OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 2 lipca 2009 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa jest pierwszą, w której z wnioskiem do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 234 WE występuje włoski sąd konstytucyjny, Corte costituzionale [2].

2. W postępowaniu przed Corte costituzionale, postępowaniu w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją, ocenie poddawany jest regionalny podatek Autonomicznego Regionu Sardynii [3], który pobierany był w tym regionie w latach 2006–2008, każdego roku w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 30 września, od określonych postojów prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających. Niemniej obowiązek podatkowy obejmował tylko osoby niemające rezydencji podatkowej na Sardynii; ponadto podatek nie był pobierany między innymi od postojów rekreacyjnych jednostek pływających, które są zakotwiczone przez cały rok na Sardynii.

3. Corte costituzionale ma wątpliwości co do zgodności tych sardyńskich przepisów podatkowych z prawem wspólnotowym, a dokładnie rzecz ujmując, ze swobodą świadczenia usług (art. 49 WE) i zakazem udzielania pomocy państwa (art. 87 WE). Sprzeczność spornego podatku z prawem wspólnotowym miałaby również znaczenie dla postępowania w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją zawisłego przed Corte costituzionale, ponieważ prawo wspólnotowe zgodnie z włoskim prawem konstytucyjnym wchodzi w zakres kryterium oceny znajdującego zastosowanie w tym kontekście.

II — Ramy prawne

A — *Uregulowania wspólnotowe*

4. Wspólnotowe ramy prawne niniejszej sprawy są wyznaczone przez postanowienia traktatu WE dotyczące swobody świadczenia usług z jednej strony i postanowienia dotyczące pomocy państwa z drugiej strony.

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Zwany dalej również: „sądem krajowym".
3 — Regione autonoma della Sardegna.

5. Zasada swobody świadczenia usług jest sformułowana w art. 49 akapit pierwszy WE:

„W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Wspólnoty są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie Wspólnoty innym niż państwo odbiorcy świadczenia".

6. Ponadto art. 50 akapit pierwszy WE zawiera następującą definicję:

„Usługami w rozumieniu niniejszego traktatu są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób".

7. Na wstępie poświęconej pomocy państwa sekcji traktatu WE znajduje się ar. 87 ust. 1 WE. Ma on następujące brzmienie:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

8. Uzupełniająco należy wskazać na art. 88 ust. 3 WE:

„Komisja jest informowana, w czasie odpowiednim do przedstawienia swych uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli uznaje ona, że plan nie jest zgodny ze wspólnym rynkiem w rozumieniu artykułu 87, wszczyna bezzwłocznie procedurę przewidzianą w ustępie 2. Dane państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej".

B — *Uregulowania krajowe*

9. Spośród uregulowań krajowych poza właściwymi postanowieniami włoskiej konstytucji istotne dla niniejszej sprawy są z jednej strony niektóre przepisy ustawodawstwa ogólnokrajowego i niektóre przepisy uchwalone przez Autonomiczny Region Sardynii z drugiej strony.

1. Konstytucja włoska:

10. Konstytucja włoska stanowi w swoim art. 117 akapit pierwszy, co następuje:

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

2. Włoskie ustawodawstwo ogólnokrajowe:

11. Artykuł 743 ust. 1 włoskiego Codice della navigazione [4] ustanawia definicję statku powietrznego w sposób następujący:

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

12. W art. 1 ust. 2 włoskiego Codice della nautica da diporto [5], wprowadzonego na podstawie Decreto legislativo [6] nr 171 z dnia 18 lipca 2005 r., pojęcie żeglugi rekreacyjnej jest zdefiniowane w sposób następujący:

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

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

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

a) jest przedmiotem umów najmu lub czarteru;

4 — Kodeksu żeglugi wodnej i powietrznej.

5 — Kodeksu żeglugi rekreacyjnej.

6 — Rozporządzenia z mocą ustawy.

b) jest wykorzystywana do zawodowego nauczania żeglugi rekreacyjnej;

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

[…]”.

3. Regionalne ustawodawstwo Autonomicznego Regionu Sardynii

14. Ustawa nr 4 regionu Sardynii z dnia 11 maja 2006 r.[7] (zwana dalej również: „ustawą regionalną nr 4/2006”) zawiera w brzmieniu nadanym w 2007 r.[8] następujący art. 4:

„(Podatek regionalny od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających)

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

2. Podatkiem objęte są:

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

7 — Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo (przepisy różne w sprawie przychodów, reklasyfikacji wydatków, polityki społecznej i rozwoju).

8 — Zmiany wynikają z art. 3 ust. 3 ustawy nr 2 regionu Sardynii z dnia 29 maja 2007 r. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione — Legge finanziaria 2007 (przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego budżetu regionu — ustawa budżetowa na 2007 r.). W świetle postanowienia odsyłającego zmiany te zostały dokonane „z mocą od dnia 31 maja 2007 r.” (art. 37 tejże ustawy).

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

3. Poddana opodatkowaniu jest osoba fizyczna lub prawna mająca rezydencję podatkową poza terytorium regionu, która eksploatuje statek powietrzny […] lub która eksploatuje rekreacyjną jednostkę pływającą […].

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

5. Podatek ustala się w następującej wysokości:

a) 150 EUR dla statków powietrznych mogących przewieźć do czterech pasażerów,

b) 400 EUR dla statków powietrznych mogących przewieźć od pięciu do dwunastu pasażerów,

c) 1000 EUR dla statków powietrznych mogących przewieźć więcej niż dwunastu pasażerów,

d) 1000 EUR dla łodzi o długości 14–15,99 metrów,

e) 2000 EUR dla łodzi o długości 16–19,99 metrów,

f) 3000 EUR dla łodzi o długości 20–23,99 metrów,

g) 5000 EUR dla statków o długości 24–29,99 metrów,

h) 10 000 EUR dla statków o długości 30–60 metrów,

i) 15 000 EUR dla statków o długości większej niż 60 metrów.

Dla łodzi żaglowych z pomocniczym napędem silnikowym i dla żaglowców z napędem silnikowym podatek zmniejsza się o 50%.

6. Z podatku zwolnione są:

a) łodzie, które zawijają do portu w celu udziału w regatach o charakterze sportowym, w zlotach łodzi z epoki, łodzi monotypowych oraz w imprezach żeglarskich, także niesportowych, o których organizatorzy zawiadomili wcześniej władze morskie […];

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

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

[…]

7. Podatek jest płacony:

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

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

w sposób, który zostaje ustalony w zarządzeniu […].

[…]".

15. Ponadto należy zwrócić uwagę, że wskutek dokonanej w 2008 r. zmiany przytoczonego powyżej ustawodawstwa regionalnego do kręgu podatników zostały włączone osoby mające rezydencję podatkową na Sardynii, następnie, w 2009 r. sporne ustawodawstwo podatkowe zostało w całości uchylone [9]. W niniejszym postępowaniu ocenie podlega jednakże wyłącznie podatek regionalny w jego wcześniejszej formie z 2007 r.

III — Postępowanie przed sądem krajowym

16. Przed Corte costituzionale toczy się postępowanie w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją, które wszczął włoski prezes rady ministrów w stosunku do szeregu przepisów prawa przyjętych przez Autonomiczny Region Sardynii [10] w celu przeprowadzenia kontroli ich zgodności z włoską konstytucją. Wśród tych przepisów znajduje się również art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 w brzmieniu zmienionym w 2007 r.

9 — Zmiany wynikają z art. 2 ust. 15 ustawy nr 3 regionu Sardynii z dnia 5 marca 2008 r., Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione — Legge finanziaria 2008 (przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego budżetu regionu — ustawa budżetowa na 2008 r.). Całkowite uchylenie zostało następnie dokonane przez art. 2 ust. 15 ustawy nr 1 regionu Sardynii z dnia 14 maja 2009 r., Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione — Legge finanziaria 2009 (przepisy w sprawie opracowania rocznego i wieloletniego budżetu regionu — ustawa budżetowa na 2009 r.).

10 — Postępowanie to oparte jest na dwóch skargach dotyczących kontroli zgodności norm z konstytucją — nr 91/2006 i nr 36/2007 — które zostały na wstępie połączone przez Corte costituzionale. W międzyczasie Corte costituzionale wydał wyrok nr 102/2008 z dnia 13 kwietnia 2008 r., w którym rozstrzygnął w przedmiocie skargi nr 91/2006 i części skargi nr 36/2007. W odniesieniu do części skargi nr 36/2007, istotnej w niniejszej sprawie, w tym samym wyroku zdecydowano o ponownym jej oddzieleniu.

17. W postępowaniu przed sądem krajowym podnosi się, że ten ostatni przepis jest sprzeczny z ograniczeniami wynikającymi z prawa wspólnotowego, którym ustawodawstwo włoskie podlega zgodnie z art. 117 akapit pierwszy włoskiej konstytucji. Po pierwsze stawiany jest zarzut naruszenia art. 49 WE, po drugie naruszenia art. 81 WE w związku z art. 3 ust. 1 lit. g) WE i art. 10 WE oraz po trzecie - naruszenia art. 87 WE.

18. Corte costituzionale ogranicza się w obecnym stadium postępowania do weryfikacji zarzucanych naruszeń art. 49 WE i art. 87 WE. Jego rozstrzygnięcie dotyczące podniesionego naruszenia art. 81 WE w związku z art. 3 ust. 1 lit. g) WE i art. 10 WE zamierza on uzależnić od dalszego przebiegu postępowania. Dlatego też wyraźnie wskazał, że ostatnich wymienionych przepisów nie uczynił przedmiotem swojego postanowienia odsyłającego w ramach niniejszego postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i przebieg postępowania przed Trybunałem

19. Postanowieniem nr 103/2008 z dnia 13 lutego 2008 r. [11], które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 kwietnia 2008 r., Corte costituzionale zawiesił toczące się przed nim postępowanie w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją i przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości cztery pytania do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym:

a) czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 ustawy nr 4 regionu Sardynii z dnia 11 maja 2006 r., w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy nr 2 regionu Sardynii z dnia 29 maja 2007 r., zgodnie z którą podatek regionalny od postoju statków powietrznych w celach turystycznych obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium regionu Sardynii, eksploatujące statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania działalności polegającej na świadczeniu komercyjnych usług lotniczych?

b) czy wskazany powyżej art. 4 ustawy regionu Sardynii nr 4 z 2006 r., w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy regionu Sardynii nr 2 z 2007 r., przewidując, iż podatek regionalny od postoju statków powietrznych w celach turystycznych obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium regionu Sardynii, eksploatujące statki powietrzne wykorzystywane przez nie same do przewozu osób w ramach wykonywania działalności polegającej na świadczeniu komercyjnych usług lotniczych, stanowi — w rozumieniu art. 87 WE — pomoc państwa na

11 — Z pełnym tekstem tego postanowienia w języku włoskim można się zapoznać na stronie internetowej Corte costituzionale pod adresem www.corteconstituzionale.it (ostatnio konsultowana w dniu 28 kwietnia 2009 r.).

rzecz przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium Regionu Sardynii?

przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium regionu Sardynii?

c) czy art. 49 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu normy takiej jak ta przewidziana w art. 4 ustawy regionu Sardynii nr 4 z 2006 r., w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy regionu Sardynii nr 2 z 2007 r., zgodnie z którą podatek regionalny od postoju w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium regionu Sardynii, eksploatujące rekreacyjne jednostki pływające, których działalność gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich?

20. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawili Autonomiczny Region Sardynii, rząd niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Trybunał zrezygnował z przeprowadzenia rozprawy, po tym jak Autonomiczny Region Sardynii wbrew swojemu pierwotnemu żądaniu odmówił wzięcia w niej udziału, a także pozostałe strony postępowania nie zamierzały składać wyjaśnień ustnie.

V — Ocena

d) czy wskazany powyżej art. 4 ustawy regionu Sardynii nr 4 z 2006 r., w brzmieniu nadanym przez art. 3 ust. 3 ustawy regionu Sardynii nr 2 z 2007 r., przewidując, iż podatek regionalny od postoju w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium regionu Sardynii, eksploatujące rekreacyjne jednostki pływające, których działalność gospodarcza polega na oddawaniu takich jednostek do dyspozycji osób trzecich, stanowi — w rozumieniu art. 87 WE — pomoc państwa na rzecz

A — *Uwagi wprowadzające*

21. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowi punkt zwrotny w orzecznictwie Corte costituzionale. Podczas gdy dotychczas negował on swój

charakter sądu w rozumieniu art. 234 WE [12], odtąd włącza się on do kręgu krajowych sądów konstytucyjnych, które aktywnie współpracują z Trybunałem [13].

