

Sprawa C-169/08

Presidente del Consiglio dei Ministri

przeciwko

Regione Sardegna

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte costituzionale)

Swoboda świadczenia usług – Artykuł 49 WE – Pomoc państwa – Artykuł 87 WE – Krajowe przepisy ustanawiające podatek od postojów w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do prywatnego transportu osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, obywateli jedynie eksploatujące je osoby mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu

Streszczenie wyroku

1. *Swoboda świadczenia usług – Usługi – Pojęcie*

(art. 50 WE)

2. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(art. 49 WE)

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny rodzaju*

(art. 87 ust. 1 WE)

1. 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.

Regionalny podatek od postoju dotyczy osób eksploatujących rodzaj transportu udających się na terytorium regionu, lecz nie przedsiębiorstw transportowych wykonujących działalność w tym regionie, nawet jeżeli nie dotyczy usług transportowych, nie jest zupełnie pozbawiony związku ze swobodnym świadczeniem usług. W istocie jakkolwiek art. 50 akapit trzeci WE wymienia jedynie czynny swobodny świadczenia usług, w ramach której usługodawca przemieszcza się do usługobiorcy, to obejmuje ona również przysługujący usługobiorcy, a w szczególności turystom, swobodny przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się usługodawca, w celu skorzystania tam z usługi. Biorąc pod uwagę, że osoby eksploatujące rodzaj transportu, jak te osoby używające takiego rodzaju, korzystają z wielu usług na terytorium danego regionu, takich jak usługi świadczone na lotniskach i w portach, postój stanowi warunek konieczny dla otrzymania tych usług, a regionalny podatek od postoju wykazuje pewien związek z takim świadczeniem.

Ponadto regionalny podatek od postoj? p?ywaj?cych jednostek rekreacyjnych maj?cy zastosowanie r?wnie? do przedsi?biorstw eksploatuj?cych takie p?ywaj?ce jednostki rekreacyjne oraz w szczeg?lno?ci do tych, których dzia?alno?? polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji os?b trzecich za wynagrodzeniem, obci??a bezpo?rednio ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 50 WE.

Wreszcie us?ugi, na kt?re wp?yw ma regionalny podatek od postoj?, mog? mie? charakter transgraniczny, poniewa? podatek ten mo?e, po pierwsze, wp?ywa? na mo?liwo?ci oferowania us?ug postojowych na lotniskach i w portach obcokrajowcom i przedsi?biorstwom maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim przez przedsi?biorstwa maj?ce siedzib? w danym regionie, a po drugie, ma wp?yw na dzia?alno?? przedsi?biorstw maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim eksploatuj?cych p?ywaj?ce jednostki rekreacyjne w omawianym regionie.

(por. pkt 23–28)

2. Artyku? 49 WE powinien by? interpretowany w ten spos?b, i? stoi on na przeszkodzie obowi?zywaniu przepis?w podatkowych w?adz regionalnych, kt?re ustanawiaj? regionalny podatek od postoj? w celach turystycznych statk?w powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego os?b oraz rekreacyjnych jednostek p?ywaj?cych, obci??aj?cy jedynie osoby fizyczne i prawne maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu, gdy zastosowanie tych przepis?w podatkowych powoduje w konsekwencji, ?e omawiane us?ugi dla wszystkich podlegaj?cych podatkowi os?b maj?cych rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu i maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich s? bardziej kosztowne ni? us?ugi ?wiadczone przez osoby eksploatuj?ce maj?ce siedzib? na tym terytorium.

Oczywi?cie w dziedzinie podatk?w bezpo?rednich sytuacje, w kt?rych znajduj? si? rezydenci danego pa?stwa oraz nierezydenci, nie s? co do zasady por?wnywalne, poniewa? odznaczaj? si? obiektywnymi r??nicami zar?wno pod wzgl?dem ?r?d?a dochodu, jak i indywidualnej zdolno?ci podatkowej lub te? mo?liwo?ci uwzgl?dniania sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika. Niemniej jednak w celu por?wnania sytuacji podatnik?w pod uwag? wzi?? nale?y szczeg?lne cechy danego podatku. Odmienne traktowanie rezydent?w i nierezydent?w stanowi zatem ograniczenie swobody przep?ywu zakazane w art. 49 WE, gdy brak jest jakiegokolwiek obiektywnej r??nicy pomi?dzy sytuacjami, w kt?rych si? oni znajduj? w stosunku do rozpatrywanego opodatkowania, mog?cej uzasadnia? odmienne traktowanie r??nych kategorii podatnik?w.

Ograniczenie takie nie mo?e by? uzasadnione wzgl?dami ochrony ?rodowiska, je?eli stosowanie regionalnego podatku opiera si? na rozr?nieniu mi?dzy osobami bez zwi?zku z rzeczonym celem ochrony ?rodowiska. Nie mo?e ono r?wnie? by? uzasadnione wzgl?dami sp?jno?ci systemu podatkowego danego regionu, poniewa? braku opodatkowania regionalnym podatkiem od postoj? podatnik?w b?d?cych rezydentami nie mo?na uzna? za wyr?wnanie innych podatk?w, kt?rym podlegaj?, gdy? podatek ten nie ma tych samych cel?w co podatki p?acone przez podatnik?w b?d?cych rezydentami danego regionu.

