SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 17. novembra 2009 *

V zadevi C-169/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Corte costituzionale (Italija) z odločbo z dne 13. februarja 2008, ki je prispela na Sodišče 21. aprila 2008, v postopku

Presidente del Consiglio dei Ministri

proti

Regione Sardegna,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, predsednika senatov, P. Lindh in C. Toader (poročevalka), predsednici senatov, C. W. A. Timmermans,

* Jezik postopka: italijanščina.

A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh in L. Bay Larsen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Regione Sardegna A. Fantozzi in G. Campus, odvetnika,

– za nizozemsko vlado C. Wissels in M. Noort, zastopnici,

– za Komisijo Evropskih skupnosti W. Mölls in E. Righini, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 2. julija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 ES in 87 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Presidente del Consiglio dei Ministri in Regione Sardegna (v nadaljevanju: dežela Sardinija), ker je ta uvedla davek na turistični pristanek zrakoplovov, namenjenih zasebnemu prevozu oseb, in rekreacijskih plovil, ki bremeni le subjekte z davčnim domicilom zunaj ozemlja te dežele.

Nacionalni pravni okvir

Italijanska ustava

3 Člen 117, prvi odstavek, italijanske ustave določa:

„Zakonodajna oblast države in dežel se izvaja ob upoštevanju ustave in dolžnosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti in sprejetih mednarodnih obveznosti.“

Nacionalna zakonodaja

4 V členu 743, prvi odstavek, zakonika o pomorskem in zračnem prometu (Codice della navigazione) je zrakoplov opredeljen tako:

„Zrakoplov je vsaka naprava, ki se uporablja za zračni prevoz oseb ali stvari.“

5 V členu 1(2) zakonika o rekreacijskih plovilih (Codice della nautica da diporto), uvedenega z zakonsko uredbo št. 171 (Decreto legislativo n. 171) z dne 18. julija 2005, je pojem rekreacijske plovbe opredeljen tako:

„Rekreacijska plovba v smislu tega zakona je športna ali razvedrilna plovba po morskih in celinskih vodah brez pridobitnega cilja.“

6 Člen 2(1) zakonika o rekreacijskih plovilih obravnava gospodarsko izkoriščanje rekreacijskih plovil in jih opredeli tako:

„1. Rekreacijska plovila se uporabljajo v gospodarske namene, če:

a) so predmet zakupnih ali najemnih pogodb;

b) se uporabljajo za poklicno šolanje v rekreacijski plovbi;

c) jih potapljaški centri in centri za podvodno urjenje uporabljajo kot oporo za športne ali rekreacijske potapljače.

[…]“

Deželna zakonodaja

7 Zakon dežele Sardinije št. 4 z dne 11. maja 2006, ki vsebuje različne določbe s področja prihodkov, ponovne opredelitve stroškov, socialnih politik in razvoja, v različici, ki izhaja iz člena 3(3) zakona dežele Sardinije št. 2 z dne 29. maja 2007, ki vsebuje določbe o letnem in večletnem proračunu dežele – zakon o financah 2007 (v nadaljevanju: deželni zakon št. 4/2006), vsebuje člen 4 z naslovom „Deželni davek na turistične pristanke zrakoplovov in rekreacijskih plovil“, ki določa:

„1. Leta 2006 je bil uveden deželni davek na turistične pristanke zrakoplovov in rekreacijskih plovil.

2. Davek je treba plačati od:

a) pristanka zrakoplovov splošnega letalstva v smislu člena 743 in naslednjih zakonika o pomorskem in zračnem prometu, namenjenih zasebnim prevozom oseb, na letališčih na območju dežele med 1. junijem in 30. septembrom;

b) pristanka rekreacijskih plovil v smislu zakonodajnega dekreta št. 171 z dne 18. julija 2005 (zakonik o rekreacijskih plovilih) ali vsekakor plovil za rekreacijske namene, dolgih več kot 14 metrov, izmerjenih po usklajenih standardih EN/ISO/DIS 8666 v skladu s členom 3(b) tega zakonodajnega dekreta v pristaniščih in sidriščih na območju dežele in v za to postavljenih privezih v teritorialnih vodah vzdolž sardinske obale med 1. julijem in 30. septembrom.

3. Davčni zavezanec je vsaka fizična ali pravna oseba, ki ima davčni domicil zunaj ozemlja dežele in ki prevzame upravljanje zrakoplova v skladu s členom 874 in naslednjimi zakonika o pomorskem in zračnem prometu oziroma rekreacijskega plovila v skladu s členom 265 in naslednjimi zakonika o pomorskem in zračnem prometu.