22. Niniejsza sprawa uwidacznia szczególnie wyraźnie, że również w postępowaniach przed krajowymi sądami konstytucyjnymi mogą pojawić się pytania z zakresu prawa wspólnotowego, mające decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia danego sporu konstytucyjnego. I tak włoska konstytucja w swym art. 117 akapit pierwszy wyraźnie nakłada na władzę ustawodawczą obowiązek przestrzegania ograniczeń wynikających z prawa wspólnotowego. Tym samym prawo wspólnotowe, jak wyjaśnia Corte costituzionale [14], staje się „elementem kryterium konstytucjonalności" w postępowaniu w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją i „konkretyzuje" wymogi ustanowione przez konstytucję dla ustawodawstwa.

23. Prawo wspólnotowe może mieć istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sporów konstytucyjnych również bez takiej wyraźnej inkorporacji, choćby w sytuacji gdy w postępowaniu w zakresie prawa konstytucyjnego chodzi o to, jakie skutki wywołuje akt prawny Wspólnoty bądź też jaki zakres swobody, podlegającej kontroli sądu konstytucyjnego, przyznaje on ustawodawcy krajowemu.

24. Wreszcie również w niniejszej sprawie ta swoboda działania ustawodawcy krajowego znajduje się w centrum zainteresowania: Corte costituzionale musi wyjaśnić, czy Autonomiczny Region Sardynii, ustanawiając sporny podatek regionalny, przekroczył przysługującą mu z mocy prawa wspólnotowego swobodę decyzyjną. Należy rozstrzygnąć, czy uregulowanie takie jak sardyńskie, zgodnie z którym podatek od określonych postojów statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających pobierany jest jedynie od nierezydentów, jest zgodny ze swobodą świadczenia usług i postanowieniami dotyczącymi pomocy państwa.

25. Pytania te również niekoniecznie stały się bezprzedmiotowe poprzez całkowite zniesienie spornego podatku regionalnego dokonane w 2009 r. W odniesieniu do okresów

12 — Zobacz Corte costituzionale (Włochy), postanowienie nr 536 z dnia 15-29 grudnia 1995 r. (opublikowane w *Foro italiano* 1996, I, s. 783). Ta praktyka włoskiego sądu konstytucyjnego nie pozostała bez krytyki; zob. w tym względzie w szczególności A. Tizziano, Ancora sui rapporti tra Corti europee: principi comunitari e c.d. controlimiti constituzionali, *Il Diritto dell'Unione Europea* 3/2007, s. 734 (w szczególności 742 i nast.); tenże, Corte e Corte di giustizia, *Il Foro Italiano* 2006, s. 348 (w szczególności s. 352).

13 — Już wcześniej krajowe sądy konstytucyjne przedkładały Trybunałowi w całym szeregu sporów pytania dotyczące prawa wspólnotowego do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym: na wniosek austriackiego Verfassungsgerichtshof wydane zostały wyroki z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (zwany dalej wyrokiem w sprawie „Adria-Wien Pipeline"), Rec. s. I-8365; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-171/01 Wählergruppe Gemeinsam, Rec. s. I-4301; z dnia 20 maja 2003 r. w sprawach połączonych C-465/00, C-138/01 i C-139/01 Österreichischer Rundfunk i in., Rec. s. I-4989. Na wniosek belgijskiego Cour constitutionnelle (uprzednio Cour d'arbitrage) doszło do wydania wyroku z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-93/97 Fédération belge des chambres syndicales de médecins, Rec. s. I-4837; postanowienia z dnia 1 października 2004 r. w sprawie C-480/03 Clerens, wyroków z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-305/05 Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., Zb.Orz. s. I-5305; z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C-212/06 Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon, Zb.Orz. s. I-1683; jeszcze toczą się sprawy C-73/08 Bressol i in. oraz C-389/08 Base i in. Ostatnio Trybunał wydał na wniosek litewskiego sądu konstytucyjnego (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas) wyrok z dnia 9 października 2008 r. w sprawie C-239/07 Sabatauskas i in., Zb.Orz. s. I-7523.

14 — Corte costituzionale wskazuje w tym kontekście na swoje orzecznictwo, tak jak wynika ono z wyroków nr 7/2004, nr 166/2004, nr 406/2005, nr 129/2005 i nr 348/2007.

poprzedzających to zniesienie może bowiem nadal być użyteczne wyjaśnienie, czy obowiązujący wówczas stan prawny był zgodny z prawem wspólnotowym. W szczególności może to mieć znaczenie dla wyniku ewentualnych sporów zawisłych pomiędzy poszczególnymi podatnikami i administracją podatkową regionu Sardynii.

B — *Pytania w przedmiocie swobody świadczenia usług (pierwsze i trzecie pytanie prejudycjalne)*

26. W swym pierwszym i trzecim pytaniu Corte costituzionale dąży zasadniczo do ustalenia, czy swoboda świadczenia usług (art. 49 WE) stoi na przeszkodzie ustawodawstwu regionalnemu autonomicznego regionu, zgodnie z którym podatek od postoju w celach turystycznych rekreacyjnych jednostek pływających i statków powietrznych obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, lecz nie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.

1. Określenie przedmiotowych usług

27. Przepisy podatkowe takie jak sardyńskie powinny być oceniane w świetle norm wspólnotowych dotyczących swobodnego świadczenia usług tylko w takim zakresie, w jakim odnoszą się one do usług w rozumieniu traktatu WE.

28. Pojęcie usługi jest zdefiniowane w art. 50 akapit pierwszy WE [15]. Zgodnie z tym postanowieniem chodzi o świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem [16] w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób.

29. Aby wyjaśnić, czy i w jakim zakresie niniejsza sprawa dotyczy tego rodzaju świadczeń, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy postojami statków powietrznych a postojami rekreacyjnych jednostek pływających, od których odpowiednio pobierany jest podatek regionalny.

15 — Aby udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi na jego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Trybunał może poddać analizie również przepisy prawa wspólnotowego, które nie są wymienione w postanowieniu odsyłającym (wyroki z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. s. I-4695, pkt 8; z dnia 29 stycznia 2008 r. w sprawie C-275/06 Promusicae, Zb.Orz. s. I-271, pkt 42. Tylko jeśli z akt wynika, że sąd krajowy świadomie odmawia zwrócenia się do Trybunału z pytaniem w przedmiocie wykładni danego przepisu, Trybunał również nie poddaje danego przepisu analizie (wyrok z dnia 5 października 1988 r. w sprawie 247/86 Alsatel, Rec. s. 5987, pkt 7, 8). W niniejszej sprawie nie można jednakże stwierdzić, że Corte costituzionale zamierzał świadomie wyłączyć art. 50 WE z przedmiotu swojego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Celem sądu krajowego jest natomiast — tak jak zresztą skarżącego w postępowaniu w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją — wyczerpująca ocena sardyńskich przepisów podatkowych w świetle swobody świadczenia usług. Wymaga to analizy nie tylko art. 49 WE, lecz również art. 50 WE, który uzupełnia i doprecyzowuje ten pierwszy artykuł.

16 — Zobacz również wyroki z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. s. I-5263, pkt 54; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-281/06 Jundt, Zb.Orz. s. I-12231, pkt 28.

a) Postój statków powietrznych i ich związek ze swobodą świadczenia usług

30. Jeżeli chodzi o transport lotniczy, to sardyńskim podatkiem regionalnym objęty jest jedynie postój statków powietrznych lotnictwa ogólnego przeznaczonych do transportu prywatnego osób [art. 4 ust. 2 lit. a) ustawy regionalnej nr 4/2006].

31. Z tego ograniczenia przesłanek opodatkowania do lotnictwa ogólnego i transportu prywatnego osób wynika zgodnie z informacjami sądu krajowego [17], że sardyńskim przepisom podatkowym podlegają w szczególności postoje statków powietrznych wykorzystywanych w ramach świadczenia komercyjnych usług lotniczych, które służą nieodpłatnemu transportowi i są używane ze względów związanych z działalnością biznesową danego przedsiębiorstwa. Podatkiem objęte są ponadto jedynie rejsy statkami powietrznymi w celach powszechnie nie uważanych za użytek publiczny [18].

32. Bardziej ogólnie rzecz ujmując, sardyński podatek regionalny dotyczy więc jedynie postojów prywatnych statków powietrznych (zwanych „odrzutowcami prywatnymi" i „odrzutowcami firmowymi"). Usługi transportowe wykonane za pomocą takich samolotów nie mogą być w zwykłym przypadku uznane za usługi w rozumieniu prawa wspólnotowego, ponieważ osoba z nich korzystająca nie płaci wynagrodzenia osobie eksploatującej samolot. W większości przypadków osoba korzystająca i osoba eksploatująca samolot będą to nawet te same osoby.

33. Klasyczna działalność towarzystw lotniczych i organizatorów podróży turystycznych, polegająca na zapewnieniu, za wynagrodzeniem, komercyjnego przewozu osób z Sardynii i na Sardynię i tym samym świadczeniu usług, nie jest, jak się wydaje, objęta podatkiem regionalnym; wskazuje na to ograniczenie przesłanek opodatkowania do transportu prywatnego — to jest niedostępnego dla ogółu społeczeństwa.

34. Z samej okoliczności, że rzeczywisty transport lotniczy nie stanowi w niniejszym przypadku usługi w rozumieniu prawa wspólnotowego, nie można jednakże wnioskować, że przepisy podatkowe takie jak sardyńskie nie wykazują w ogóle związku ze swobodnym świadczeniem usług.

35. Po pierwsze, należy bowiem przypomnieć, że art. 49 WE i 50 WE gwarantują nie tylko czynną swobodę świadczenia usług; przeciwnie, z utrwalonego orzecznictwa

17 — Należy przypomnieć, że Trybunał jest zobowiązany uwzględnić stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne, w postaci takiej jak sformułowana w postanowieniu odsyłającym. Do Trybunału nie należy wypowiadanie się, w ramach procedury odesłania prejudycjalnego, w przedmiocie wykładni przepisów krajowych ani orzekanie o poprawności ich wykładni zastosowanej przez sąd krajowy (utrwalone orzecznictwo, zob. wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. s. I-5257, pkt 42; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-244/06 Dynamic Medien, Zb.Orz. s. I-505, pkt 19).

18 — Sąd krajowy podkreśla to poprzez wskazanie na wspólnotową definicję „komercyjnych usług lotniczych", zawartą w art. 2 lit. l) rozporządzenia Rady (EWG) nr 95/93 z dnia 18 stycznia 1993 r. w sprawie wspólnych zasad przydzielania czasu na start lub lądowanie w portach lotniczych Wspólnoty (Dz.U. L 14, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 793/2004 z dnia 21 kwietna 2004 r. (Dz.U. L 138, s. 50). Zgodnie z nią komercyjne usługi lotnicze oznaczają „sektor nieregularnego lotnictwa cywilnego, który dotyczy operacji lub wykorzystania statku powietrznego przez spółki w celu przewozu pasażerów lub towarów, co ma pomóc w prowadzeniu ich przedsiębiorstwa, w *przypadku gdy statek powietrzny jest używany w celach powszechnie nie uważanych za użytek publiczny* […]" (podkreślenie moje).

wynika, że swoboda świadczenia usług obejmuje również przysługującą usługobiorcy swobodę przemieszczania się do innego państwa członkowskiego w celu skorzystania tam z usługi [19]. Ta bierna swoboda świadczenia usług wchodzi z reguły w grę, gdy osoba eksploatująca samolot, która ma siedzibę za granicą, przylatuje swoim samolotem do sardyńskiego portu lotniczego lub na sardyńskie lotnisko. W zwykłym przypadku korzysta ona bowiem tam z licznych usług; poza korzystaniem z dróg startowych są to na przykład obsługa pilotażowa, tankowanie i zaopatrzenie samolotu oraz ewentualna konserwacja.

36. Po drugie, również osoby transportowane na pokładzie odrzutowców prywatnych lub firmowych z zagranicy na Sardynię udają się tam zwykle, aby świadczyć usługi albo z takich usług skorzystać. Dotyczy to nie tylko osób podróżujących w celach zawodowych, lecz również turystów [20]. Spojrzenie na oficjalny tytuł przepisów podatkowych („Podatek regionalny od postoju w celach turystycznych […]") pokazuje, że zasadniczo odnoszą się one do prywatnych samolotów przewożących turystów na Sardynię.