(por. pkt 31, 34, 35, 45, 48–50; pkt 1 sentencji)

3. Artyku? 87 ust. 1 WE powinien by? interpretowany w ten spos?b, ?e przepisy podatkowe w?adz regionalnych ustanawiaj?ce regionalny podatek od postoj? wobec os?b eksploatuj?cych statki powietrzne przeznaczone do prywatnego transportu os?b oraz p?ywaj?ce jednostki rekreacyjne, kt?ry obci??a jedynie osoby fizyczne i prawne maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu, stanowi? ?rodek pomocy pa?stwa na rzecz przedsi?biorstw maj?cych siedzib? na terytorium tego regionu.

W istocie 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 ciężyary spoczywające normalnie na budowie przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki. I tak przepisy podatkowe prowadzące do braku opodatkowania omawianym podatkiem niektórych przedsiębiorstw stanowią pomoc państwa, chociażby nie wiązały się z przekazaniem zasobów publicznych, ponieważ przecież one z rezygnacją przez zainteresowane władze z przychodów podatkowych, jakie mogłyby być one normalnie pobrane.

W celu oceny selektywności omawianego rodzaju przyjętego przez jednostkę regionalną lub lokalną mającą autonomiczny w stosunku do rządu centralnego status należy ustalić, czy w świetle jego celu ten rodzaj daje niektórym przedsiębiorstwom korzyść w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porządku prawnym, w ramach którego owa jednostka wykonuje swe kompetencje w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Nie jest tak, gdy uwzględniając charakter i cel rzeczoności podatku, wszystkie osoby fizyczne i prawne korzystające z usług postojowych w danym regionie są w obiektywnie porównywalnej sytuacji, niezależnie od miejsca ich rezydencji podatkowej lub siedziby.

(por. pkt 56, 57, 61, 63, 66; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 17 listopada 2009 r. (*)

Swoboda świadczenia usług – Artykuł 49 WE – Pomoc państwa – Artykuł 87 WE – Krajowe przepisy ustanawiające podatek od postojów w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do prywatnego transportu osób oraz rekreacyjnych jednostek pływających, obciążający jedynie eksploatujące je osoby mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu

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. Krišis, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó

Caoimh i L. Bay Larsen, sędziowie,

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:

„Władza ustawodawcza sprawuje państwo i regiony w poszanowaniu konstytucji, jak również ograniczone wynikające 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 „reglug” rekreacyjn” rozumie się „reglug” uprawian” na wodach morskich i wewn”trznych w celach sportowych lub rekreacyjnych i bez celu zarobkowego”.

6 Artyku” 2 ust. 1 Codice della nautica da diporto dotyczy handlowego wykorzystania rekreacyjnych jednostek p”ywaj”cych i definiuje je, jak nast”puje:

„1. Rekreacyjna jednostka p”ywaj”ca jest wykorzystywana w celach handlowych, gdy:

- a) jest przedmiotem umów najmu lub czarteru;
- b) jest wykorzystywana do zawodowego nauczania „reglugi rekreacyjnej;
- c) jest wykorzystywana przez centra nurkowe i centra szkolenia podwodnego jako jednostka pomocnicza dla osób praktykuj”cych nurkowanie w celach sportowych lub rekreacyjnych.

[...]”.

Przepisy regionalne

7 Ustawa nr 4 Regione Sardegna z dnia 11 maja 2006 r. ustanawiaj”ca przepisy ró”ne w sprawie przychodów, reklasyfikacji wydatków, polityki spo”ecznej i rozwoju, w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy nr 2 Regione Sardegna z dnia 29 maja 2007 r. ustanawiaj”cej przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego bud”etu regionu – Ustawa bud”etowa na 2007 r. (zwana dalej „ustaw” regionaln” nr 4/2006”) zawiera art. 4, zatytu”owany „Podatek regionalny od postoj” w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek p”ywaj”cych” o nast”puj”cym brzmieniu:

„1. Pocz”wszy od 2006 r. ustanowiony zostaje podatek regionalny od postoj” w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek p”ywaj”cych.

2. Podatkiem obj”te s”:

- a) l”dowanie na lotniskach po”o”onych 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 wrze”nia;
- b) zawijanie do portów, do przystani i do kotwicowisk znajduj”cych się na terytorium regionu oraz do osprz”towanych kotwicowisk znajduj”cych się na morzu terytorialnym wzd”u” wybrze”a Sardynii przez rekreacyjne jednostki p”ywaj”ce, o których mowa w Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto), lub w ka”dym razie jednostek p”ywaj”cych wykorzystywanych do celów rekreacyjnych, o d”ugo”ci przekraczaj”cej 14 metrów, mierzonych wed”ug zharmonizowanych norm EN/ISO/DIS 8666, zgodnie z art. 3 lit. b) wspomnianego decreto legislativo, w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 30 wrze”nia.