4. Deželni davek, določen v odstavku 2(a), se plača za vsak pristanek, deželni davek, določen v odstavku 2(b), pa letno.

[…]

6. Davka so oproščeni:

a) plovila, ki pristanejo za udeležbo pri jadralnih regatah, srečanju zgodovinskih plovil in monotipnih plovil ter pri jadralnih prireditvah, tudi netekmovalnih, če so organizatorji dogodek predhodno prijavili pri organu za pomorstvo; ARASE [Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate] mora biti pred pristankom obveščena o tej prijavi;

b) rekreacijska plovila, ki so vse leto privezana v deželnih pristaniških objektih;

c) tehnični postanki, omejeni na obdobje, ki je za to potrebno.

Podrobna pravila o potrditvi razlogov za oprostitev so določena z odredbo ARASE.

7. Davek je treba plačati:

a) ob pristanku zrakoplovov, navedenih v odstavku 2(a);

b) v 24 urah po prihodu rekreacijskih plovil v pristanišča in sidrišča ter priveze vzdolž sardinske obale;

v skladu s pogoji, ki jih je treba še določiti z odredbo ARASE.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Z dvema tožbama pred Corte costituzionale, vloženima leta 2006 in 2007, je Presidente del Consiglio dei Ministri postavil vprašanja o ustavnosti ne le člena 4 deželnega zakona št. 4/2006, ampak tudi členov 2 in 3 tega zakona ter člena 5 zakona št. 2 z dne 29. maja 2007 v njihovi izvirni in spremenjeni različici. Vse te določbe uvajajo deželne davke.

9 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari glede člena 4 deželnega zakona št. 4/2006 zatrjuje zlasti, da ta določba ne upošteva zahtev prava Skupnosti, ki v skladu s členom 117(1) italijanske ustave veljajo za zakonodajno oblast v Italiji. Za podkrepitev navedenih tožb je bila navedena kršitev po eni strani členov 49 ES in 81 ES, skupaj s členoma 3(1)(g) ES in 10 ES, in po drugi strani člena 87 ES.

10 Corte costituzionale se je v sodbi št. 102 z dne 15. aprila 2008, potem ko je združilo obe predloženi tožbi, izreklo o vprašanjih ustavnosti, ki so bila predložena v okviru tožbe iz leta 2006, in o delu vprašanj, ki so bila predložena s tožbo iz leta 2007. Corte costituzionale je zlasti v zvezi s členom 4 deželnega zakona št. 4/2006, ki je predmet zadnjenavedene tožbe, razglasilo nedopustnost oziroma neutemeljenost vprašanj o ustavnosti, ki so bila predložena s sklicevanjem na druge ustavne določbe, in ne na navedeni člen 117(1). Nato je razcepilo postopek glede tega člena in odložilo odločanje o tem do dneva izreka sodbe Sodišča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki je bil

vložen s predložitvenim sklepom. Poleg tega je predložitveno sodišče glede kršitve členov 3(1)(g) ES, 10 ES in 81 ES menilo, da je smotrno pridržati si pravico, da odloči pozneje.

11 Corte costituzionale je v predložitvenem sklepu predložilo dokaze o dopustnosti svojega predloga za sprejetje predhodne odločbe glede svojega statusa sodišča v smislu člena 234 ES in upoštevnosti vprašanj, postavljenih glede rešitve spora, o katerem odloča.

12 Corte costituzionale najprej navaja, da je treba glede pojma sodišča v smislu člena 234 ES sklepati iz prava Skupnosti, in ne iz opredelitve po notranjem pravu predložitvenega organa, in da izpolnjuje vse pogoje za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe.

13 Corte costituzionale glede upoštevnosti vprašanj za predhodno odločanje nato poudarja, da imajo določbe prava Skupnosti v neposrednih tožbah za presojo ustavnosti in zakonitosti „vlogo vmesnih pravil, s katerimi je mogoče vzpostaviti parameter za opredelitev skladnosti deželnih predpisov s členom 117(1) ustave […] ali, natančneje, konkretno vzpostaviti učinkovitost parametra, ki je določen v členu 117(1) ustave […], katerega posledica je ugotovitev neustavnosti deželne določbe, za katero je bilo presojeno, da ni skladna s temi določbami Skupnosti“.

14 Predložitveno sodišče nazadnje glede vsebine postavljenih vprašanj poudarja, da člen 4 deželnega zakona št. 4/2006 spada na področje uporabe določb Skupnosti, navedenih v točki 9 te sodbe. S tem, da se uporablja za fizične in pravne osebe, naj bi se nanašal na podjetja, ki upravljajo rekreacijska plovila in zrakoplove splošnega letalstva za zasebni prevoz oseb.

