidenti už prispievajú na náklady na životné prostredie prostredníctvom pomernej časti príjmov vyplývajúcich z daní, ktoré platia. Regionálna daň z pristátia a zakotvenia zvyšuje tieto príjmy rozšírením povinnosti environmentálneho príspevku na tých, ktorí ako nerezidenti na tieto výdavky neprispievajú prostredníctvom bežného daňového odvodu.

56 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže pojem pomoc pokrývať nielen kladné plnenia ako dotácie, pôžičky alebo účasť na základnom imaní podnikov, ale tiež zásahy, ktoré v rozličných formách zmierňujú náklady, ktoré bežne zaťažujú rozpočet podniku a ktoré takto, aj keď nie sú dotáciou v presnom zmysle slova, majú rovnakú povahu a rovnaké účinky (pozri najmä rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 25, ako aj z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste/UFEX a i., C-341/06 P a C-342/06 P, Zb. s. I-4777, bod 123 a citovanú judikatúru).

57 Ako pripomenula Komisia, daňová právna úprava, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej určité podniky dotknutej dani nepodliehajú, predstavuje štátnu pomoc, hoci nezahŕňa prevod verejných zdrojov, pretože spočíva v tom, že dotknuté orgány sa vzdajú daňových príjmov, ktoré by normálne mohli vyberať (rozsudok Nemecko/Komisia, už citovaný, body 26 až 28).

58 Okolnosť, že daňová právna úprava dotknutá vo veci samej nestanovuje poskytnutie dotácie, ale vyňatie z pôsobnosti regionálnej dane z pristátia pre prevádzkovateľov lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a zakotvenia pre prevádzkovateľov rekreačných plavidiel, ktorí majú daňový domicil na regionálnom území, preto umožňuje domnievať sa, že takéto vyňatie z pôsobnosti dane by mohlo byť štátnou pomocou.

O selektívnosti daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej

59 Podľa Regione Sardegna rozdiel v zaobchádzaní s podnikmi rezidentmi a podnikmi nerezidentmi nepredstavuje selektívnu výhodu. Daňová právna úprava dotknutá vo veci samej nie je selektívna z geografického hľadiska, pretože v súlade s výkladom Súdneho dvora v jeho rozsudku zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, Zb. s. I-7115), referenčný rámec, v ktorom by bolo potrebné posudzovať „všeobecnosť“ opatrenia, predstavuje územnosprávny celok nižšej ako štátnej úrovne, pokiaľ disponuje dostatočnou autonómiou. To platí v prípade veci samej, keďže Regione Sardegna disponuje autonómnymi právomocami priznanými osobitným štatútom so silou ústavného zákona, ktorý mu priznáva právo zavádzať vlastné dane. Okrem toho v súlade so všeobecnejšou zásadou rovnosti v daňovej oblasti zdaňuje uvedená právna úprava nerovnako situácie, ktoré sú *de jure* a *de facto* nerovnaké.

60 V tomto ohľade treba pripomenúť, že z judikatúry uvádzanej žalovaným vo veci samej vyplýva, že v prípade opatrenia, ktoré nebolo prijaté štátnym zákonodarcom, ale orgánom pôsobiacim na nižšej ako štátnej úrovni, toto opatrenie nie je selektívne v zmysle článku 87 ods. 1 ES výlučne na základe skutočnosti, že poskytuje výhody len

v časti vnútroštátneho územia, kde sa opatrenie uplatňuje (pozri rozsudky Portugalsko/Komisia, už citovaný, body 53 a 57, ako aj z 11. septembra 2008, UGT-Rioja a i., C-428/06 až C-434/06, Zb. s. I-6747, body 47 a 48).

61 Z tejto judikatúry však rovnako vyplýva, že na účely posúdenia selektívnosti opatrenia prijatého vnútroštátnym územnosprávnym celkom majúcim autonómne postavenie vo vzťahu k ústrednej vláde, aké má Regione Sardegna, treba skúmať, či toto opatrenie vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje, nepredstavuje pre určité podniky výhodu oproti iným podnikom, ktoré sa v rámci právneho poriadku, kde uvedený celok vykonáva svoje právomoci, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Popeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 41, ako aj Portugalsko/Komisia, už citovaný, body 56 a 58).

62 Treba preto stanoviť, či sú podniky s daňovým domicilom mimo regionálneho územia vzhľadom na vlastnosti regionálnej dane z pristátia a zakotvenia vo vzťahu k referenčnému právnemu rámcu v skutkovej a právnej situácii porovnateľnej so situáciou podnikov usadených na tomto istom území.

63 Ako vyplýva z bodov 36 a 37 tohto rozsudku, treba konštatovať, že vzhľadom na povahu a cieľ uvedenej dane sa všetky fyzické a právnické osoby, ktorým sú poskytnuté služby pristátia alebo zakotvenia na Sardínii, nachádzajú, na rozdiel od tvrdení žalovaného vo veci samej, v objektívne porovnateľnej situácii nezávisle od miesta ich bydliska alebo sídla. Z toho vyplýva, že toto opatrenie nemožno považovať za všeobecné, pretože sa neuplatňuje na všetkých prevádzkovateľov lietadiel a rekreačných lodí, ktoré pristanú či zakotvia na Sardínii.

64 Daňová právna úprava, akou je právna úprava sporná vo veci samej, teda predstavuje štátnu pomoc v prospech podnikov so sídlom na Sardínii.

65 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby z tohto zistenia vyvodil primerané dôsledky.

66 Za týchto podmienok je potrebné odpovedať na druhú a štvrtú otázku tak, že článok 87 ES sa má vykladať v tom zmysle, že daňová právna úprava regionálneho orgánu zavádzajúca takú daň z pristátia a zakotvenia, akou je daň dotknutá vo veci samej, ktorá sa uplatňuje výlučne na fyzické a právnické osoby s daňovým domicilom mimo regionálneho územia, je opatrením štátnej pomoci v prospech podnikov usadených na tomto území.

O trovách

67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej legislatíve regionálneho orgánu, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 4 zákona regiónu Sardínia č. 4 z 11. mája 2006 o rôznych ustanoveniach o príjmoch, rekvalifikácii výdavkov, sociálnych politikách a rozvoji, v znení zmien a doplnení vyplývajúcich z článku 3 ods. 3 zákona regiónu Sardínia č. 2 z 29. mája 2007 o ustanoveniach pre tvorbu ročného a viacročného rozpočtu regiónu — finančný zákon 2007, ktorá stanovuje zavedenie regionálnej dane z pristátia lietadiel určených na súkromnú prepravu osôb a zakotvenia rekreačných plavidiel na turistické účely, ktorá sa uplatňuje výlučne na podniky s daňovým domicilom mimo regionálneho územia.**

2. Článok 87 ods. 1 ES sa má vykladať v tom zmysle, že daňová právna úprava regionálneho orgánu zavádzajúca takú daň z pristátia a zakotvenia, akou je daň dotknutá vo veci samej, ktorá sa uplatňuje výlučne na fyzické a právnické osoby s daňovým domicilom mimo regionálneho územia, je opatrením štátnej pomoci v prospech podnikov usadených na tomto území.

Podpisy