37. Zatem nawet jeśli sam transport osób na pokładzie prywatnych samolotów eksploatujących je nierezydentów objętych podatkiem regionalnym nie stanowi usługi w rozumieniu art. 49 WE i art. 50 WE, to jednakże postój tych samolotów jest koniecznym warunkiem do świadczenia lub skorzystania z usług na miejscu, zarówno przez osobę eksploatującą samolot, jak również przez przewiezione osoby. Z tego punktu widzenia przepisy podatkowe takie jak sardyńskie wykazują w konsekwencji niepodlegający zakwestionowaniu związek ze swobodnym świadczeniem usług [21].

b) Postój rekreacyjnych jednostek pływających i ich związek ze swobodą świadczenia usług

38. Jeżeli chodzi o żeglugę morską, sardyńskim podatkiem regionalnym objęty jest postój rekreacyjnych jednostek pływających oraz jednostek pływających wykorzystywanych do celów rekreacyjnych, pod warunkiem że jednostki te mają długość większą niż 14 metrów [art. 4 ust. 2 lit. b) ustawy regionalnej nr 4/2006]. Jak podaje sąd krajowy, podatek ten dotyczy również przedsiębiorstw, w szczególności takich, których działalność polega na udostępnianiu rekreacyjnych jednostek pływających lub jednostek pływających wykorzystywanych do celów rekreacyjnych osobom trzecim.

19 — Wyroki z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. s. 377, pkt 10, 16; z dnia 13 lipca 2004 r. w sprawie C-262/02 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-6569, pkt 22; w sprawie C-429/02 Bacardi France, Zb.Orz. s. I-6613, pkt 31; z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 36.

20 — Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem turyści wchodzą w zakres zastosowania (biernej) swobody świadczenia usług; zob. ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Luisi i Carbone, pkt 16; wyroki z dnia 2 lutego 1989 r. w sprawie 186/87 Cowan, Rec. s. 195, pkt 15; z dnia 24 listopada 1998 r. w sprawie C-274/96 Bickel i Franz, Rec. s. I-7637, pkt 15 w związku z pkt 4; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-388/01 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-721, pkt 12.

21 — Ponieważ omawiane usługi nie są usługami w dziedzinie transportu, art. 51 ust. 1 WE nie stoi na przeszkodzie stosowaniu art. 49 WE i art. 50 WE. W każdym razie zasada swobodnego świadczenia usług stosuje się również w dziedzinie transportu lotniczego [wyroki z dnia 26 czerwca 2001 r. w sprawie C-70/99 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. s. I-4845, pkt 21, 22; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. s. I-1291, pkt 23–25, w każdym przypadku przez odniesienie do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2408/92 z dnia 23 lipca 1992 r. w sprawie dostępu przewoźników lotniczych Wspólnoty do wewnątrzwspólnotowych tras lotniczych (Dz.U. L 240, s. 8)].

39. I tak na przykład wypożyczalnia łodzi może wynająć rekreacyjne jednostki pływające osobom trzecim, a szkoła prowadzenia łodzi silnikowych lub szkoła nurkowania może za wynagrodzeniem przeprowadzać kursy na eksploatowanych przez nią jednostkach [22]. Nie ma potrzeby dalszego wyjaśniania, że w przypadku tego rodzaju działalności chodzi o usługi w rozumieniu art. 49 WE i art. 50 akapit pierwszy WE [23].

40. Niemniej zakres stosowania swobody świadczenia usług jest otwarty jedynie wtedy, jeśli przedsiębiorstwo mające siedzibę za granicą świadczy tego rodzaju usługi na Sardynii. Musi więc występować element transgraniczny [24]. Do sytuacji o charakterze wyłącznie wewnętrznym swoboda świadczenia usług nie znajduje zastosowania [25].

41. W niniejszej sprawie spornemu podatkowi regionalnemu poddane są zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy regionalnej nr 4/2006 jedynie osoby eksploatujące łodzie, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Autonomicznego Regionu Sardynii. Nawet jeśli przepis ten miałby odnosić się przede wszystkim do osób eksploatujących łodzie, które mają siedzibę na terenie innych włoskich regionów, to dotyczy on w każdym razie również osób eksploatujących łodzie, które mają siedzibę w innych państwach członkowskich, choćby takich, które mają siedzibę na blisko położonej francuskiej wyspie Korsyce [26].

42. Jeżeli przykładowo przedsiębiorstwo mające siedzibę na Korsyce wynajmuje rekreacyjne jednostki pływające osobom prywatnym, które zawijają tymi jednostkami do portów na Sardynii lub chcą zakotwiczyć na sardyńskich wodach terytorialnych, to przynajmniej część wykonania usługi nie ma miejsca na Korsyce, lecz na Sardynii; tym samym występuje usługa z elementem transgranicznym [27].

43. Element transgraniczny jest jeszcze bardziej wyraźny, gdy organizator podróży turystycznych mający siedzibę na Korsyce przeprowadza stamtąd swoimi łodziami wycieczki na Sardynię lub położona na Korsyce szkoła nurkowania lub prowadzenia

22 — Zobacz w szczególności przykłady handlowego wykorzystywania rekreacyjnych jednostek pływających wymienione w art. 2 ust. 1 Codice della nautica da diporto (przytoczonym w pkt 13 niniejszej opinii).

23 — W odniesieniu do zakwalifikowania leasingu jako usługi zob. wyrok z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehr, Rec. s. I-7447, pkt 33; w odniesieniu do zakwalifikowania leasingu dotyczącego środka transportu jako usługi zob. wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. s. I-3193, pkt 18; w odniesieniu do traktowania jachtu żaglowego użytkowanego w celach sportowych jako środka transportu zob. wyrok z dnia 15 marca 1989 r. w sprawie 51/88 Hamann, Rec. s. 767, pkt 16, 17.

24 — Wyroki z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 352/85 Bond van Adverteerders i in., Rec. s. 2085, pkt 13, 15; z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. s. I-181, pkt 56; z dnia 31 stycznia 2008 r. w sprawie C-380/05 Centro Europa 7, Zb.Orz. s. I-349, pkt 65.

25 — Wyroki z dnia 18 marca 1980 r. w sprawie 52/79 Debauve i in., Rec. s. 833, pkt 9; z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-41/90 Höfner i Elser, Rec. s. I-1979, pkt 37; podobnie, w odniesieniu do swobody przepływu osób, ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon, zob. w szczególności pkt 33.

26 — Podobnie przedstawiała się sytuacja w sprawie Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon (wyrok przywołany w przypisie 13, zob. w szczególności pkt 41, 42), w której belgijska jednostka terytorialna dokonała w swym ustawodawstwie dotyczącym ubezpieczenia pielęgnacyjnego rozróżnienia pomiędzy rezydentami i nierezydentami.

27 — Podobnie rzecz się ma w sprawie ITC (wyrok przywołany w przypisie 24, pkt 56 i nast.), w której rozpatrywane było pośrednictwo w wyszukiwaniu zagranicznych miejsc pracy przez niemieckie przedsiębiorstwa na rzecz niemieckich klientów.

łodzi silnikowych oferuje kursy na swoich łodziach, w toku których przewidziane są postoje w portach Sardynii lub zakotwiczenie na wodach przybrzeżnych regionu [28].

44. W tym kontekście jest nieistotne, z których państw członkowskich pochodzą klienci tych przedsiębiorstw. Artykuł 49 WE znajduje bowiem zastosowanie we wszystkich przypadkach, gdy podmiot świadczący usługi oferuje swe usługi w innym państwie członkowskim niż to, w którym ma siedzibę, i to bez względu na miejsce, w którym siedzibę mają odbiorcy tych usług [29].

45. Jedynie w trosce o zupełność należy jeszcze wspomnieć, że jednostki eksploatowane przez nierezydentów, gdy przybijają na Sardynię, korzystają również z tamtejszych urządzeń portowych [30] i że osoby przewożone na tych jednostkach mogą w danym przypadku wykorzystać postój na Sardynii do pobytu w celach turystycznych. Przy tej okazji, jak już wspomniano, zainteresowani korzystają również z usług [31].

28 — Zobacz w tym względzie także wyrok z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C-381/93 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5145, pkt 15: „Usługi w dziedzinie transportu morskiego pomiędzy państwami członkowskimi są nie tylko często świadczone w stosunku do usługobiorców, którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim niż usługodawca, lecz z natury rzeczy przynajmniej w części również oferowane w innym państwie członkowskim niż to, w którym siedzibę ma podmiot je świadczący".

29 — Wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-398/95 SETTG, Rec. s. I-3091, pkt 8.

30 — To samo dotyczy wymienionych w art. 4 ust. 2 lit. b) ustawy regionalnej nr 4/2006 przystani lub kotwicowisk i osprzętowanych kotwicowisk.

31 — Zobacz stwierdzenia dotyczące samolotów powyżej, w pkt 34, 35 niniejszej opinii.

46. Jak pokazują wszystkie te przykłady, przepisy podatkowe takie jak sardyńskie mają w konsekwencji związek ze swobodnym świadczeniem usług w zakresie, w jakim obejmują one postój na Sardynii rekreacyjnych jednostek pływających i jednostek pływających wykorzystywanych do celów rekreacyjnych [32].

2. Ograniczenie swobody świadczenia usług

47. Okoliczność, że przepisy podatkowe takie jak sardyńskie wprowadzają rozróżnienie według rezydencji podatkowej podatnika, może na pierwszy rzut oka skłonić do zbadania ich zgodności ze swobodą świadczenia usług z punktu widzenia *pośredniej dyskryminacji* ze względu na przynależność państwową. Taka dyskryminacja byłaby oczywiście związana z tym, że sporne przepisy podatkowe dotyczą w większym stopniu obcokrajowców niż własnych obywateli [33]. W niniejszej sprawie nie jest jednakże

32 — Nawet gdyby dane usługi miały być usługami transportowymi w dziedzinie żeglugi morskiej, to zasada swobodnego świadczenia usług znajdowałaby do nich zastosowanie [zob. art. 51 ust. 1 WE i art. 80 ust. 2 WE w związku z art. 1 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 4055/86 z dnia 22 grudnia 1986 r., stosujące zasadę swobody świadczenia usług do transportu morskiego między państwami członkowskimi i między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (Dz.U. L 378, s. 1)]; zobacz także ww. w przypisie 28 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 13; wyroki z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawach połączonych C-430/99 i C-431/99 Sea-Land Service i in., Rec. s. I-5235, pkt 30–32; z dnia 14 listopada 2002 r. w sprawie C-435/00 Geha Naftiliaki i in., Rec. s. I-10615, pkt 20; z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-269/05 Komisja przeciwko Grecji, pkt 19–21.

33 — Podobnie przykładowo wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 28; zob. także wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 28, 29; z dnia 23 stycznia 1997 r. w sprawie C-29/95 Pastoors i Trans-Cap, Rec. s. I-285, pkt 17, 18; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-224/97 Ciola, Rec. s. I-2517, pkt 14; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-332/05 Celozzi, Zb.Orz. s. I-563, pkt 26.

w żadnym razie pewne, że krąg podatników składa się głównie z osób pochodzących z innych państw członkowskich. Należy mieć bowiem na względzie, że wśród nierezydentów, którzy przybywają swoimi samolotami lub łodziami na Sardynię, mogą znajdować się liczne osoby fizyczne i prawne, które mają rezydencję podatkową jedynie w innych regionach Włoch; w zdecydowanej większości przypadków będzie bowiem chodziło o obywateli włoskich. W tym kontekście istnienie pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową nie wydaje się w niniejszej sprawie raczej mieć miejsca [34].

48. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada swobodnego świadczenia usług obejmuje nie tylko zakaz dyskryminacji, lecz również *zakaz ograniczeń.* W związku z tym art. 49 WE wymaga nie tylko zniesienia wszelkich form dyskryminacji wobec usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim ze względu na jego przynależność państwową, ale także zniesienia wszelkich ograniczeń, nawet jeśli są one stosowane bez rozróżnienia zarówno wobec usługodawców krajowych, jak i pochodzących z innych państw członkowskich, które mogą zakazać, zakłócić lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym świadczy on zgodnie z prawem analogiczne usługi [35].

49. Również krajowy instrument podatkowy utrudniający korzystanie ze swobody świadczenia usług może być zakazany przez art. 49 WE, bez względu na to, czy pochodzi od samego państwa, czy też od jednostki samorządu terytorialnego [36].

50. Podatki i opłaty nie powinny zostać jednakże uznane za ograniczenie swobodnego świadczenia usług wyłącznie z tego względu, że ogólnie czynią świadczenie usługi droższym [37]. Podobnie Trybunał stwierdził również, że art. 49 WE nie obejmuje środków, których jedynym skutkiem jest obłożenie świadczenia usług dodatkowymi kosztami i które w jednakowy sposób odnoszą się zarówno do świadczenia usług między państwami członkowskimi, jak i wewnątrz jednego państwa członkowskiego [38].

51. Akurat w niniejszej sprawie taka sytuacja nie ma jednakże miejsca.

34 — Podobnie ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 26, 27. Również w sprawie Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon (wyrok przywołany w przypisie 13, pkt 45–54) uregulowanie belgijskiej jednostki terytorialnej dokonującej rozróżnienia według miejsca zamieszkania nie było ujmowane jako pośrednia dyskryminacja ze względu na obywatelstwo, lecz oceniane z punktu widzenia ograniczenia różnych swobód podstawowych.