3. Opodatkowaniu podlega osoba fizyczna lub prawna maj”ca rezydencj” podatkow” poza terytorium regionu, która eksploatuje statek powietrzny w rozumieniu art. 874 i nast. Codice della navigazione lub która eksploatuje rekreacyjn” jednostk” p”ywaj”c” w rozumieniu art. 265 i nast. Codice della navigazione.

4. Podatek regionalny, o którym mowa w ust. 2 lit. a), jest nale”ny od ka”dego l”dowania, za? podatek przewidziany w ust. 2 lit. b) jest nale”ny rocznie.

[...]

6. Z podatku zwolnione s?:

- a) łodzi, które zawijają do portu w celu udziału w regatach o charakterze sportowym, w łodziach 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 dokonany 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 kotwiczowisk 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 rzezonych 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, po przeczywszy 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 rzezony art. 117 akapit pierwszy za niedopuszczalne lub bezzasadne. Corte costituzionale postanowił więc oddzielić postępowanie dotyczące tego ostatniego przepisu oraz zawiesił je do chwili orzeczenia Trybunału

Sprawiedliwo?ci w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przed?o?onego w postanowieniu odsy?aj?cym. Ponadto je?eli chodzi o naruszenie art. 3 ust. 1 lit. g) WE, art. 10 WE i 81 WE, s?d krajowy uzna? za stosowne zastrze?enie sobie prawa do wydania orzeczenia w p?o?niejszym okresie.

11 W postanowieniu odsy?aj?cym Corte costituzionale przedstawia argumenty dotycz?ce dopuszczalno?ci postanowienia odsy?aj?cego w zwi?zku z, po pierwsze, swoim charakterem jako s?du w rozumieniu art. 234 WE a po drugie, znaczeniem zadanych pyta? dla rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu.

12 S?d krajowy podnosi wpi?r, i? poj?cie s?du w rozumieniu art. 234 WE nale?y wyprowadza? z prawa wspólnotowego, a nie kwalifikacji organu odsy?aj?cego w prawie krajowym, oraz i? spe?nia on wszelkie przes?anki, by m?c wnies? wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

13 Je?eli chodzi o znaczenie pyta? prejudycjalnych, Corte costituzionale zaznacza, i? w ramach bezpo?rednich skarg konstytucyjnych przepisy prawa wspólnotowego „pe?ni? funkcj? norm po?rednich mog?cych uzupe?ni? kryterium oceny zgodno?ci uregulowania regionalnego z art. 117 akapit pierwszy konstytucji [...] lub, m?wi?c dok?adniej, powoduj?, i? kryterium ustanowione w art. 117 akapit pierwszy konstytucji staje si? faktycznie skuteczne [...], co skutkuje stwierdzeniem niezgodno?ci z konstytucj? przepisu regionalnego uznanego za niezgodny z takimi przepisami wspólnotowymi”.

14 Je?eli chodzi o istot? zadanych pyta?, s?d krajowy podkre?la, i? art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 obj?ty jest zakresem zastosowania przepis?w wspólnotowych wspomnianych w pkt 9 niniejszego wyroku. Jako ?e ma on zastosowanie do os?b fizycznych i prawnych, dotyczy równie? przedsi?biorstw eksploatuj?cych rekreacyjne jednostki p?ywaj?ce, jak te? statki powietrzne lotnictwa og?lnego przeznaczone do transportu prywatnego os?b.

15 S?d ten podkre?la ponadto, ?e rzeczona ustawa regionalna, obejmuj?c podatkiem przedsi?biorstwa niemaj?ce rezydencji podatkowej na Sardynii, wydaje si? wprowadza? ich dyskryminacj? wzgl?dem przedsi?biorstw, które mimo i? wykonuj? t? sam? dzia?alno??, nie musz? p?aci? tego podatku wy?zczynie ze wzgl?du na fakt, i? maj? rezydencj? podatkow? na Sardynii, a w konsekwencji wydaje si? ona powodowa? wzrost kosztów ?wiadczonych us?ug na niekorzy?? przedsi?biorstw nieb?d?cych rezydentami.

16 S?d krajowy ma ponadto w?tpliwo?ci co do uzasadnienia przedstawionego przez Regione Sardegna, opartego, po pierwsze, na fakcie, ?e przedsi?biorstwa nieb?d?ce rezydentami korzystaj? na równi z przedsi?biorstwami maj?cymi rezydencj? podatkow? w tym regionie z publicznych us?ug regionalnych i lokalnych, lecz nie przyczyniaj? si? do finansowania takich us?ug, a po drugie, na konieczno?ci pokrycia wy?szych kosztów ponoszonych z powodu szczególnych cech geograficznych i gospodarczych zwi?zanych z wyspiarskim charakterem Regione Sardegna przez przedsi?biorstwa maj?ce tam rezydencj? podatkow?.