15 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da naj bi navedeni deželni zakon s tem, da k plačilu davka zavezuje podjetja, ki nimajo davčnega domicila na Sardiniji, ustvarjal diskriminacijo glede podjetij, ki čeprav opravljajo enako dejavnost, niso dolžna plačati tega davka zgolj zato, ker imajo davčni domicil na Sardiniji, in da se posledično izkaže, da to povzroči povečanje stroškov opravljenih storitev, kar je v škodo podjetij nerezidentov.

16 Poleg tega predložitveno sodišče dvomi o utemeljitvah, ki jih je navedla dežela Sardinija in izhajajo, po eni strani, iz tega, da naj bi ta podjetja nerezidenti tako kot podjetja z davčnim domicilom v tej deželi koristila javne deželne in lokalne storitve, vendar brez prispevanja k financiranju teh storitev, in, po drugi strani, iz potrebe po nadomestilu velikih stroškov, ki jih imajo podjetja z domicilom v tej deželi zaradi geografskih in gospodarskih posebnosti, povezanih z otoško lego dežele Sardinije.

17 Predložitveno sodišče zlasti glede zatrjevane kršitve člena 87 ES poudarja, da je težko ugotoviti, ali konkurenčna gospodarska ugodnost, ki za podjetja z davčnim domicilom na Sardiniji izhaja iz tega, da niso zavezanci za plačilo deželnega davka na pristanek, spada v pojem državne pomoči, ker naj ta ugodnost ne bi izhajala iz dodelitve davčne ugodnosti, ampak posredno iz manjšega stroška, ki ga imajo podjetja v primerjavi s podjetji s sedežem zunaj ozemlja te dežele.

18 V teh okoliščinah je Corte costituzionale prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje uporabi določbe, kot je ta v členu 4 [deželnega zakona št. 4/2006], v skladu s katerim deželni davek na turistične pristanke zrakoplovov bremeni le podjetja, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele Sardinije in ki imajo zrakoplove, ki jih sama uporabljajo za prevoz oseb pri opravljanju splošnih poslovnih letalskih dejavnosti?

2. Ali navedeni člen 4 [deželnega zakona št. 4/2006] z določbo, da deželni davek na turistične pristanke zrakoplovov bremeni le podjetja, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele Sardinije in ki imajo zrakoplove, ki jih sama uporabljajo za prevoz oseb pri opravljanju splošnih poslovnih letalskih dejavnosti, v skladu s členom 87 ES pomeni državno pomoč podjetjem, ki opravljajo enako dejavnost in ki imajo davčni domicil na ozemlju dežele Sardinije?

3. Ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje uporabi določbe, kot je ta v členu 4 [deželnega zakona št. 4/2006], v skladu s katerim deželni davek na turistični pristanek rekreacijskih plovil bremeni le podjetja, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele Sardinije in ki imajo rekreacijska plovila ter katerih podjetniška dejavnost je dajanje na voljo teh plovil tretjim osebam?

4. Ali navedeni člen 4 [deželnega zakona št. 4/2006] z določbo, da deželni davek na turistične pristanke rekreacijskih plovil bremeni le podjetja, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele Sardinije in ki imajo rekreacijska plovila ter katerih podjetniška dejavnost je dajanje na voljo teh plovil tretjim osebam, v skladu s členom 87 ES pomeni državno pomoč podjetjem, ki opravljajo enako dejavnost in ki imajo davčni domicil na ozemlju dežele Sardinije?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje v zvezi s členom 49 ES

19 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji

deželne oblasti, kot je člen 4 deželnega zakona št. 4/2006, ki določa uvedbo deželnega davka na turistične pristanke zrakoplovov, namenjenih zasebnim prevozom oseb, in rekreacijskih plovil, ker ta dajatev bremeni le podjetja, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele.

Pogoj za uporabo člena 49 ES

20 Za odgovor na tako vprašanje je treba najprej preveriti, ali deželni zakon št. 4/2006 spada na področje uporabe svobode opravljanja storitev v smislu člena 50 ES.

21 Kot je razvidno iz člena 4 deželnega zakona št. 4/2006, se davek, obravnavan v postopku v glavni stvari, uporablja za turistične pristanke po eni strani zrakoplovov splošnega letalstva za zasebni prevoz oseb (člen 4(2)(a) navedenega zakona) in po drugi strani rekreacijskih plovil in plovil, ki se uporabljajo v rekreativne namene, če so ta plovila daljša od štirinajst metrov (člen 4(2)(b) istega zakona).

22 Zato se deželni davek na pristanek ne nanaša na podjetja, ki opravljajo civilni prevoz oseb in blaga. Predložitveno sodišče poudarja, da se ta davek uporablja zlasti za podjetja, ki imajo zrakoplove za opravljanje letalskih prevozov, ki so brezplačni iz razlogov, povezanih z njihovo podjetniško dejavnostjo. Predložitveno sodišče glede rekreacijskih plovil poleg tega poudarja, da se navedeni davek uporablja zlasti za podjetja, katerih dejavnost je odplačno dajanje navedenih plovil na voljo tretjim osebam.