35 — Wyroki z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-244/04 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-885, pkt 31; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-490/04 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6095, pkt 63; z dnia 28 kwietnia 2009 r. w sprawie C-518/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-3491, pkt 62. Zobacz ponadto także wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-76/90 Säger, Rec. s. I-4221, pkt 12; ww. w przypisie 19 wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; w sprawie Bacardi France, pkt 31.

36 — Wyroki z dnia 29 listopada 2001 r. w sprawie C-17/00 De Coster, Rec. s. I-9445, pkt 26, 27; z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-134/03 Viacom Outdoor, Zb.Orz. s. I-1167, pkt 36; podobnie wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 46, 47.

37 — Może być oczywiście inaczej, jeśli podatek lub opłata jest pod względem prohibicyjnym tak wysoka, że faktycznie równa się zakazowi prowadzenia danej działalności; zob. w tym względzie już moją opinię z dnia 28 października 2004 r. w sprawie Viacom Outdoor (wyrok przywołany w przypisie 36, pkt 63).

38 — Wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawach połączonych C-544/03 i C-545/03 Mobistar i Belgacom Mobile (zwany dalej „wyrokiem w sprawie Mobistar"), Zb.Orz. s. I-7723, pkt 31. Zobacz uzupełniająco również moją opinię w sprawie Viacom Outdoor (wyrok przywołany w przypisie 36, pkt 58–67).

52. Podatek regionalny, taki jak sardyński, który obciąża jedynie nierezydentów, stanowi dla osób eksploatujących prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Sardynii, dodatkowy element kosztów, któremu ich konkurenci mający rezydencję podatkową na terytorium Sardynii nie podlegają. Dla nierezydentów postój ich prywatnych statków powietrznych lub rekreacyjnych jednostek pływających na Sardynii jest odpowiednio droższy niż dla rezydentów. Z tego samego powodu oddawanie łodzi rekreacyjnych do dyspozycji osób trzecich jest dla osób je eksploatujących będących nierezydentami również droższe i tym samym trudniejsze w porównaniu do rezydentów. Także dla turystów postój łodzi wynajętej poza Sardynią na wodach i w portach wybrzeża sardyńskiego będzie tym samym ostatecznie mniej atrakcyjny.

53. Zatem przepisy podatkowe takie jak sardyńskie mają odmienny skutek w odniesieniu do świadczenia i korzystania z usług związanych z takimi lotami i rejsami łodziami w zależności od tego, czy osoba eksploatująca statek powietrzny bądź rekreacyjną jednostkę pływającą ma rezydencję podatkową na terytorium włoskiego regionu Sardynii, czy też poza tym terytorium [39].

54. Z punktu widzenia prawa wspólnotowego takie przepisy nie podlegają zakwestionowaniu, o ile objęte jest nimi jedynie krajowe świadczenie usług pomiędzy Sardynią i innymi regionami Włoch, ponieważ do takich sytuacji o charakterze wyłącznie wewnętrznym prawo wspólnotowe, jak już wspomniano, nie znajduje zastosowania [40].

55. Jeżeli jednak przepisy podatkowe takie jak sardyńskie wpływają na transgraniczne świadczenie usług — przykładowo na świadczenie usług pomiędzy Sardynią i francuską wyspą Korsyką — czynią one świadczenie usług między państwami członkowskimi trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego lub jego części, w niniejszej sprawie wewnątrz włoskiego regionu Sardynii [41].

56. Nawet jeśli takie niejednakowe traktowanie pod względem podatkowym nie prowadzi do dyskryminacji ze względu na przynależność państwową [42], to jednakże oddziałuje ono niekorzystnie na zagwarantowaną w art. 49 WE swobodę świadczenia usług [43] i w konsekwencji należy je uznać za

39 — Poprzez ten element różnego traktowania sytuacji transgranicznych i wewnątrzkrajowych niniejsza sprawa różni się przykładowo od spraw Viacom Outdoor (wyrok przywołany w przypisie 36, w szczególności pkt 37) i Mobistar (wyrok przywołany w przypisie 38, w szczególności pkt 32, 33).

40 — Zobacz powyżej, pkt 40 niniejszej opinii oraz orzecznictwo wymienione w przypisach 24, 25.

41 — W odniesieniu do sytuacji o podobnym charakterze w związku z innymi podstawowymi swobodami zob. ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon, w szczególności pkt 41, 42; wyrok z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-72/03 Carbonati Apuani, Zb.Orz. s. I-8027, w szczególności pkt 26; również w tych przypadkach Trybunał badał uregulowania krajowe, których zakres stosowania ograniczał się do części terytorium danego państwa członkowskiego, w świetle podstawowych swobód rynku wewnętrznego.

42 — Zobacz powyżej, pkt 47 niniejszej opinii.

43 — Wyżej wymieniony w przypisie 38 wyrok w sprawie Mobistar, pkt 30 oraz ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 67; podobnie ww. w przypisie 28 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 17; wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. s. I-1931, pkt 33; ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie De Coster, pkt 30; wyrok z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie C-372/04 Watts, Zb.Orz. s. I-4325, pkt 94; ww. w przypisie 24 wyrok w sprawie Centro Europa 7, pkt 65; wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-155/08 X i Passenheim-van Schoot, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 32.

ograniczenie swobodnego świadczenia usług.

3. W przedmiocie uzasadnienia przepisów podatkowych, takich jak sardyńskie

57. Pozostaje zbadać, czy stwierdzone ograniczenia swobodnego świadczenia usług można usprawiedliwić, jak to jest z naciskiem podnoszone przez Autonomiczny Region Sardynii.

a) Ochrona środowiska naturalnego

58. Swoboda świadczenia usług może, w braku harmonizacji na poziomie wspólnotowym, zostać ograniczona przepisami krajowymi uzasadnionymi względami wymienionymi w art. 46 ust. 1 WE w związku z art. 55 WE lub też nadrzędnymi względami interesu ogólnego [44].

59. W niniejszej sprawie Autonomiczny Region Sardynii powołuje się zasadniczo na dwa względy uzasadniające: ochronę środowiska naturalnego i ochronę zdrowia publicznego.

60. Ocena, czy w ramach uchwalania spornych przepisów podatkowych realizowane były te, a nie inne cele [45], nie należy do Trybunału, lecz do sądu krajowego. W dalszych rozważaniach zakładam, że ochrona środowiska naturalnego i zdrowia publicznego były rzeczywiście decydującymi względami dla ustawodawcy regionalnego.

61. Tak jak Wspólnota jest zobowiązana do brania pod uwagę wymogów ochrony środowiska przy ustalaniu i realizowaniu jej polityk i działań (zob. w szczególności art. 2 WE i art. 6 WE [46]), pozwala ona również państwom członkowskim na realizowanie celów z zakresu polityki w dziedzinie środowiska

44 — Wyżej wymienione w przypisie 19 wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23; w sprawie Bacardi France, pkt 32; w przedmiocie uzasadnienia nadrzędnymi względami interesu ogólnego zob. ponadto ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie Säger, pkt 15; ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie SETTG, pkt 21; wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Partneri, Zb.Orz. s. I-11767, pkt 114; podobnie już wyrok z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie 33/74 van Binsbergen, Rec. s. 1299, pkt 12.

45 — W każdym razie brzmienie ustawy dopiero od jej zmiany w 2008 r. — która nie jest tu przedmiotem sporu — wykazuje wyraźny związek z ochroną środowiska naturalnego; wówczas oficjalny tytuł art. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006 został przeredagowany w sposób następujący: „Tassa regionale per la tutela e la sostenibilita ambientale" [opłata regionalna na rzecz ochrony i trwałości środowiska naturalnego; zob. w tym względzie art. 2 ust. 15 lit. a) ustawy nr 3/2008 Autonomicznego Regionu Sardynii]. Natomiast w mediach zostało ukształtowane w odniesieniu do spornych przepisów podatkowych pojęcie „podatku od luksusu" (zob. choćby artykuł A. Pinna w *Corriere della Sera* z dnia 2 czerwca 2006 r. zamieszczony pod następującym tytułem „Sardegna, tassa del lusso. Gates non prenota".

46 — Odpowiednie sformułowanie znajduje się również w art. 37 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

naturalnego. Dlatego też w utrwalonym orzecznictwie ochrona środowiska naturalnego uznana jest za nadrzędny wymóg interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenia swobód zagwarantowanych w traktacie WE wprowadzone przez państwa członkowskie [47].

i) Cele przepisów podatkowych dotyczące polityki w dziedzinie środowiska naturalnego

62. Autonomiczny Region Sardynii podnosi, że sporne w niniejszej sprawie przepisy podatkowe podyktowane są względami ochrony środowiska naturalnego i należy je widzieć w kontekście ogólnych dążeń tej jednostki samorządu terytorialnego w dziedzinie ochrony środowiska naturalnego i krajobrazu, jak również jego dóbr kultury.

63. Liczne łodzie rekreacyjne i samoloty, które każdego roku przybywają w celach turystycznych do Sardynii, prowadzą według informacji regionu do znacznego zanieczyszczenia środowiska naturalnego. Na to zanieczyszczenie narażone jest przede wszystkim wybrzeże Sardynii, na którym koncentruje się znaczna część tamtejszego ruchu turystycznego.

47 — Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 20 września 1988 r. w sprawie 302/86 Komisja przeciwko Danii, Rec. s. 4607, pkt 9; z dnia 9 lipca 1992 r. w sprawie C-2/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-4431, pkt 32–36; z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-463/01 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-11705, pkt 75; w sprawie C-309/02 Radlberger Getränkegesellschaft i in., Zb.Orz. s. I-11763, pkt 75; jak też z dnia 15 listopada 2005 r. w sprawie C-320/03 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-9871, pkt 70; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-524/07 Komisja przeciwko Austrii, pkt 57.

64. Sporny podatek, pobierany od postoju w celach turystycznych prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających, służy, według informacji regionu, uzyskaniu dochodów, które mają mu umożliwić wzmocnienie działań mających na celu ochronę i odtworzenie naruszonych przez ruch turystyczny zasobów środowiska naturalnego, zwłaszcza szczególnie zanieczyszczonych terenów wybrzeża.

65. Jak ponadto twierdzi region, celem podatku jest również odpowiednie pokierowanie procesami: z jednej strony należy zredukować korzystanie z terenów wybrzeża. Z drugiej strony fale turystów powinny lepiej rozkładać się w skali całego roku, dlatego też podatek jest pobierany w okresie głównego ruchu turystycznego, od dnia 1 czerwca do dnia 30 września, a nie w porach roku mniej dotkniętych ruchem turystycznym. W ten sposób sporny podatek powinien przyczynić się do trwałego rozwoju turystyki w regionie.

66. Ponadto region podkreśla, że sporne przepisy podatkowe oparte są na zasadzie „zanieczyszczający płaci”.

67. Jako że przepisy podatkowe są oparte na tego rodzaju względach, to bez wątpienia realizują one uprawniony cel w zakresie polityki ochrony środowiska naturalnego.

ii) Ocena konkretnych cech przepisów podatkowych

68. Jednakże to, czy przepisy podatkowe takie jak sardyńskie są ostatecznie zgodne z wymogami swobody świadczenia usług (art. 49 WE), uzależnione jest od ich konkretnych cech. Niezależnie od istnienia uprawnionego celu odpowiadającego nadrzędnym względom interesu ogólnego, uzasadnienie ograniczenia swobód przyznanych przez traktat WE wymaga bowiem, by sporny środek był odpowiedni do tego, by zapewnić osiągnięcie zamierzonego celu, i nie wykraczał poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia [48].

69. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ustawodawstwo krajowe jest właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeśli jego osiągnięcie jest rzeczywistym przedmiotem troski tego ustawodawstwa w sposób spójny i systematyczny [49].

70. W odniesieniu do przepisów podatkowych, takich jak sardyńskie, problematyczne jest to, że wprowadzają one rozróżnienie według rezydencji podatkowej i obciążają podatkiem regionalnym jedynie nierezydentów, lecz nie rezydentów.

71. Autonomiczny Region Sardynii uważa, że takie przepisy podatkowe są zgodne z zasadą „zanieczyszczający płaci". W przeciwnym wypadku nierezydenci mogliby korzystać z zasobów środowiska naturalnego bez przyczyniania się finansowo do jego ochrony i odtworzenia, i występować w tym względzie jako „jeżdżący na gapę" („free rider").