17 Je?eli chodzi w szczególno?ci o zarzut naruszenia art. 87 WE, s?d krajowy podkre?la, ?e pojawia si? równie? problem, czy gospodarcza przewaga konkurencyjna, jak? wspomniane powy?ej przedsi?biorstwa maj?ce rezydencj? podatkow? na Sardynii czerpi? z braku opodatkowania ich podatkiem regionalnym od post?u, wchodzi w zakres poj?cia pomocy pa?stwa, zwa?ywszy, ?e przewaga ta wynika nie z przyznania ulgi podatkowej, lecz po?rednio z ponoszenia przez te przedsi?biorstwa mniejszych kosztów ni? koszty ponoszone przez przedsi?biorstwa maj?ce siedzib? poza regionem.

18 W tych okoliczno?ciach Corte costituzionale postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci?

si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 WE powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], zgodnie z któr? podatek regionalny od postoj? statków powietrznych w celach turystycznych obci??a jedynie przedsi?biorstwa, które maj? rezydencj? podatkow? poza terytorium Regione Sardegna, eksploatuj?ce statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania dzia?alno?ci polegaj?cej na ?wiadczeniu komercyjnych us?ug lotniczych?

2) Czy wskazany powy?ej art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], przewiduj?c, i? podatek regionalny od postoj? statków powietrznych w celach turystycznych obci??a jedynie przedsi?biorstwa, które maj? rezydencj? podatkow? poza terytorium Regione Sardegna, eksploatuj?ce statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania dzia?alno?ci polegaj?cej na ?wiadczeniu komercyjnych us?ug lotniczych, stanowi – w rozumieniu art. 87 WE – pomoc pa?stwa na rzecz przedsi?biorstw, które wykonuj? tak? sam? dzia?alno?? i maj? rezydencj? podatkow? na terytorium Regione Sardegna?

3) Czy art. 49 WE powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], zgodnie z któr? podatek regionalny od postoj? w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek p?ywaj?cych obci??a jedynie przedsi?biorstwa, które maj? rezydencj? podatkow? poza terytorium Regione Sardegna, eksploatuj?ce rekreacyjne jednostki p?ywaj?ce, których dzia?alno?? gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich?

4) Czy wskazany powy?ej art. 4 [ustawy regionalnej nr 4/2006], przewiduj?c, i? podatek regionalny od postoj? w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek p?ywaj?cych obci??a jedynie przedsi?biorstwa, które maj? rezydencj? podatkow? poza terytorium Regione Sardegna, eksploatuj?ce rekreacyjne jednostki p?ywaj?ce, których dzia?alno?? gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich, stanowi – w rozumieniu art. 87 WE – pomoc pa?stwa na rzecz przedsi?biorstw, które wykonuj? tak? sam? dzia?alno?? i maj? rezydencj? podatkow? na terytorium Regione Sardegna?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i trzeciego, odnosz?cych si? do art. 49 WE

19 W pytaniach pierwszym i trzecim, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 WE powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów podatkowych w?adz regionalnych, takich jak art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, przewiduj?cych ustanowienie regionalnego podatku od postoj? w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego osób oraz rekreacyjnych jednostek p?ywaj?cych, gdy podatek ten obci??a jedynie przedsi?biorstwa, które maj? rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu.

W przedmiocie przes?anek stosowania art. 49 WE

20 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie tytu?em wst?pu nale?y sprawdzi?, czy ustawa regionalna nr 4/2006 obj?ta jest zakresem stosowania swobody ?wiadczenia us?ug w rozumieniu art. 50 WE.

21 Jak wynika z tre?ci art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, podatek b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym ma zastosowanie do postoj? 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 p?ywaj?cych i jednostek p?ywaj?cych wykorzystywanych do celów rekreacyjnych, je?eli ich d?ugo?? przekracza 14 m [art. 4 ust. 2 lit. b) tej ustawy].

22 Podatek regionalny nie dotyczy wi?c przedsi?biorstw transportu cywilnego osób i towarów. S?d krajowy podkre?la, ?e podatek ten ma zastosowanie w szczeg?lno?ci do przedsi?biorstw eksploatuj?cych statki powietrzne w celu dokonywania nieodp?atnych operacji transportu lotniczego z powodów zwi?zanych z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa. Je?eli chodzi o p?ywaj?ce jednostki rekreacyjne, s?d krajowy zaznacza ponadto, i? rzeczony podatek ma zastosowanie w szczeg?lno?ci do przedsi?biorstw, których dzia?alno?? polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich za wynagrodzeniem.

23 Nale?y w tym wzgl?dzie przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u termin „us?ugi” w rozumieniu art. 50 WE oznacza, ?e chodzi o us?ugi ?wiadczone zazwyczaj za wynagrodzeniem, które stanowi gospodarcze ?wiadczenie wzajemne wzgl?dem danego ?wiadczenia oraz jest ustalane mi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? (zob. wyroki: z dnia 27 wrze?nia 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 tak?e 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 postoj? dotyczy osób eksploatuj?cych ?rodek transportu udaj?cych si? na jego terytorium, lecz nie przedsi?biorstw transportowych wykonuj?cych dzia?alno?? w tym regionie. Niemniej, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 34 opinii, z samej okoliczno?ci, ?e podatek ten nie dotyczy us?ug transportowych, nie mo?na wnioskowa?, ?e przepisy podatkowe takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? zupe?nie pozbawione zwi?zku ze swobodnym ?wiadczeniem us?ug.