23 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča pojem „storitve“ v smislu člena 50 ES pomeni, da gre za storitve, opravljene navadno za plačilo, ki je

gospodarska protivrednost storitve in ga določita izvajalec in uporabnik storitve (glej sodbe z dne 27. septembra 1988 v zadevi Humbel in Edel, 263/86, Recueil, str. 5365, točka 17; z dne 7. decembra 1993 v zadevi Wirth, C-109/92, Recueil, str. I-6447, točka 15, ter z dne 22. maja 2003 v zadevi Freskot, C-355/00, Recueil, str. I-5263, točki 54 in 55).

24 V obravnavani zadevi, kot je razvidno iz pripomb dežele Sardinije, se deželni davek na pristanek nanaša na gospodarsko izkoriščanje prevoznih sredstev na njenem ozemlju, in ne na prevozna podjetja, ki opravljajo dejavnost v tej deželi. Vendar, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 34 sklepnih predlogov, le na podlagi okoliščine, da se ta davek ne nanaša na prevozne storitve, ni mogoče sklepati, da davčna zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, ni v ničemer povezana s svobodo opravljanja storitev.

25 Glede tega je treba najprej spomniti, da iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da – čeprav je v členu 50, tretji odstavek, ES navedena zgolj aktivna svoboda opravljanja storitev, v okviru katere se ponudnik napoti k prejemniku storitev – svoboda opravljanja storitev vključuje tudi pravico prejemnikov storitev, da gredo v drugo državo članico, v kateri je ponudnik, da bi tam prejeli te storitve (glej zlasti sodbe z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, Recueil, str. 377, točki 10 in 16; z dne 11. septembra 2007 v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C-76/05, ZOdl., str. I-6849, točka 36, in z dne 11. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 65).

26 Vendar v postopku v glavni stvari, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 37 sklepnih predlogov, prevozniki in osebe, ki uporabljajo njihovo prevozno sredstvo, večino storitev, kot so storitve na letališčih in v pristaniščih, koristijo na ozemlju dežele Sardinije. Zato pristanek pomeni nujni pogoj za koriščenje navedenih storitev in je deželni davek na pristanek precej povezan s tako storitvijo.

27 Glede deželnega davka na pristanek rekreacijskih plovil je treba opozoriti, da se uporablja tudi za podjetja, ki gospodarsko izkoriščajo taka rekreacijska plovila, in zlasti tista, katerih podjetniška dejavnost je odplačno dajanje takih plovil na voljo tretjim osebam. Sardinski zakonodajalec je tako z deželnim zakonom št. 4/2006 uvedel davek, ki neposredno bremeni opravljanje storitev v smislu člena 50 ES.

28 Nazadnje, kot poudarja Komisija Evropskih skupnosti, so storitve, na katere vpliva deželni davek na pristanek, lahko čezmejne, ker ta davek po eni strani lahko prizadene možnost podjetij s sedežem na Sardiniji, da ponudijo storitve pristanka na letališčih in v pristaniščih tujim državljanom in podjetjem s sedežem v drugi državi članici, in po drugi strani vpliva na dejavnost tujih podjetij s sedežem v drugi državi članici, in ne v Italijanski republiki, ki gospodarsko izkoriščajo rekreacijska plovila na Sardiniji.

Obstoj omejitve svobode opravljanja storitev

29 Glede vprašanja, ali zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, je treba najprej opozoriti, da na področju svobode opravljanja storitev nacionalni davčni ukrep, ki ovira izvrševanje te pravice, lahko pomeni prepovedani ukrep, ne glede na to, ali ga je sprejela država ali lokalna skupnost (glej zlasti sodbo z dne 8. septembra 2005 v združenih zadevah Mobistar in Belgacom Mobile, C-544/03 in C-545/03, ZOdl., str. I-7723, točka 28 in navedena sodna praksa).

30 V obravnavani zadevi ni sporno, da deželni davek na pristanek bremeni osebe, ki gospodarsko izkoriščajo zrakoplove in rekreacijska plovila in imajo davčni domicil zunaj ozemlja dežele, in da je davčni dogodek pristanek zrakoplova ali rekreacijskega plovila na tem ozemlju. Tudi če se ta davek lahko uporabi le toliko, kot predpiše država članica, bremeni pristanke zadevnih zrakoplovov in rekreacijskih plovil, ne da bi ločil, ali so iz druge italijanske dežele ali iz druge države članice. V teh okoliščinah to, da je

davek deželni, ne izključuje možnosti, da lahko ovira prosti pretok storitev (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2004 v zadevi Carbonati Apuani, C-72/03, ZOdl., str. I-8027, točka 26).