72. Trafne w tej argumentacji jest to, że zgodnie z zasadą „zanieczyszczający płaci", która znajduje swój wyraz w art. 174 ust. 2 WE, ten, kto jest odpowiedzialny za zanieczyszczenie, powinien ponieść koszty jego usunięcia [50]. Również ten, kto jest odpowiedzialny za zużycie zasobów środowiska naturalnego, powinien przyczyniać się do ich ochrony i odtworzenia. Z punktu widzenia zasady „zanieczyszczający płaci" nie powinno się więc kwestionować tego, że uregulowanie takie jak sardyńskie nakłada na osoby eksploatujące prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające podatek motywowany względami ochrony środowiska

48 — Utrwalone orzecznictwo, zob. wyroki z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163, pkt 46; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Gouvernement de la Communauté française i Gouvernement wallon, pkt 55; wyrok z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-222/05 UTECA, Zb.Orz. s. I-4233, pkt 25; w szczególności w odniesieniu do swobody świadczenia usług zob. ponadto ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie Säger, pkt 15; ww. w przypisie 19 wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 24; w sprawie Bacardi France, pkt 33; ww. w przypisie 44 wyrok w sprawie Laval un Partneri, pkt 101.

49 — Wyroki z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-500/06 Corporación Dermoestética, Zb.Orz. s. I-5785, pkt 39, 40; z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 Hartlauer, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 55; z dnia 19 maja 2009 r. w sprawie C-531/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-4103, pkt 66; w sprawach połączonych C-171/07 i C-172/07 Apothekerkammer des Saarlandes i in., Zb.Orz. s. I-4171, pk 42.

50 — Zobacz w tym względzie moją opinię przedstawioną w dniu 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-254/08 Futura Immobiliare i in. (wyrok z dnia 16 lipca 2009 r.), Zb.Orz. s. I-6995, pkt 30.

naturalnego w związku z ich każdorazowym postojem w regionie.

73. Uregulowanie oparte na zasadzie „zanieczyszczający płaci" nie może się jednakże ograniczać do opodatkowania podatkiem środowiskowym wyłącznie osób eksploatujących prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające, które nie są rezydentami, natomiast osób będących rezydentami nie. Bowiem w zakresie, w jakim zanieczyszczenia środowiska naturalnego pochodzą od przybywających na Sardynię prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających, występują one bez względu na pochodzenie tych samolotów i łodzi, w szczególności nie mają żadnego związku z rezydencją podatkową osób je eksploatujących. Samoloty i łodzie nierezydentów przyczyniają się do naruszenia zasobów środowiska naturalnego w takim samym stopniu, jak samoloty i łodzie rezydentów.

74. Zgodne z zasadą „zanieczyszczający płaci" byłoby więc włączenie każdej osoby eksploatującej statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające do usuwania szkód w środowisku naturalnym odpowiednio do stopnia udziału w jego zanieczyszczeniu, i to nie bacząc na jej rezydencję podatkową lub jej inne ciężary podatkowe [51]. Natomiast uregulowanie, takie jak sporne w niniejszej sprawie uregulowanie sardyńskie, obciąża kosztami zanieczyszczenia środowiska spowodowanymi przez samoloty i łodzie rezydentów społeczność, co jest sprzeczne z zasadą „zanieczyszczający płaci" [52].

75. Sprzeczność pomiędzy wymogami zasady „zanieczyszczający płaci", na którą powołuje się Autonomiczny Region Sardynii, i rzeczywistym charakterem spornej w niniejszej sprawie ustawy regionalnej staje się szczególnie wyraźna, gdy analizuje się traktowanie pod względem podatkowym rekreacyjnych jednostek pływających, które stacjonują przez cały rok w regionalnych strukturach portowych. Te jednostki są zwolnione z podatku regionalnego [53], mimo że ich udział w powodowaniu podnoszonych zanieczyszczeń środowiska naturalnego mógłby być w zwykłym przypadku o wiele większy niż udział podobnych jednostek, które są zakotwiczone poza terytorium Sardynii i jedynie sporadycznie przybijają na wody wybrzeża i do portów regionu.

76. Ogólnie rzecz ujmując, sardyńskie uregulowanie w sposób arbitralny włącza niektóre podmioty powodujące zanieczyszczenia środowiska naturalnego — nierezydentów — do finansowania działań mających na celu ochronę i odtworzenie zasobów środowiska naturalnego, jednakże inne podmioty — rezydentów — nie. Tym samym propagowany przez sam Autonomiczny Region Sardynii cel ochrony środowiska naturalnego nie jest wprowadzany w życie w sposób spójny i systematyczny.

51 — Podobnie ww. w przypisie 50 moja opinia przedstawiona w sprawie Futura Immobiliare i in., pkt 66, w której wskazałam, że nie do pogodzenia z zasadą „zanieczyszczający płaci" byłoby bezpośrednie zwolnienie określonych grup z kosztów związanych ze spowodowanym przez nie zanieczyszczeniem środowiska, ze względu na ich niezasobność lub mniejszą zdolność płatniczą.

52 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 50 moją opinię w sprawie Futura Immobiliare i in., pkt 32 oraz opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawioną w dniu 30 kwietnia 2002 r. w sprawie C-126/01 GEMO (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r.), Rec. s. I-13769, pkt 66.

53 — Artykuł 4 ust. 6 lit. b) ustawy regionalnej nr 4/2006.

77. W tych okolicznościach przepisy podatkowe takie jak sardyńskie nie mogą być uznane za odpowiednie do realizacji ich celów związanych z polityką w dziedzinie środowiska naturalnego. Z samego tego powodu nie są one zgodne z wymogami swobodnego świadczenia usług.

78. W tym kontekście nie jest przekonująca argumentacja Autonomicznego Regionu Sardynii, że sytuacja rezydentów i nierezydentów jest odmienna, w związku z czym ich odmienne traktowanie w dziedzinie podatku regionalnego jest obiektywnie uzasadnione.

79. Trybunał uznał wprawdzie wielokrotnie, że odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów w świetle podatków bezpośrednich może być zasadne [54], jednakże nie można tego uogólniać w ten sposób, że sytuacja nierezydentów i rezydentów będzie zawsze odmienna. Różnicowanie pomiędzy tymi dwoma grupami osób będzie natomiast uzasadnione tylko w takim zakresie, w jakim odzwierciedlają się w nim obiektywne różnice [55]. W przypadkach, w których takie różnice istnieją, również przepisy podatkowe państw członkowskich nie mogą dokonywać rozróżnienia pomiędzy rezydentami i nierezydentami [56].

80. W związku z powyższym należy zawsze konkretnie zbadać, czy sytuacja nierezydentów i rezydentów jest obiektywnie odmienna. To winno być ocenione w świetle przedmiotu i celu danych przepisów podatkowych [57].

81. Jak wskazano Trybunałowi, przepisy podatkowe takie jak sardyńskie służą realizacji celu związanego z polityką w dziedzinie środowiska naturalnego polegającego na ochronie i odtworzeniu zasobów środowiska naturalnego regionu naruszonych przez ruch turystyczny, przede wszystkim terenów wybrzeża. Mając na względzie ten specyficzny cel, należy uznać, że sytuacja osób eksploatujących prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające będących rezydentami i nierezydentami jest taka sama. Jak już bowiem wspomniałam, prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające przybywające na Sardynię zanieczyszczają środowisko naturalne całkowicie niezależnie od ich pochodzenia i rezydencji podatkowej podmiotów je eksploatujących [58].

54 — Wyżej wymienione w przypisie 33 wyroki w sprawie Schumacker, pkt 30–34, w sprawie Gerritse, pkt 43, 44; wyroki z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. s. I-6443, pkt 15, 16; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-346/04 Conijn, Zb.Orz. s. I-6137, pkt 16; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 23, 24; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-182/06 Lakebrink i Peters-Lakebrink, Zb.Orz. s. I-6705, pkt 28, 29; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 38 i 39.

55 — Trybunał wymienił konkretnie takie różnice przykładowo w ww. w przypisie 33 wyroku w sprawie Schumacker, pkt 32, 33, w ww. w przypisie 54 wyroku w sprawie Truck Center, pkt 40–50. Zobacz ponadto wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 39.

56 — Wyżej wymieniony w przypisie 33 wyrok w sprawie Gerritse, pkt 27, 53; ww. w przypisie 54 wyrok w sprawie Wallentin, pkt 17–20; ww. w przypisie 55 wyrok w sprawie Bouanich, pkt 40, 41; ww. w przypisie 54 wyroki w sprawie Conijn, pkt 20, 24; w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 25; w sprawie Lakebrink i Peters-Lakebrink, pkt 30–35.

57 — Podobnie wyroki z dnia 27 października 1971 r. w sprawie 6/71 Rheinmühlen Düsseldorf, Rec. s. 823, pkt 14; z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie C-127/07 Arcelor Atlantique i Lorraine i in., Zb.Orz. s. I-9895, pkt 26.

58 — Zobacz w tym względzie pkt 72 niniejszej opinii.

82. Ponieważ zatem w niniejszej sprawie w kontekście celów sardyńskich przepisów podatkowych związanych z polityką w dziedzinie środowiska naturalnego sytuacja rezydentów i nierezydentów jest taka sama, również ich postoje na Sardynii prywatnymi statkami powietrznymi i rekreacyjnymi jednostkami pływającymi muszą być opodatkowane w ten sam sposób [59].

83. Autonomiczny Region Sardynii podnosi, że osoby, które mają rezydencję podatkową na Sardynii, przyczyniają się już do ogólnych dochodów podatkowych w tym regionie, w szczególności poprzez płacony przez nie podatek dochodowy i poprzez podatek od wartości dodanej od ich konsumpcji na miejscu [60]. W ten sposób rezydenci zostają włączeni do finansowania działań mających na celu ochronę i odtworzenie zasobów środowiska naturalnego. W przeciwieństwie do nich nierezydenci nie wnoszą takiego wkładu do budżetu regionu.

84. Również ten argument mnie nie przekonuje.

85. Obciążenia podatkiem regionalnym, takim jak sporny w niniejszej sprawie, który obejmuje wyłącznie nierezydentów, nie można skompensować przez zakładane korzyści, które nierezydenci mogą odnieść w kontekście innych podatków. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem sprzeczne z podstawową swobodą niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się ich istnienie [61].

86. Co innego mogłoby mieć jednakże zastosowanie wówczas, gdyby stwierdzone zostało, że rezydenci muszą od ich prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających płacić podobny podatek lub opłatę związane ze szczególnym celem z zakresu polityki w dziedzinie środowiska naturalnego, przykładowo w związku z opłatami postojowymi za łodzie zakotwiczone w portach Sardynii. W tym jednakże względzie w niniejszej sprawie nie przedstawiono Trybunałowi żadnych informacji. Sporny podatek regionalny został jedynie skonfrontowany z ogólnym ciężarem podatkowym rezydentów Sardynii.

87. W tym względzie należy zauważyć, że sporny podatek regionalny od postoju prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających nie służy tym samym celom, co pozostałe podatki płacone przez podatników sardyńskich, mianowicie podatek

59 — Tym odróżnia się niniejsza sprawa przykładowo od sprawy Komisja przeciwko Belgii (wyrok przywołany w przypisie 47, pkt 34–36), w której rodzime i zagraniczne produkty różnią się obiektywnie z punktu widzenia określonych, uznanych również na poziomie wspólnotowym, zasad polityki w dziedzinie środowiska naturalnego.

60 — Z akt wynika, że znaczna część wpływów z podatku dochodowego i podatku od wartości dodanej przypadających na region Sardynii przysługuje temu autonomicznemu regionowi. Specjalny Statut regionu Sardynii (Statuto speciale della Regione Sardegna) przewiduje zgodnie z art. 8 ustawy konstytucyjnej nr 3 z dnia 26 lutego 1948 r. w brzmieniu zmienionym ustawą nr 296 z dnia 27 grudnia 2006 r., że między innymi siedem dziesiątych podatku dochodowego płaconego przez sardyńskich podatników i dziewięć dziesiątych podatku od wartości dodanej odnoszącego się do konsumpcji w regionie wpływa do budżetu.

61 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 21; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. s. I-11819, pkt 97; ww. w przypisie 54 wyrok w sprawie Lakebrink i Peters-Lakebrink, pkt 24; podobna refleksja wyrażona jest również w ww. w przypisie 41 wyroku w sprawie Carbonati Apuani, pkt 34.

dochodowy i podatek od wartości dodanej. Podczas gdy pierwszy realizuje, według informacji podanych przez autonomiczny region, szczególne cele związane z polityką w dziedzinie środowiska naturalnego i powinien również powodować skutek regulacyjny, te ostatnie służą ogólnie zasileniu budżetów publicznych i nie mają podobnego skutku.