25 Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, ?e jakkolwiek art. 50 akapit trzeci WE wymienia jedynie czynn? swobod? ?wiadczenia us?ug, w ramach której us?ugodawca przemieszcza si? do us?ugobiorcy, to obejmuje ona równie? przys?uguj?c? us?ugobiorcy, a w szczeg?lno?ci turystom, swobod? przemieszczania si? do innego pa?stwa cz?onkowskiego, w którym znajduje si? us?ugodawca, w celu skorzystania tam z us?ugi (zob. w szczeg?lno?ci wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach po??czonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. s. 377, pkt 10, 16; z dnia 11 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I?6849, pkt 36; a tak?e z dnia 11 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I?6957, pkt 65).

26 Tymczasem w sprawie przed s?dem krajowym, jak zaznaczy?a rzecznik generalna w pkt 37 opinii, osoby eksploatuj?ce ?rodek transportu, jak te? osoby u?ywaj?ce takiego ?rodka, korzystaj? z wielu us?ug na terytorium Regione Sardegna, takich jak us?ugi ?wiadczone na lotniskach i w portach. W konsekwencji post?j stanowi warunek konieczny dla otrzymania tych us?ug, a regionalny podatek od postoj? wykazuje pewien zwi?zek z takim ?wiadczeniem.

27 Je?eli chodzi o regionalny podatek od postoj? p?ywaj?cych jednostek rekreacyjnych, nale?y przypomnie? ponadto, ?e ma on zastosowanie równie? do przedsi?biorstw eksploatuj?cych takie p?ywaj?ce jednostki rekreacyjne oraz w szczeg?lno?ci do tych, których dzia?alno?? polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich za wynagrodzeniem. Sardy?ski prawodawca ustanowi? wi?c w ustawie regionalnej nr 4/2006 podatek obci??aj?cy bezpo?rednio ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 50 WE.

28 Jak wreszcie podkre?la Komisja Wspólnot Europejskich, us?ugi, na które wp?yw ma regionalny podatek od postoj?, mog? mie? charakter transgraniczny, poniewa? podatek ten mo?e,

po pierwsze, wpływa na możliwośći 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 i prowadzące jednostki rekreacyjne na Sardynii.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

29 Jeżeli chodzi o kwestię, czy będzie 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 obcokrajowych osoby eksploatujące statki powietrzne i prowadzące jednostki rekreacyjne mające rezydencje podatkowe poza terytorium regionu oraz że przesłanką powstania zobowiązania podatkowego jest postój statku powietrznego lub prowadzenie jednostki rekreacyjnej na tym terytorium. Chociaż podatek ten ma wprawdzie zastosowanie jedynie na ograniczonej części terytorium państwa członkowskiego, to obcokrajowi postój omawianych statków powietrznych i prowadzących jednostek rekreacyjnych, nie różniąc 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 rezydencje podatkowe poza terytorium regionu i mających siedzibę w innych państwach członkowskich są bardziej kosztowne niż usługi świadczone przez osoby eksploatujące i prowadzące siedzibę na tym terytorium.

32 Przepisy te wprowadzają bowiem dodatkowe koszty operacji postoju statków powietrznych i oddziela obciążające podmioty mające rezydencje podatkowe 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 powszechnie, 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 wzgl?dzie orzekaj?c w dziedzinie podatków bezpo?rednich Trybuna? rzeczywi?cie przyzna?, ?e sytuacje, w których znajduj? si? rezydenci danego pa?stwa oraz nierezydenci, nie s? co do zasady porównywalne, poniewa? odznaczaj? si? obiektywnymi ró?nicami zarówno pod wzgl?dem ?ród?a dochodu, jak i indywidualnej zdolno?ci podatkowej lub te? mo?liwo?ci uwzgl?dnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31–33; wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C?527/06 Renneberg, Zb.Orz. s. I?7735, pkt 59).

35 Niemniej jednak w celu porównania sytuacji podatników pod uwag? wzi?? nale?y szczególne cechy danego podatku. Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów stanowi zatem ograniczenie swobody przep?ywu zakazane w art. 49 WE, gdy brak jest jakiegokolwiek obiektywnej ró?nicy pomi?dzy sytuacjami, w których si? oni znajduj? w stosunku do rozpatrywanego opodatkowania, mog?cej uzasadnia? odmienne traktowanie ró?nych kategorii podatników (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Renneberg, pkt 60).

36 Ma to miejsce w szczególno?ci w przypadku podatku b?d?cego przedmiotem post?powania przed sadem krajowym. Jak podkre?li?a bowiem Komisja, podatek ten podlega zap?acie w zwi?zku z postojem statków powietrznych przeznaczonych do prywatnego transportu osób i ?odzi rekreacyjnych, a nie w zwi?zku z sytuacj? finansow? zainteresowanych podatników.