31 Uporaba te davčne zakonodaje povzroči, da so zadevne storitve za vse zavezance za plačilo davka, ki imajo svoj davčni domicil zunaj ozemlja dežele in sedež v drugi državi članici, dražje kot storitve, opravljene za subjekte s sedežem na tem ozemlju.

32 Taka zakonodaja namreč uvaja dodatni strošek za pristanke zrakoplovov in plovil v breme subjektov, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja te dežele in sedež v drugih državah članicah, in tako ustvarja prednost za nekatere skupine podjetij s sedežem v tej deželi (glej sodbe z dne 25. julija 1991, v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-353/89, Recueil, str. I-4069, točka 25; z dne 13. decembra 2007, v zadevi United Pan-Europe Communications Belgium in drugi, C-250/06, ZOdl., str. I-11135, točka 37, in z dne 1. aprila 2008 v zadevi Vlada francoske skupnosti in valonska vlada, C-212/06, ZOdl., str. I-1683, točka 50).

33 Vendar dežela Sardinija potrjuje, da glede na naravo in namen tega deželnega davka na pristanek, katerega cilj je zagotavljanje varstva okolja, naj rezidenti in nerezidenti ne bi bili v objektivno primerljivem položaju in zato naj njihovo različno obravnavanje ne bi pomenilo omejitve svobode opravljanja storitev v skladu s sodno prakso Sodišča in zlasti s sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225). Namreč, medtem ko naj bi rezidenti prispevali k ohranjanju, obnavljanju in varstvu okoljskih dobrin, s tem da financirajo ukrepe dežele Sardinije s splošnim prispevanjem in zlasti z davki na dohodek, od katerega gre delež v deželni proračun, pa naj bi podjetja nerezidenti delovala kot okoljski „zastonjkarji“ („free riders“), s tem da uporabljajo sredstva, ne da bi prispevali h kritju stroškov za tako delovanje.

34 V zvezi s tem je Sodišče glede neposrednih davkov dejansko ugotovilo, da položaja rezidentov in nerezidentov v posamezni državi članici praviloma nista primerljiva, saj so med njimi objektivne razlike z vidika vira dohodka in vidika osebne zmožnosti plačila oziroma njihovega osebnega in družinskega položaja (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točke od 31 do 33, in sodbo z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg, C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 59).

35 Vendar je treba za primerjavo položaja davčnih zavezancev upoštevati posebne značilnosti zadevnega davka. Zato različno obravnavanje – glede zadevne obdavčitve – rezidentov in nerezidentov pomeni omejitev prostega pretoka, ki je prepovedana s členom 49 ES, če ni nobene objektivne razlike v položajih, ki bi upravičila različno obravnavanje teh kategorij zavezancev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Renneberg, točka 60).

36 V primeru davka, obravnavanega v postopku v glavni stvari, gre za ravno take okoliščine. Namreč, kot je poudarila Komisija, ta davek je treba plačati zaradi pristanka zrakoplovov, namenjenih zasebnemu prevozu oseb, in rekreacijskih plovil, in ne zaradi finančnega položaja zadevnih davčnih zavezancev.

37 Zato so vse fizične in pravne osebe, ki koristijo zadevne storitve, ne glede na kraj, v katerem so rezidentke ali imajo sedež – v nasprotju s tem, kar zatrjuje dežela Sardinija – z vidika navedenega davka v objektivno primerljivem položaju glede posledic za okolje.

38 Okoliščina, da osebe, zavezane za plačilo davka na Sardiniji, s plačilom splošnega prispevka in predvsem davkov na dohodek prispevajo k okoljevarstvenim ukrepom dežele Sardinije, ni upoštevno v zvezi s primerjavo položaja rezidentov in nerezidentov glede deželnega davka na pristanek. Kot poudarja generalna pravobranilka v točki 87 sklepnih predlogov, navedeni davek namreč ni enak in nima enakih ciljev kot drugi

davki, ki jih plačujejo sardinski zavezanci in ki se uporabljajo predvsem za splošno polnjenje javnega proračuna in s tem za financiranje vseh deželnih dejavnosti.

39 Iz navedenega je razvidno, da iz spisa, predloženega Sodišču, ni mogoče ugotoviti, da rezidenti in nerezidenti niso v objektivno primerljivem položaju glede deželnega davka na pristanek. Zato davčna zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, saj bremeni le subjekte, ki imajo zrakoplove za zasebni prevoz oseb in rekreacijska plovila ter davčni domicil zunaj ozemlja te dežele, ne da bi enak davek določala za subjekte, ki imajo sedež na Sardiniji.