88. Dodać należy, że rezydenci w o wiele większym stopniu niż nierezydenci korzystają z infrastruktury swojego rodzimego regionu i ze świadczonych tam usług. Dlatego też słuszne jest, by rezydenci tego regionu w odpowiednio większym stopniu przyczyniali się do ogólnych dochodów podatkowych niż nierezydenci [62]. Na przykład w danym państwie członkowskim lub regionie to głównie rezydenci korzystają z będących do dyspozycji ogólnych instytucji zdrowia i kształcenia, natomiast nierezydenci mogą z nich korzystać jedynie wyjątkowo.

89. W tym kontekście zróżnicowane traktowanie rezydentów i nierezydentów przy opodatkowywaniu ich postojów prywatnymi statkami powietrznymi i rekreacyjnymi jednostkami pływającymi nie da się a limine uzasadnić wskazaniem na wkład rezydentów do ogólnych dochodów podatkowych regionu.

62 — Pewien wkład do ogólnych dochodów podatkowych autonomicznego regionu wnoszą zresztą również nierezydenci, i to poprzez podatek od wartości dodanej od ich konsumpcji na miejscu; również region przyznał to w postępowaniu przed Trybunałem.

90. Podsumowując, ograniczenia swobodnego świadczenia usług, które powodowane są sardyńskimi przepisami podatkowymi, nie mogą zatem zostać uzasadnione względami ochrony środowiska naturalnego.

b) Ochrona zdrowia publicznego

91. Poza ochroną środowiska naturalnego Autonomiczny Region Sardynii powołuje się na ochronę zdrowia publicznego jako uzasadnienie dla jego spornych przepisów podatkowych.

92. Ochrona zdrowia publicznego należy do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które zgodnie z art. 46 ust. 1 WE w związku z art. 55 WE mogą uzasadniać ograniczenie swobodnego świadczenia usług [63].

93. Z informacji podanych przez Autonomiczny Region Sardynii wynika, że uregulowanie takie jak sardyńskie służy przede wszystkim realizacji celów związanych z polityką w dziedzinie środowiska naturalnego.

63 — Wyżej wymieniony w przypisie 49 wyrok w sprawie Corporación Dermoestética, pkt 37; zob. także ww. w przypisie 49 wyrok w sprawie Hartlauer, pkt 46.

Za ich pomocą mogą wprawdzie pośrednio zostać ograniczone zagrożenia dla zdrowia związane z pogorszeniem stanu środowiska naturalnego, niemniej niezależnie od tego wzgląd ochrony zdrowia publicznego nie ma tu samodzielnego znaczenia, które wykraczałoby poza cel ochrony środowiska. W związku z tym powołanie się na ochronę zdrowia publicznego jako motyw uzasadniający nie może w niniejszej sprawie doprowadzić do innych stwierdzeń niż powołanie się na ochronę środowiska naturalnego [64], którym zajmowałam się już powyżej [65].

94. W szczególności wskazaniem na ochronę zdrowia publicznego nie można uzasadniać tego, że spornym podatkiem od postoju prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciążeni są wyłącznie nierezydenci, natomiast rezydenci nie podlegają temu podatkowi.

95. Na podstawie art. 46 ust. 1 WE w związku z art. 55 WE dozwolone są wprawdzie wyraźnie w dziedzinie ochrony zdrowia publicznego — odmiennie niż w dziedzinie ochrony środowiska naturalnego — środki, które są skierowane konkretnie przeciwko cudzoziemcom. Niemniej wymagają one, by cudzoziemiec stanowił jednoznacznie zagrożenie dla zdrowia publicznego [66]. W niniejszej sprawie podnoszone zanieczyszczenia środowiska, jak również ewentualne związane z nimi kwestie dotyczące zdrowia są niezależne od pochodzenia danego prywatnego statku powietrznego lub danej rekreacyjnej jednostki pływającej oraz rezydencji podatkowej osoby je eksploatującej; są one powodowane przez samoloty i łodzie osób je eksploatujących, które nie są rezydentami, w takiej samej mierze jak przez samoloty i łodzie osób je eksploatujących, które są rezydentami. Powołanie się na ochronę zdrowia publicznego nie usprawiedliwia zatem środków, które dotyczą specjalnie osób eksploatujących samoloty i łodzie, mających rezydencję podatkową poza terytorium Sardynii. Ma to zastosowanie tym bardziej, że art. 46 ust. 1 WE stanowi postanowienie o charakterze odstępstwa, które winno być interpretowane w sposób ścisły [67].

96. Dlatego też ograniczenia swobody świadczenia usług, takie jak powodowane przez sardyńskie przepisy podatkowe, nie podlegają uzasadnieniu również względami ochrony zdrowia.

c) Pozostałe kwestie

97. W trosce o zupełność rozstrzygnięcia zajmę się poniżej jeszcze kilkoma innymi aspektami, które mogą mieć znaczenie w związku z kwestią uzasadnienia sardyńskich przepisów podatkowych.

64 — Zobacz ww. w przypisie 47 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 56.

65 — Zobacz pkt 61–90 niniejszej opinii.

66 — Tego rodzaju zagrożenie musiałoby być oceniane w świetle podobnych kryteriów co zagrożenie bezpieczeństwa publicznego i porządku publicznego (zob. w tym względzie utrwalone orzecznictwo, tak jak znajduje ono wyraz między innymi w ww. w przypisie 17 wyroku w sprawie Orfanopoulos i Oliveri, pkt 66).

67 — Wyżej wymieniony w przypisie 35 wyrok w sprawie C-490/04 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 86; ww. w przypisie 44 wyrok w sprawie Laval un Partneri, pkt 117.

i) Spójność systemu podatkowego

98. Autonomiczny Region Sardynii wielokrotnie wskazuje w celu uzasadnienia spornych przepisów podatkowych na spójność systemu podatkowego, w który przepisy te się wpisują. Brak opodatkowania rezydentów w związku z postojem prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających jest zasadniczo uzasadniany tym, że rezydenci płacą już inne podatki — w szczególności podatek dochodowy i podatek od wartości dodanej — i w ten sposób wnoszą wkład do budżetu regionu.

99. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie [68]. Niemniej w tym celu należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe [69], co podlega ocenie z punktu widzenia celu spornego uregulowania podatkowego [70].

100. Sporny w niniejszej sprawie podatek regionalny od postoju prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających nie realizuje, jak już wykazałam [71], tych samych celów co podatki ogólne, którym podlegają rezydenci. Już z tego względu ulgi i obciążenia, które z danych przepisów podatkowych wynikają dla podatników, nie mogą być uznane za dwie strony tego samego medalu. Korzyści, które rezydenci czerpią z tego, że nie muszą płacić podatku regionalnego od postoju ich prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających, nie pokrywają się z obciążeniami, na które są oni narażeni z tytułu innych podatków, takich jak podatek dochodowy i podatek od wartości dodanej.

101. Z pewnością wszystkie podatki służą ostatecznie uzyskaniu dochodów dla publicznych budżetów. Sam ten związek jest jednakże zbyt ogólny i pośredni, by mógł uzasadnić zrównoważenie ulg podatkowych dla rezydentów w ramach spornego tu podatku

68 — Utrwalone orzecznictwo od wyroków z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 14–21; w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 21–28. Zobacz z nowszego okresu wyroki z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 68; ww. w przypisie 16 w sprawie Jundt, pkt 67; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 43; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 43.

69 — Wyroki z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. s. I-7641, pkt 24; ww. w przypisie 20 w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 23, 24; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; ww. w przypisie 48 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 70; ww. w przypisie 68 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 68; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Jundt, pkt 68.

70 — Wyżej wymieniony w przypisie 69 wyrok w sprawie Manninen, pkt 43; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 72; podobnie już przedtem wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 67.

71 — Zobacz w tym względzie pkt 88 niniejszej opinii.

regionalnego i obciążeń, którym podlegają oni w ramach innych rodzajów podatków [72].

102. W konsekwencji przepisy podatkowe takie jak sardyńskie nie mogą być usprawiedliwione powołaniem się na spójność systemu podatkowego.

ii) Wyspiarski charakter Sardynii

103. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Autonomiczny Region Sardynii powołał się przed Corte costituzionale na swój wyspiarski charakter. W związku z tym istnieje jego zdaniem konieczność wyrównania wyższych kosztów, które ze względu na geograficzną i gospodarczą specyfikę wiążącą się z wyspiarskim charakterem regionu muszą ponosić przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową na Sardynii, poprzez opodatkowanie przedsiębiorstw, które nie mają rezydencji podatkowej na Sardynii.

104. Najpóźniej od konferencji rządowej dotyczącej traktatu amsterdamskiego, której akt końcowy zawiera *Deklarację w sprawie regionów wyspiarskich*, jest uznane na poziomie wspólnotowym, „że regiony wyspiarskie dotknięte są niedogodnościami strukturalnymi wynikającymi z ich wyspiarskiego charakteru, których stałe występowanie poważnie szkodzi rozwojowi gospodarczemu i społecznemu tych regionów"; ustawodawstwo wspólnotowe powinno brać pod uwagę te niedogodności [73].

105. Takie uwzględnienie może nastąpić w ramach różnych polityk Wspólnoty, przykładowo w ramach polityki regionalnej, polityki strukturalnej, polityki spójności gospodarczej i społecznej (zob. w tym względzie również art. 158 akapit drugi WE) lub polityki w dziedzinie transportu. I tak w celu zrekompensowania niedogodności dotyczących regionów wyspiarskich mogą zostać podjęte pozytywne działania wspierające. Na terenach wysp może być również konieczne podjęcie szczególnych działań w celu ochrony tamtejszej równowagi ekologicznej przed neofitami i neozoami [74].

106. Wyspiarski charakter danego państwa członkowskiego lub regionu nie może natomiast być nadużywany jako przykrywka dla (ponownego) ustanowienia ograniczeń w handlu lub środków protekcjonistycznych, które byłyby sprzeczne z zasadą rynku wewnętrznego. Na tej zasadzie opiera się zresztą również deklaracja w sprawie regionów wyspiarskich, w zakresie w jakim

72 — W odniesieniu do kryterium zbyt ogólnego i pośredniego związku zob. ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Jundt, pkt 70; ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie Eurowings Luftverkehr, pkt 42; podobnie również ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 24.

73 — Deklaracja nr 30 załączona do aktu końcowego traktatu amsterdamskiego (Dz.U. 1997, C 340, s. 136).

74 — Neofity i neozoa stanowią gatunki roślin i zwierząt, które — świadomie lub nieświadomie, bezpośrednio lub pośrednio — są przenoszone przez ludzi na tereny, na których naturalnie nie występują.

formułuje cel lepszego włączenia ich do rynku wewnętrznego.

107. Włączenie regionów wyspiarskich do rynku wewnętrznego powinno zgodnie z tą deklaracją następować „na równych warunkach". Pozostaje zatem możliwość przyjęcia środków mających na celu zrekompensowanie niedogodności lub rozwiązanie problemów, które wynikają bezpośrednio z wyspiarskiego charakteru danego regionu lub państwa członkowskiego. Takie środki spełniają jednakże kryterium równych warunków tylko wtedy, gdy są odpowiednie do usunięcia danej niedogodności lub rozwiązania problemu i nie wykraczają poza to, co w tym względzie konieczne. Takie środki nie mogą również skutkować naruszeniem istoty zasady rynku wewnętrznego lub zasady otwartej gospodarki rynkowej [75].

108. W niniejszej sprawie nie można stwierdzić, że akurat osoby eksploatujące prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające, które są rezydentami regionu Sardynii, byłyby dotknięte specyficznymi niedogodnościami lub problemami, które miałyby wynikać bezpośrednio z wyspiarskiego charakteru regionu. W każdym razie Trybunałowi nie przedstawiono w tym względzie żadnych informacji. Względy wyłącznie gospodarcze, które nie mają bezpośredniego związku z wyspiarskim położeniem regionu, nie mogą uzasadniać ograniczenia swobody zagwarantowanej w traktacie WE [76].

109. Podsumowując, nie można zatem na podstawie wyspiarskiego położenia Sardynii skonkludować, że ograniczenia swobodnego świadczenia usług, takie jak powodowane przez sporne w niniejszej sprawie przepisy podatkowe, byłyby uzasadnione.

iii) Względy polityki socjalnej

110. Na koniec zwracam uwagę, że nie można również wyróżnić żadnych względów polityki socjalnej, które mogłyby uzasadnić uregulowanie takie jak sardyńskie.

111. Różnicowanie pomiędzy nierezydentami i rezydentami może być wprawdzie

75 — Zasadą otwartej gospodarki rynkowej powinna się kierować polityka gospodarcza państw członkowskich i Wspólnoty zgodnie z art. 4 ust. 1 WE i art. 98 WE; zob. w tym względzie także wyrok z dnia 9 września 2003 r. w sprawie C-198/01 CIF, Rec. s. I-8055, pkt 47.