37 Wszystkie osoby fizyczne i prawne korzystaj?ce z omawianych us?ug, niezale?nie od miejsca, w którym s? rezydentami lub maj? siedzib?, s? zatem, w przeciwie?stwie do tego co utrzymuje Regione Sardegna, w obiektywnie porównywalnej sytuacji w zakresie tego podatku, je?eli chodzi o konsekwencje dla ?rodowiska naturalnego.

38 Okoliczno??, ?e osoby podlegaj?ce opodatkowaniu na Sardynii, p?ac?c podatki powszechne, a w szczególno?ci podatek dochodowy, przyczyniaj? si? do dzia?a? Regione Sardegna na rzecz ochrony ?rodowiska naturalnego, pozbawiona jest znaczenia, je?eli chodzi o porównanie sytuacji rezydentów i nierezydentów w zakresie regionalnego podatku od postoju. Jak zauwa?y?a bowiem rzecznik generalna w pkt 87 opinii, rzeczony podatek nie ma takiego samego charakteru ani nie ma tych samych celów co inne podatki p?acone przez sardy?skich podatników, które s?u?? zw?aszcza zasilaniu w sposób ogólny bud?etu publicznego, a wi?c finansowaniu ca?o?ci dzia?a? regionalnych.

39 Z powy?szego wynika, i? ?aden z elementów akt sprawy przekazanych Trybuna?owi nie pozwala stwierdzi?, ?e rezydenci i nierezydenci nie znajduj? si? w obiektywnie porównywalnej sytuacji w zakresie regionalnego podatku od postoju. Przepisy b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym stanowi? zatem ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug, gdy? obci??aj? podatkiem jedynie eksploatuj?ce statki powietrzne przeznaczone do transportu prywatnego osób oraz ?odzie rekreacyjne podmioty maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu, bez obejmowania tym podatkiem podmiotów maj?cych siedzib? na terytorium regionu.

W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia przepisów b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym

– W przedmiocie uzasadnienia opartego na wymogach ochrony ?rodowiska naturalnego i zdrowia publicznego.

40 Regione Sardegna utrzymuje, ?e uznaj?c nawet, i? regionalny podatek od postoju stanowi ?rodek ograniczaj?cy swobod? ?wiadczenia us?ug, podatek ten uzasadniony jest wzgl?dami interesu ogólnego, a w szczególno?ci wymogami ochrony ?rodowiska naturalnego, które mo?na

uzna? za wzgl?dy „zdrowia publicznego” wyra?nie wskazane w art. 46 ust. 1 WE.

41 Podatek ten znajduje uzasadnienie w szczególno?ci w nowej regionalnej polityce ochrony ?rodowiska naturalnego i pejza?u terytorium Regione Sardegna. Polityka ta przewiduje, wed?ug tego regionu, ustanowienie szeregu podatk?w maj?cych, po pierwsze, zniech?ci? do nadmiernego wykorzystywania zasob?w ?rodowiska naturalnego i pejza?u wybrze?a, a po drugie, sfinansowa? kosztowne inwestycje odtworzenia teren?w wybrze?a. Podatek ten opiera si? ponadto na zasadzie „zanieczyszczaj?cy p?aci”, poniewa? obci??a w sposób po?redni osoby eksploatuj?ce ?rodki transportu stanowi?ce ?ród?o zanieczyszcze?.

42 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u niezale?nie od istnienia uprawnionego celu odpowiadaj?cego nadrz?dnym wzgl?dom interesu og?lnego uzasadnienie ograniczenia swob?d przyznanych przez traktat WE wymaga, aby sporny ?rodek by? odpowiedni do tego, by zapewni? osi?gni?cie zamierzonego celu, i nie wykracza? poza to, co niezb?dne do jego osi?gni?cia (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 tak?e wyrok z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C?222/07 UTECA, Zb.Orz. s. I?1407, pkt 25). Ponadto przepisy krajowe s? w?a?ciwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko je?li jego osi?gni?cie jest rzeczywistym przedmiotem troski tych przepis?w w sposób sp?jny 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 zaznaczy? nale?y, ?e nawet je?eli wzgl?dy, na jakie powo?uje si? Regione Sardegna, mog?yby stanowi? uzasadnienie ustanowienia regionalnego podatku od post?ju, nie mog? one uzasadnia? zasad jego stosowania, a w szczególno?ci odmiennego traktowania os?b eksploatuj?cych maj?cych rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu, które jako jedyne s? zobowi?zane do zap?aty tego podatku.