Morebitna upravičenost zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari

– Upravičenost zaradi zahtev varstva okolja in javnega zdravja

40 Dežela Sardinija zatrjuje, da tudi če se ugotovi, da deželni davek na pristanek pomeni ukrep, s katerim se omejuje svoboda opravljanja storitev, je tak davek upravičen zaradi splošnega interesa in zlasti zaradi zahtev varstva okolja, ki jih je mogoče šteti za razloge „javnega zdravja“ in so izrecno navedeni v členu 46(1) ES.

41 Navedeni davek naj bi bil utemeljen predvsem z novo deželno politiko varstva okolja in podeželja dežele Sardinije. Ta politika naj bi po mnenju te dežele določala uvedbo več prispevkov za odvračanje od pretiranega izkoriščanja okoljskih dobrin in obalne pokrajine in za financiranje dragih posegov obnove obalnih območij. Tak davek naj bi

poleg tega temeljil na načelu onesnaževalec-plačnik, saj naj bi posredno obremenil uporabnike prevoznih sredstev, ki so eden od virov onesnaževanja.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne glede na obstoj legitimnega cilja, ki ustreza nujnim razlogom splošnega interesa, omejitev temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo ES, upravičena le, če je zadevni ukrep primeren za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne presega tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski, C-150/04, ZOdl. str. I-1163, točka 46, zgoraj navedeno sodbo Vlada francoske skupnosti in valonska vlada, točka 55, in sodbo z dne 5. marca 2009 v zadevi UTECA, C-222/07, ZOdl., str. I-1407, točka 25). Poleg tega je nacionalna zakonodaja primerna za zagotavljanje navedenega cilja le, če resnično zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično (sodba z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer, C-169/07, ZOdl., str. I-1721, točka 55).

43 V obravnavani zadevi je treba poudariti, da tudi če bi razlogi, ki jih je navedla dežela Sardinija, lahko bili temelj za uveljavitev deželnega davka na pristanek, ne morejo utemeljiti podrobnih pravil za njegovo uporabo, zlasti različno obravnavanje subjektov, ki imajo davčni domicil zunaj ozemlja te dežele in so edini zavezanci za plačilo tega davka.

44 Očitno je namreč, da navedena podrobna pravila, ki omejujejo svobodo opravljanja storitev v smislu člena 49 ES, niso primerna za zagotavljanje uresničitve navedenih splošnih ciljev niti niso nujna za njihovo dosego. Kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 73 in 74 sklepnih predlogov, čeprav so zasebni zrakoplovi in rekreacijska plovila, ki pristanejo na Sardiniji, vir onesnaževanja, to onesnaževanje nastane ne glede na to, od kod so ta letala in plovila, predvsem pa ni povezano z davčnim domicilom navedenih subjektov. Zrakoplovi in plovila rezidentov prispevajo k onesnaževanju okolja ravno tako kot tisti od nerezidentov.

45 Zato omejitve svobode opravljanja storitev, kot izhaja iz davčne zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, ni mogoče utemeljiti z razlogi varstva okolja, če uporaba davka, ki ga uveljavlja, temelji na razlikovanju med osebami, ki ni povezano s tem okoljskim ciljem. Take omejitve tudi ni mogoče utemeljiti z razlogi javnega zdravja, ker dežela Sardinija ni predložila nobenega dokaza, na podlagi katerega bi bilo mogoče sklepati, da je namen te zakonodaje varovanje javnega zdravja.

– Upravičenost zaradi skladnosti davčnega sistema

46 Dežela Sardinija v svojih stališčih za utemeljitev davčne zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, navaja nujnost ohranitve skladnosti svojega davčnega sistema. Deželni davek na pristanek, ki bremeni le osebe z davčnim domicilom zunaj ozemlja dežele, naj bi bil utemeljen z dejstvom, da naj bi rezidenti poravnali druge davke, s katerimi se prispeva k okoljevarstvenim ukrepom na Sardiniji.

47 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče priznalo, da nujnost varovanja skladnosti davčnega sistema lahko upraviči omejitev izvajanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, vendar je poudarilo, da mora za tako upravičenje obstajati neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo, ker je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej zlasti sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točki 71 in 72).

48 Vendar, kot je bilo poudarjeno v točki 38 te sodbe, deželni davek na pristanek nima enakih ciljev kot davki, ki jih plačajo zavezanci rezidenti na Sardiniji in katerih cilj je splošno polnjenje javnega proračuna in torej financiranje vseh dejavnosti dežele Sardinije. Neobdavčitve teh rezidentov s tem davkom torej ni mogoče šteti za izravnavo drugih davkov, s katerimi so ti obdavčeni.