76 — Zobacz wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 48; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 22. W szczególności w odniesieniu do swobody świadczenia usług ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie SETTG, pkt 23; ww. w przypisie 43 wyrok sprawie Kohll, pkt 41.

uzasadnione w sytuacji, gdy państwa członkowskie lub jednostki samorządu terytorialnego przyznają przywileje socjalne. Zasadniczo odpowiada bowiem uprawnionemu celowi przyznanie takich przywilejów — o ile nie istnieją dla nich uregulowania harmonizujące lub koordynujące na poziomie wspólnotowym — tylko osobom, które wykazują się dostatecznym stopniem integracji z danym państwem członkowskim lub daną jednostką samorządu terytorialnego, do czego w odpowiednim przypadku ważnych wskazówek może dostarczyć miejsce zamieszkania [77].

112. Jednakże trudne do wyobrażenia jest, by wyłączenie z podatku regionalnego, takiego jak sporny w niniejszej sprawie, osób eksploatujących samoloty prywatne i łodzie rekreacyjne o długości przekraczającej 14 metrów — w szczególności właścicieli dużych luksusowych jachtów, którzy są rezydentami Sardynii — mogłoby być motywowane względami polityki socjalnej.

4. Podsumowanie w przedmiocie pierwszego i trzeciego pytania prejudycjalnego

113. Podsumowując, należy stwierdzić, że dla ograniczeń swobodnego świadczenia usług, takich jak powodowane przez sporne w niniejszej sprawie przepisy podatkowe, brak jest uzasadnienia.

114. Z tego nie powinien być oczywiście natychmiast wyciągany wniosek, że prawo wspólnotowe generalnie stoi na przeszkodzie wszystkim uregulowaniom, które obciążają w szczególności turystów lub przedsiębiorstwa działające w dziedzinie turystyki, przykładowo przepisom dotyczącym mieszkań wypoczynkowych lub mieszkań będących drugim miejscem zamieszkania [78], opłat klimatycznych lub opłat turystycznych. Istotny jest natomiast zawsze konkretny charakter danego środka, podatku lub opłaty. Rozróżnienie pomiędzy rezydentami i nierezydentami *może* być uzasadnione, jeżeli i w takim zakresie, w jakim, mając na uwadze uprawniony cel, jest ono odpowiednie i konieczne.

115. W odniesieniu do niniejszej sprawy należy jednakże stwierdzić:

Artykuł 49 WE stoi na przeszkodzie ustawodawstwu regionu autonomicznego, zgodnie z którym motywowany zasadniczo względami polityki w dziedzinie środowiska naturalnego podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, lecz nie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.

77 — Zobacz w tym względzie w szczególności wyroki z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 56, 57, 59, 60; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-213/05 Geven, Zb.Orz. s. I-6347, pkt 29, 30; z dnia 23 października 2007 r. w sprawach połączonych C-11/06 i C-12/06 Morgan i Bucher, Zb.Orz. s. I-9161, pkt 43; z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-499/06 Nerkowska, Zb.Orz. s. I-3993, pkt 37–39. Zobacz ponadto moją opinię przedstawioną w dniu 30 marca 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas (wyrok z dnia 26 października 2006 r.), Zb.Orz. s. I-10451, pkt 60–63; opinię rzecznika generalnego J. Mazáka z dnia 30 kwietnia 2009 r. w zawisłej przed Trybunałem sprawie C-103/08 Gottwald, Zb.Orz. s. I-9117, pkt 58–72.

78 — W odniesieniu do ograniczeń w ustanawianiu drugich miejsc zamieszkania zob. wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawie C-213/04 Burtscher, Zb.Orz. s. I-10309, w szczególności pkt 46.

C — *Pytania dotyczące pojęcia pomocy (drugie i czwarte pytanie prejudycjalne)*

116. W swym drugim i czwartym pytaniu prejudycjalnym Corte costituzionale zwraca się o wyjaśnienia dotyczące pomocy państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Zasadniczo sąd krajowy dąży do ustalenia, czy ustawodawstwo regionalne autonomicznego regionu, zgodnie z którym podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, stanowi pomoc państwa dla przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.

117. Do żeglugi morskiej i powietrznej zastosowanie znajdują ogólne postanowienia traktatu WE, w tym postanowienia z zakresu prawa konkurencji [79]. Zatem przepisy podatkowe takie jak sardyńskie, które odnoszą się w szczególności do postoju statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających osób je eksploatujących, które mają rezydencję podatkową poza Sardynią, powinny zostać poddane ocenie w świetle art. 87 WE.

79 — Wyroki z dnia 4 kwietnia 1974 r. w sprawie 167/73 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 359, pkt 24–32; z dnia 30 kwietnia 1986 r. w sprawach połączonych od 209/84 do 213/84 Asjes i in., Rec. s. 1425, pkt 44, 45.

1. Uwagi wstępne dotyczące rozgraniczenia kompetencji Komisji i sądów krajowych w dziedzinie pomocy państwa

118. Przed zajęciem merytorycznego stanowiska w przedmiocie wykładni art. 87 WE należy wyjaśnić, jak podzielone są kompetencje pomiędzy Komisją i sądami krajowymi z punktu widzenia tego artykułu.

119. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ocena *zgodności systemu pomocy* ze wspólnym rynkiem należy do wyłącznych kompetencji Komisji działającej pod kontrolą sądu wspólnotowego [80]. Sądy krajowe mogą jednakże rozpatrywać spory z zakresu pomocy państwa, w ramach których będą zobowiązane do dokonania wykładni i stosowania *pojęcia pomocy*, o którym mowa w art. 87 ust. 1 WE [81].

120. Z pewnością takie spory będą z reguły wszczynane przez jednostki, które powoływać się będą na zakaz wykonania pomocy państwa przed jej zatwierdzeniem przez Komisję (art. 88 ust. 3 zdanie trzecie WE). Z tego nie

80 — Wyroki z dnia 22 marca 1977 r. w sprawie 78/76 Steinike & Weinlig, Rec. s. 595, pkt 9; z dnia 21 listopada 1991 r. w sprawie C-354/90 Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (zwany dalej wyrokiem w sprawie Saumon), Rec. s. I-5505, pkt 14; z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-368/04 Transalpine Ölleitung in Österreich, Zb.Orz. I-9957, pkt 38; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 51, 52, 62; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-333/07 Régie Networks, Zb.Orz. s. I-10807, pkt 94 in fine i pkt 125.

81 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 80 wyroki w sprawie Steinike & Weinlig, pkt 14, w sprawie Saumon, pkt 10, w sprawie Lucchini, pkt 50.

można jednakże wnioskować, że kompetencja sądów krajowych do dokonywania wykładni i stosowania art. 87 ust. 1 WE ograniczałaby się wyłącznie do postępowania dotyczącego przyznania indywidualnej ochrony prawnej [82].

121. Środki pomocowe w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, wprowadzone w życie z naruszeniem obowiązków wynikających z art. 88 ust. 3 WE, należy bowiem generalnie uznać za bezprawne [83]. Każdy sąd krajowy, także sąd konstytucyjny, jest wówczas zgodnie z art. 10 WE zobowiązany do podjęcia w ramach swojej właściwości wszelkich kroków, aby skutecznie zapewnić wyegzekwowanie zakazu pomocy określonego w art. 87 ust. 1 WE, jak również określonych w art. 88 ust. 3 WE obowiązków zgłoszenia pomocy Komisji oraz zakazu wprowadzania pomocy w życie; jednocześnie sądy krajowe powinny zaniechać wszelkich działań, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów określonych w traktacie WE.

122. Wszystkie sądy krajowe mają wobec powyższego obowiązek zapewnić, że z naruszenia zakazu wprowadzania pomocy w życie przed jej zatwierdzeniem przez Komisję (art. 88 ust. 3 zdanie trzecie WE) zostaną wyciągnięte wszelkie konsekwencje zgodnie z prawem krajowym, w tym w odniesieniu do ważności aktów wykonawczych dla środków pomocowych [84]. Takie konsekwencje mogą zostać wyciągnięte również w postępowaniach w sprawie kontroli zgodności norm z konstytucją, w szczególności wtedy, gdy bezprawny system pomocy został wprowadzony na podstawie ustawy.

2. Pojęcie pomocy

123. Zaklasyfikowanie danego środka jako pomocy w rozumieniu traktatu WE wymaga spełnienia każdej z czterech kumulatywnych przesłanek, na których opiera się art. 87 ust. 1 WE [85]. Po pierwsze, musi to być pomoc państwa lub pomoc z zasobów państwowych. Po drugie, pomoc ta musi móc wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przynosić korzyść osobom, którym jest przyznawana. Po czwarte, musi zakłócać lub zagrażać zakłóceniem konkurencji [86].

82 — W związku z tym Trybunał często opisuje właściwość sądów krajowych i stosuje, choćby w ww. w przypisie 80 wyroku w sprawie Lucchini, pkt 50, zdanie pierwsze, zwrot „w szczególności".

83 — Wyżej wymieniony w przypisie 80 wyrok w sprawie Saumon, pkt 17; wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawach połączonych od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04 Distribution Casino France i in., Zb.Orz. s. I-9481, pkt 30; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-526/04 Laboratoires Boiron, Zb.Orz. s. I-7529, pkt 29; ww. w przypisie 80 w sprawie Transalpine Ölleitung in Österreich, pkt 40; zob. także definicję pomocy przyznanej bezprawnie w art. 1 lit. f) rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE (Dz.U. L 83, s. 1).

84 — Wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C-199/06 Centre d'exportation du livre français, Zb.Orz. s. I-469, pkt 40, 41.

85 — Wyroki z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg (zwany wyrokiem w sprawie Altmark Trans), Rec. s. I-7747, pkt 74, z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-237/04 Enirisorse, Zb.Orz. s. I-2843, pkt 38; ww. w przypisie 48 w sprawie UTECA, pkt 42; z dnia 2 kwietnia 2009 r. w sprawie C-431/07 P Bouygues i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-2665, pkt 101. Podobnie już wyrok z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji (zwany wyrokiem w sprawie Tubemeuse), Rec. s. I-959, pkt 25.

86 — Wyżej wymienione w przypisie 85 wyroki w sprawie Altmark Trans, pkt 75; w sprawie Enirisorse, pkt 39; ww. w przypisie 48 wyrok w sprawie UTECA, pkt 42; ww. w przypisie 85 wyrok sprawie Bouygues i in. przeciwko Komisji, pkt 102. Podobnie, aczkolwiek z pewnymi zmianami w brzmieniu, wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I-5293, pkt 28.

124. Również przepisy podatkowe wchodzą w zakres pojęcia pomocy, jeśli spełniają one te cztery kryteria [87]. W związku z tym należy poniżej zbadać, czy przepisy podatkowe takie jak sardyńskie należy uznać za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

a) Kryterium korzyści, w tym selektywności

125. Na szczególną uwagę zasługuje w niniejszej sprawie trzecie kryterium. Rozpatrzyć należy, czy fakt opodatkowania nierezydentów spornym podatkiem regionalnym w związku z ich postojami na terytorium Sardynii skutkuje korzyściami dla przedsiębiorstw będących rezydentami.

126. Pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne takie jak subwencje, pożyczki lub objęcie udziałów w kapitale przedsiębiorstwa, lecz również interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary spoczywające normalnie na budżecie przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki [88].

127. Wynika z tego, że instrument, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE [89].

128. Nieistotne jest w tym kontekście, jaka technika regulacyjna została zastosowana [90]: na przykład korzyść podatkowa może wynikać z tego, że ustawodawca wyraźnie zwolnił poszczególne podmioty gospodarcze z podatku, któremu by one w przeciwnym razie podlegały [91]. Równie dobrze korzyść

87 — Już w wyroku z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 28, zostało stwierdzone, że dany środek nie jest wyłączony z zakresu zastosowania art. 87 WE (wówczas art. 92 traktatu EWG) wyłącznie z tego względu, że może mieć charakter podatkowy. Zobacz ponadto na przykład wyroki z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-6857, pkt 26; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 27–58; z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 86; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10505, w szczególności pkt 92.

88 — Wyżej wymienione w przypisie 87 wyroki z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 25; w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, pkt 86; ww. w przypisie 83 wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie Laboratoires Boiron, pkt 33–35. Podobnie już wyrok z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. s. I-877, pkt 13.

89 — Wyżej wymieniony w przypisie 88 wyrok w sprawie Banco Exterior de España, pkt 14; ww. w przypisie 87 wyroki w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, pkt 87; w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 26.

90 — Wyżej wymieniony w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 89, ostatnie zdanie.