44 Oczywiste jest bowiem, ?e rzeczone zasady, które powoduj? ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug w rozumieniu art. 49 WE, nie wydaj? si? odpowiednie ani niezb?dne dla osi?gni?cia tych og?lnych cel?w. Jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 73 i 74 opinii, przyznaj?c, ?e prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki p?ywaj?ce zatrzymuj?ce si? na Sardynii stanowi? ?ród?o zanieczyszcze?, zanieczyszczenia te powstaj? bez wzgl?du na pochodzenie tych samolot?w i ?odzi, a w szczególno?ci nie maj? one ?adnego zwi?zku z rezydencj? podatkow? eksploatuj?cych je os?b. Statki powietrzne i ?odzie rezydent?w przyczyniaj? si? do naruszenia ?rodowiska naturalnego w takim samym stopniu jak statki powietrzne i ?odzie nierezydent?w.

45 Ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug takie jak wynikaj?ce z przepis?w podatkowych b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie mo?e by? uzasadnione wzgl?dami ochrony ?rodowiska, poniewa? stosowanie ustanowionego w nich regionalnego podatku od post?ju opiera si? na rozró?nieniu mi?dzy osobami bez zwi?zku z rzeczonym celem ochrony ?rodowiska. Ograniczenie takie nie mo?e by? te? uzasadnione wzgl?dami zdrowia publicznego, poniewa? Regione Sardegna nie przedstawi? ?adnego dowodu pozwalaj?cego stwierdzi?, i? przepisy te maj? na celu ochron? zdrowia publicznego.

– W przedmiocie uzasadnienia opartego na sp?jno?ci systemu podatkowego

46 Aby uzasadni? przepisy podatkowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, Regione Sardegna powo?uje si? w swych uwagach na konieczno?? zachowania sp?jno?ci jego systemu podatkowego. Regionalny podatek od post?ju obci??aj?cy jedynie osoby maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu mia?by by? uzasadniony okoliczno?ci?, ?e rezydenci p?ac? inne podatki, przyczyniaj?c si? do zapewnienia ochrony ?rodowiska naturalnego

Sardynii.

47 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, i? Trybuna? przyzna?, ?e konieczno?? zachowania spójno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, precyzuj?c jednak, ?e takie uzasadnienie wymaga istnienia bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy dan? ulg? podatkow? a wyrównaniem tej ulgi przez okre?lone obci??enie podatkowe, przy czym bezpo?redni charakter tego zwi?zku powinien by? oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C?303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s.l?5145, pkt 71, 72).

48 Jak jednak podkre?lono w pkt 38 niniejszego wyroku, regionalny podatek od postoj? nie ma tych samych celów co podatki p?acone przez podatników b?d?cych rezydentami na Sardynii, które s?u?? zasilaniu w sposób ogólny bud?etu publicznego, a wi?c finansowaniu ca?o?ci dzia?a? Regione Sardegna. Braku opodatkowania tym podatkiem rzeczonych rezydentów nie mo?na wi?c uzna? za wyrównanie innych podatków, którym podlegaj?.

49 Z rozwa?a? tych wynika, i? ograniczenia swobody ?wiadczenia us?ug takiego jak wynika z b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym przepisów podatkowych nie mo?na uzasadni? wzgl?dami spójno?ci systemu podatkowego Regione Sardegna.

50 W tych okoliczno?ciach na pytania pierwsze i trzecie odpowiednie? nale?y, ?e art. 49 WE powinien by? interpretowany w ten sposób, i? stoi on na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów podatkowych w?adz regionalnych, takich jak te przewidziane w art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, które ustanawiaj? regionalny podatek od postoj? w celach turystycznych statków powietrznych przeznaczonych do transportu prywatnego osób oraz rekreacyjnych jednostek p?ywaj?cych, obci??aj?cy jedynie przedsi?biorstwa maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu.

W przedmiocie pyta? drugiego i czwartego, dotycz?cych art. 87 WE

51 W pytaniach drugim i czwartym, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 87 WE powinno si? interpretowa? w ten sposób, ?e przepisy podatkowe w?adz regionalnych ustanawiaj?ce regionalny podatek od postoj? taki jak przewidziany w art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, obci??aj?cy jedynie osoby maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu, stanowi ?rodek pomocy pa?stwa na rzecz przedsi?biorstw maj?cych siedzib? na terytorium tego regionu.

52 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u zaklasyfikowanie danego ?rodka jako pomocy w rozumieniu traktatu WE wymaga spe?nienia ka?dego z czterech kumulatywnych kryteriów wskazanych w art. 87 ust. 1 WE. Po pierwsze, musi mie? miejsce interwencja pa?stwa lub przy u?yciu zasobów pa?stwowych, po drugie, interwencja ta musi by? w stanie wp?yn?? na wymian? handlow? pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, po trzecie, musi przyznawa? beneficjentowi korzy??, po czwarte, musi ona zak?óca? konkurencj? lub grozi? jej zak?óceniem (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C?237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. l?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 wewnątrzspółnotowego, oraz dlatego że przyznaje 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 wiążącego stosowania dwóch pozostałych kryteriów kwalifikacji regionalnego podatku od postojów jako pomocy państwa. Regione Sardegna uważa, że podatek tego nie można uznać za pomoc państwa zarówno ze względu na brak wykorzystania zasobów państwowych, jak też selektywny charakter podatka. 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 dotyczą siłą z natury interwencji przy użyciu zasobów regionalnych. Jako że przedsiębiorstwa będące rezydentami przyczyniają się już do wydatków na środowisko naturalne poprzez cząstkę przychodów pochodzącą z państwowych podatków, brak jest utraty przychodów regionalnych. Regionalny podatek od postojów 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 ciążący spoczywający normalnie na budowie 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 przypominała Komisja, przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, prowadzące do braku opodatkowania omawianym podatkiem niektórych przedsiębiorstw, stanowią pomoc państwa chociażby nie wiążą się z przekazaniem zasobów publicznych, ponieważ dotyczą one z rezygnacją przez zainteresowane władze z przychodów podatkowych, jakie mogłyby być normalnie pobrane (ww. wyrok w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 26–28).