49 Iz teh ugotovitev je razvidno, da omejitev svobode opravljanja storitev, kot izhaja iz davčne zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, ne more biti utemeljena z razlogi skladnosti davčnega sistema dežele Sardinije.

50 V teh okoliščinah je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji deželne oblasti, kot je člen 4 deželnega zakona št. 4/2006, ki določa plačilo deželnega davka na turistični pristanek zrakoplovov, namenjenih zasebnemu prevozu oseb, in rekreacijskih plovil in ki bremeni le podjetja z davčnim domicilom zunaj ozemlja te dežele.

Drugo in četrto vprašanje v zvezi s členom 87 ES

51 Predložitveno sodišče z drugim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, sprašuje, ali je treba člen 87 ES razlagati tako, da davčna zakonodaja deželne oblasti, ki določa deželni davek na pristanek, kakršen je ta, določen v členu 4 deželnega zakona št. 4/2006, in ki bremeni le subjekte z davčnim domicilom zunaj ozemlja dežele, pomeni ukrep državne pomoči za podjetja s sedežem na tem istem ozemlju.

52 Najprej je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča opredelitev ukrepa kot državne pomoči v smislu Pogodbe predpostavlja, da je izpolnjen vsak od štirih kumulativnih pogojev iz člena 87(1) ES. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev, drugič, intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami, tretjič, pomeniti mora prednost za upravičenca in, četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence (glej zlasti sodbo z dne 23. marca 2006 v zadevi Enirisorse, C-237/04, ZOdl., str. I-2843, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

53 V obravnavani zadevi ni sporno, da davek, obravnavan v postopku v glavni stvari, izpolnjuje drugi in četrti pogoj, ker bremeni storitve – opravljene v zvezi s pristankom zrakoplovov in rekreacijskih plovil – ki se nanašajo na trgovino v Skupnosti, in da tak davek, s tem da daje gospodarsko prednost subjektom s sedežem na Sardiniji, kot je bilo omenjeno v točki 32 te sodbe, lahko izkrivlja konkurenco.

54 Vprašanja o razlagi člena 87 ES se tako nanašajo na uporabo dveh drugih pogojev za opredelitev deželnega davka na pristanek kot državne pomoči. Dežela Sardinija meni, da ta davek ni mogoče šteti za državno pomoč, ker ne gre ne za uporabo državnih sredstev ne za selektivnost ukrepa. Komisija v pisnih stališčih ugotavlja, da ta davek izpolnjuje vse pogoje, navedene v členu 87 ES.

Uporaba javnih sredstev

55 Po mnenju dežele Sardinije zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, ne predvideva nobene intervencije, financirane z deželnimi sredstvi. Prišlo naj ne bi do nobene opustitve deželnih prejemkov, ker podjetja rezidenti že prispevajo za okoljsko izkoriščanje z deležem prejemkov, ki izhajajo iz davkov, ki so jih plačala. Deželni davek na pristanek naj bi povečal te prejemke z razširitvijo obveznosti okoljskega prispevanja tudi za tiste, ki kot nerezidenti ne prispevajo k navedenemu izdatku z običajnimi davki.

56 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem pomoči lahko zajema ne le pozitivne dajatve, kot so subvencije, posojila ali udeležba v kapitalu podjetij, temveč prav tako ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in so zato, ne da bi bili subvencije v pravem pomenu besede, iste narave in imajo enake učinke (glej zlasti sodbi z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 25, in z dne 1. julija 2008 v združenih zadevah Chronopost in La Poste proti UFEX in drugim, C-341/06 P in C-342/06 P, ZOdl. str. I-4777, točka 123 in navedena sodna praksa).

57 Kot je opozorila Komisija, davčna zakonodaja, kakršna je ta, obravnavana v postopku v glavni stvari, ki nekaterim podjetjem omogoča, da niso obdavčena z zadevnim davkom, pomeni državno pomoč, tudi če ne obsega prenosa javnih sredstev, ker gre za to, da se zadevne oblasti odpovedo davčnim prejemkom, ki bi jih lahko normalno prejele (zgoraj navedena sodba Nemčija proti Komisiji, točke od 26 do 28).

58 Zato je na podlagi okoliščine, da davčna zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, ne določa dodelitve subvencije, ampak neobdavčitev z deželnim davkom na pristanek za uporabnike zrakoplovov, namenjenih zasebnemu prevozu oseb, in rekreacijskih plovil, ki imajo davčni domicil na ozemlju dežele, mogoče ugotoviti, da neobdavčitev lahko pomeni državno pomoč.

Selektivnost davčne zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari

59 Po mnenju dežele Sardinije različno obravnavanje med podjetji rezidenti in nerezidenti ne pomeni selektivne prednosti. Davčna zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, naj namreč ne bi bila selektivna z geografskega vidika, saj je skladno z razlago Sodišča v sodbi z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji (C-88/03, ZOdl., str. I-7115) referenčni okvir, v katerem bi bilo treba presojati „splošnost“ ukrepa, okvir poddržavnega organa, čeprav ima ta zadostno avtonomijo. Za tak primer naj bi šlo v postopku v glavni stvari, ker naj bi dežela Sardinija imela avtonomne pristojnosti, podeljene s statutom, ki ima moč ustavnega zakona, ki jo pooblašča, da uvede lastne davke. Poleg tega, v skladu z načelom, ki je splošnejše od enakosti na davčnem področju, naj bi navedena zakonodaja različno obdavčila položaje, ki so različni *de jure* in *de facto*.

60 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je iz sodne prakse, ki jo navaja tožena stranka v postopku v glavni stvari, jasno razvidno, da glede na to, da gre za ukrep, ki ga ni sprejel nacionalni zakonodajalec, ampak poddržavni organ, tak ukrep zgolj zato, ker daje prednosti le na delu nacionalnega ozemlja, na katerem se uporablja, ni selektiven v smislu člena 87(1) ES (glej zgoraj navedeno sodbo Portugalska proti Komisiji, točki 53

in 57, in sodbo z dne 11. septembra 2008 v združenih zadevah UGT-Rioja in drugi, od C-428/06 do C-434/06, ZOdl., str. I-6747, točki 47 in 48).

61 Vendar je iz te sodne prakse tudi razvidno, da je za presojo selektivnosti ukrepa, ki ga je sprejel poddržavni subjekt, ki ima avtonomni status v razmerju do centralne vlade, kakršen je ta, ki ga ima dežela Sardinija, treba preizkusiti, ali ta ukrep glede svojega cilja pomeni prednost za posamezna podjetja glede na druga – znotraj pravnega reda, v katerem subjekt izvaja svoje pristojnosti – ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju (glej sodbo z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer? Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 41, in zgoraj navedeno sodbo Portugalska proti Komisiji, točki 56 in 58).

62 Zato je treba ugotoviti, ali so podjetja z davčnim domicilom zunaj ozemlja dežele glede značilnosti deželnega davka na pristanek v dejanskem in pravnem položaju, ki je primerljiv s položajem podjetij s sedežem na tem ozemlju.

63 Kot je razvidno iz točk 36 in 37 te sodbe, je treba ugotoviti, da so ob upoštevanju narave in cilja navedenega davka vse fizične in pravne osebe, ki izvajajo in koristijo storitve pristanka na Sardiniji, v nasprotju s tem, kar zatrjuje tožeča stranka v postopku v glavni stvari, v objektivno primerljivem položaju ne glede na kraj, v katerem so rezidenti oziroma imajo sedež. Iz tega sledi, da se ukrep ne more šteti za splošen, ker se ne uporablja na splošno za gospodarske subjekte, ki s svojimi zrakoplovi in rekreativnimi plovili pristajajo na Sardiniji.

64 Zato davčna zakonodaja, kakršna je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, pomeni ukrep državne pomoči za podjetja s sedežem na Sardiniji.

65 Predložitveno sodišče mora zato ukrepati skladno s to ugotovitvijo.

66 V teh okoliščinah je treba na drugo in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 87(1) ES razlagati tako, da davčna zakonodaja deželne oblasti, ki uveljavlja davek na pristanek, kakršen je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, in ki bremeni le fizične in pravne osebe z davčnim domicilom zunaj ozemlja dežele, pomeni ukrep državne pomoči za podjetja s sedežem na tem ozemlju.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Člen 49 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje davčni zakonodaji deželne oblasti, kakršna je ta, določena v členu 4 zakona dežele Sardinije št. 4 z dne 11. maja 2006, ki vsebuje različne določbe s področja prihodkov, ponovne opredelitve stroškov, socialnih politik in razvoja, v različici, ki izhaja iz člena 3(3) zakona dežele Sardinije št. 2 z dne 29. maja 2007, ki vsebuje določbe o letnem in večletnem proračunu dežele – zakon o financah 2007, ki uveljavlja deželni davek na turistične pristanke zrakoplovov, namenjenih zasebnemu prevozu oseb, in rekreacijskih plovil, ki bremeni le fizične in pravne osebe z davčnim domicilom zunaj ozemlja te dežele.

2. Člen 87(1) ES je treba razlagati tako, da davčna zakonodaja deželne oblasti, ki uvaja davek na pristanek, kakršen je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, in ki bremeni le fizične in pravne osebe z davčnim domicilom zunaj ozemlja dežele, pomeni ukrep državne pomoči za podjetja s sedežem ne tem ozemlju.

Podpisi