58 Okoliczności, iż przepisy podatkowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przewidują nie tyle przyznanie subwencji, co brak opodatkowania regionalnym podatkiem od postojów osób eksploatujących statki powietrzne przeznaczone do prywatnego transportu osób oraz pływające jednostki rekreacyjne mających rezydencje podatkowe 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

nieb?d?cych rezydentami nie stanowi korzy?ci selektywnej. Przepisy podatkowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie s? bowiem selektywne z punktu widzenia geografii, poniewa? zgodnie z interpretacj? przyj?t? przez Trybuna? w wyroku z dnia 6 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?7115, ramami odniesienia, w których nale?y ocenia? „ogólny charakter” ?rodka, s? ramy jednostki regionalnej lub lokalnej, je?eli cieszy si? ona wystarczaj?cym zakresem autonomii. Ma to miejsce w sprawie przed s?dem krajowym, poniewa? Regione Sardegna dysponuje autonomicznymi uprawnieniami przyznanymi w maj?cym moc ustawy konstytucyjnej statucie upowa?niaj?cym ten region do ustanawiania w?asnych podatków. Ponadto zgodnie z bardziej ogóln? zasad? równo?ci w dziedzinie podatków rzeczony przepis opodatkowuj? w odmienny sposób sytuacje odmienne z prawnego i faktycznego punktu widzenia.

60 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, i? z orzecznictwa, na jakie powo?uje si? skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym, rzeczywi?cie wynika, ?e je?eli chodzi o ?rodek przyj?ty nie przez ustawodawc? krajowego, lecz przez organ regionalny lub lokalny, nie jest on selektywny w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE z tego tylko wzgl?du, i? przyznaje korzy?ci jedynie w cz??ci terytorium krajowego, w jakiej ?rodek ma zastosowanie (zob. ww. wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 53, 57; a tak?e wyrok z dnia 11 wrze?nia 2008 r. w sprawach po??czonych 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 równie?, ?e w celu oceny selektywno?ci ?rodka przyj?tego przez jednostk? regionaln? lub lokaln? maj?c? autonomiczny w stosunku do rz?du centralnego status, jak ten, którym cieszy si? Regione Sardegna, nale?y zbada?, czy w ?wietle celu, do jakiego d??y ów ?rodek, stanowi on korzy?? dla niektórych przedsi?biorstw w porównaniu z innymi, znajduj?cymi si? w porz?dku 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 tak?e ww. wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji pkt 56, 58).

62 Nale?y ustali? zatem, czy ze wzgl?du na cechy regionalnego podatku od postoj? przedsi?biorstwa maj?ce rezydencj? podatkow? poza terytorium regionu s? w stanowi?cych odniesienie ramach prawnych w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej do przedsi?biorstw maj?cych siedzib? na tym terytorium.

63 Jak wynika z pkt 36 i 37 niniejszego wyroku, nale?y stwierdzi?, ?e z uwagi na charakter i cel rzeczony podatek wszystkie osoby fizyczne i prawne korzystaj?ce z us?ug postojowych na Sardynii s?, w przeciwie?stwie do tego co twierdzi skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym, w obiektywnie porównywalnej sytuacji, niezale?nie od miejsca ich rezydencji podatkowej lub siedziby. Z powy?szego wynika, ?e omawianego ?rodka nie mo?na uwa?a? za ogólny, gdy? nie ma on zastosowania do ogó?u eksploatuj?cych statki powietrzne i ?odzie rekreacyjne osób zatrzymuj?cych si? na Sardynii.

64 Przepisy podatkowe takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym stanowi? ?rodek pomocy pa?stwa na rzecz przedsi?biorstw maj?cych siedzib? na Sardynii.

65 Do s?du krajowego nale?y wyci?gni?cie 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 w sferze regionalnych ustanawiające regionalny podatek od postępu, taki jak bieżący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który obciąża jedynie osoby fizyczne i prawne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, stanowi 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 w sferze 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 postępu 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 w sferze regionalnych ustanawiające regionalny podatek od postępu taki jak bieżący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który obciąża jedynie osoby fizyczne i prawne mające rezydencję podatkową poza terytorium regionu, stanowi środek pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium tego regionu.**

Podpisy

* Język postępowania: włoski.