91 — Wyżej wymieniony w przypisie 88 wyrok w sprawie Banco Exterior de España, pkt 14; wyroki z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie C-6/97 Włochy przeciwko Niemcom, Rec. s. I-2981, pkt 16; z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji (zwany wyrokiem w sprawie Maribel), Rec. s. I-3671, pkt 23, 24; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, pkt 87.

podatkowa może jednakże mieć miejsce również z tego względu, że przepisy podatkowe w swych przesłankach, względnie zakresie zastosowania są ukształtowane asymetrycznie [92], w związku z czym poszczególni przedsiębiorcy zostają przez nie ujęci jako podatnicy, a inni nie. Ta ostatnia sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie: sardyńskie uregulowanie jest tak sformułowane, że nierezydenci podlegają podatkowi od postoju prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających, natomiast rezydenci nie.

129. Ponieważ przedsiębiorcy będący rezydentami nie są objęci spornym podatkiem, czerpią oni korzyść w stosunku do konkurentów, którzy mają siedzibę poza terytorium Sardynii, polegającą na zmniejszeniu kosztów. Zwraca na to uwagę również Corte costituzionale.

130. Taka korzyść jest jednakże objęta art. 87 ust. 1 WE jedynie wtedy, gdy stanowi ona „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów". Chodzić musi, innymi słowy, o *korzyść selektywną* [93].

131. Ta selektywność może mieć również charakter regionalny.

132. Selektywność regionalna nie może być przyjmowana tylko z tego powodu, że dany środek został przyjęty przez jednostkę samorządu terytorialnego, taką jak region Sardynii, i w związku z tym obowiązuje on tylko na jednej części terytorium danego państwa członkowskiego. Jeżeli bowiem ta jednostka samorządu terytorialnego dysponuje wystarczającą autonomią w stosunku do państwa, to wyłącznie jej obszar kompetencji stanowi ramy odniesienia dla oceny ewentualnej selektywności pomocy [94]. Niemniej nie można również przyjmować z góry, że przeciwnie, korzyściom, które jednostka samorządu terytorialnego przyznaje określonym przedsiębiorstwom w zakresie swojej kompetencji, brakowałoby selektywności i tym samym charakteru pomocy [95].

133. W celu oceny selektywności danego środka należy natomiast zawsze konkretnie zbadać, czy określone przedsiębiorstwa nie są faworyzowane w stosunku do innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej pod względem realizowanego przez dane uregulowanie celu [96]. Ewentualne zróżnicowanie przedsię-

92 — Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-53/00 Ferring, I-9067, pkt 20; ww. w przypisie 83 wyrok w sprawie Laboratoires Boiron, pkt 34; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 89.

93 — Wyroki z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10901, pkt 94; z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7715, pkt 52; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 82.

94 — ¯–Wyżej wymieniony w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 57, 58, 60, 61; wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 UGT-Rioja i in., Zb.Orz. s. I-6747, w szczególności pkt 47, 48.

95 — Wyżej wymieniony w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 55, 60, 62; podobnie już wyrok Trybunału z dnia 14 października 1987 r. w sprawie 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. 4013, pkt 17.

96 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline, pkt 41; ww. w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 54; ww. w przypisie 94 wyrok w sprawach połączonych UGT-Rioja i in., pkt 46; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 82.

biorstw w ramach systemu podatków i opłat nie może przy tym być usprawiedliwione rodzajem oraz strukturą tego systemu [97].

134. Zatem w odniesieniu do przepisów z zakresu pomocy państwa nasuwają się te same pytania, co w odniesieniu do podstawowych swobód, i brak jest powodu, by udzielać na nie odmiennej odpowiedzi niż w ramach podstawowych swobód. W celu uniknięcia sprzeczności ocen pomiędzy normami z zakresu swobód podstawowych i normami z zakresu pomocy państwa należy natomiast w obu przypadkach stosować te same kryteria.

135. W związku z powyższym opieram się poniżej na moich rozważaniach w przedmiocie swobodnego świadczenia usług w ramach pierwszego i trzeciego pytania prejudycjalnego.

136. Jak już wspomniano, sporne w niniejszej sprawie przepisy podatkowe, jak wynika z informacji podanych przez Autonomiczny Region Sardynii, realizują cel z zakresu polityki w dziedzinie środowiska naturalnego: służą one ochronie i odtworzeniu naruszonych przez ruch turystyczny zasobów środowiska naturalnego Sardynii, w szczególności terenów wybrzeża [98].

137. Z punktu widzenia tego szczególnego celu osoby eksploatujące prywatne statki powietrzne i rekreacyjne jednostki pływające będące rezydentami i niebędące rezydentami znajdują się w tej samej sytuacji; prywatne statki powietrzne lądujące na Sardynii i rekreacyjne jednostki pływające przybijające na Sardynię zanieczyszczają środowisko naturalne niezależnie od ich pochodzenia i rezydencji podatkowej osób je eksploatujących [99].

138. Zróżnicowania przedsiębiorstw będących rezydentami i niebędących rezydentami pod względem obowiązku podatkowego w odniesieniu do postoju prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających wprowadzone przez sardyńskiego ustawodawcę regionalnego nie da się w konsekwencji uzasadnić względami polityki w dziedzinie środowiska naturalnego [100]. Podobnie nie można go usprawiedliwić, jak już wspomniano, rodzajem oraz strukturą systemu podatkowego [101].

139. Zatem przepisy podatkowe takie jak sardyńskie spełniają kryterium — selek-

97 — Wyżej wymieniony w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 52; zob. podobnie utrwalone orzecznictwo od ww. w przypisie 87 wyroku z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 33, na przykład ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline, pkt 42; ww. w przypisie 92 wyrok w sprawie Ferring, pkt 17; wyrok z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawach połączonych C-128/03 i C-129/03 AEM i AEM Torino, Zb.Orz. s. I-2861, pkt 39; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 51; z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., Zb.Orz. s. I-289, pkt 137, 138.

98 — Zobacz powyżej, pkt 62–67 niniejszej opinii.

99 — Zobacz powyżej, pkt 73 i 81 niniejszej opinii.

100 — Zobacz powyżej, pkt 71–77 niniejszej opinii; podobnie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline, pkt 52.

101 — Zobacz w tym względzie powyżej, w szczególności pkt 78–90, 98–102 niniejszej opinii.

tywnej — korzyści w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

140. Fakt, że te przepisy podatkowe realizują cele z zakresu polityki w dziedzinie środowiska naturalnego i polityki regionalnej, nie uniemożliwia ich zakwalifikowania jako pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE i nie wyłącza ich z góry z kontroli pomocy przewidzianej w traktacie WE [102]. Artykuł 87 ust. 1 WE nie dokonuje bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki [103].

141. Aspekty z zakresu polityki w dziedzinie środowiska naturalnego lub polityki regionalnej mogą jednakże być brane pod uwagę w ramach art. 87 ust. 3 WE przy badaniu zgodności przepisów podatkowych, takich jak sardyńskie, ze wspólnym rynkiem [104], przy czym również i tu należy mieć na względzie spójność z innymi dziedzinami prawa, w szczególności z fundamentalnymi zasadami traktatu WE, takimi jak swoboda świadczenia usług [105]. Do tego badania właściwa jest oczywiście wyłącznie Komisja, która podlega w tym względzie kontroli sądów Wspólnoty [106].

b) Pozostałe kryteria pojęcia pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

142. Poniżej zajmę się jeszcze krótko pozostałymi kryteriami pojęcia pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

i) Środek finansowany przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych

143. Środek finansowany przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych nie musi być koniecznie przyjmowany przez władze

102 — Wyżej wymieniony w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 84, 86; podobnie w odniesieniu do środków motywowanych względami polityki społecznej wyroki z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-4551, pkt 21; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-342/96 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-2459, pkt 23; ww. w przypisie 91 wyrok w sprawie Maribel, pkt 25.

103 — Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-56/93 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-723, pkt 79; ww. w przypisie 102 wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie Francja przeciwko Komisji, pkt 20; ww. w przypisie 91 wyrok w sprawie Maribel, pkt 25; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 85, 87, 89.

104 — Wyżej wymieniony w przypisie 87 wyrok w sprawie British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 92.

105 — Zobacz w tym względzie moją opinię z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie Régie Networks (wyrok przywołany w przypisie 80), pkt 97, 117.

106 — Zobacz w tym względzie orzecznictwo wymienione w przypisie 80.

centralne danego państwa członkowskiego; równie dobrze może on pochodzić od jednostki niższego rzędu niż państwo. Również środki przyjęte przez jednostkę samorządu terytorialnego mogą w świetle utrwalonego orzecznictwa stanowić pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE [107].

144. Jak już wspomniano, osoby faworyzowane z tytułu danego środka — w niniejszej sprawie przedsiębiorcy mający rezydencję podatkową na Sardynii — nie muszą koniecznie otrzymać wypłaty środków pieniężnych z majątku państwa lub jednostki samorządu terytorialnego [108]. Samo obciążenie finansowe dla państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w jakiejkolwiek formie, które wiąże się z danym środkiem, wystarczy, by przyjąć, że ma miejsce finansowanie przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych [109].

145. Autonomiczny Region Sardynii, opodatkowując spornym podatkiem jedynie nierezydentów, lecz nie rezydentów, rezygnuje pośrednio z dochodów. Jego dochody z tytułu wspomnianego podatku byłyby bowiem bezwzględnie większe, gdyby region ten opodatkował bez wyjątku wszystkie postoje prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających. Rezygnacja z dochodów podatkowych związana z ograniczeniem obowiązku podatkowego do nierezydentów wystarczy, by uznać, że ma miejsce finansowanie przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE [110].

ii) Zdolność do wpływania na wymianę handlową między państwami członkowskimi

146. Ponadto dany środek wchodzi w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE, jeżeli może zakłócić wymianę handlową między państwami członkowskimi. W tym względzie nie jest konieczne stwierdzenie faktycznego wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi, lecz jedynie zbadanie, czy dany środek może mieć wpływ na tę wymianę handlową [111]. Nawet pomoc o stosunkowo niewielkim znaczeniu, z której korzystają stosunkowo nieduże przedsiębiorstwa, może prowadzić do takiego wpływu na wymianę handlową [112].

107 — Wyżej wymieniony w przypisie 95 wyrok w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 17; ww. w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 55.

108 — Zobacz w tym względzie powyżej, pkt 126 niniejszej opinii oraz orzecznictwo wymienione w przypisie 88.

109 — Podobnie wyroki z dnia 17 marca 1993 r. w sprawach połączonych C-72/91 i C-73/91 Sloman Neptun, Rec. s. I-887, pkt 21; z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-200/97 Ecotrade, Rec. s. I-7907, pkt 35; z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-295/97 Piaggio, Rec. s. I-3735, pkt 35; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-345/02 Pearle i in., Zb.Orz. s. I-7139, pkt 36.

110 — W przedmiocie rezygnacji z dochodów podatkowych jako finansowania ze środków państwowych zob. ww. w przypisie 87 wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 26, 28; podobnie ww. w przypisie 88 wyrok w sprawie Banco Exterior de España, pkt 14; ww. w przypisie 91 wyrok z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 16; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, pkt 87.

111 — Wyżej wymieniony w przypisie 93 wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 111; ww. w przypisie 97 wyrok w sprawie Cassa di Risparmio di Firenze, pkt 140; wyrok z dnia 30 kwietnia 2009 r. w sprawie C-494/06 P Komisja przeciwko Włochom i WAM, Zb.Orz. s. I-3639, pkt 50.

112 — Wyżej wymienione w przypisie 85 wyroki w sprawie Tubemeuse, pkt 43; w sprawie Altmark Trans, pkt 81; ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie Heiser, pkt 32, 33; ww. w przypisie 86 wyrok w sprawie Air Liquide Industries Belgium, pkt 36.

147. W odniesieniu do przepisów podatkowych istnienie wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi powinno być przyjmowane zawsze już wtedy, jeżeli podmioty faworyzowane przez przepisy podatkowe prowadzą działalność gospodarczą, która jest przedmiotem transgranicznej wymiany, albo jeżeli nie można wykluczyć, że konkurują one z podmiotami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich [113].

148. W związku z oceną pierwszego i trzeciego pytania prejudycjalnego wykazałam już, że przepisy podatkowe takie jak sardyńskie stanowią ograniczenie swobodnego świadczenia usług (art. 49 WE), mając choćby na względzie przedsiębiorstwa mające siedzibę na położonej w pobliżu francuskiej wyspie Korsyce [114]. Zatem takie przepisy mogą również wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

iii) Ryzyko zakłócenia konkurencji

149. Wreszcie dany środek wchodzi w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE, jeśli zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji. W tym względzie nie jest wymagane stwierdzenie faktycznego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy środek może zakłócić konkurencję [115].

150. Środki mające na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono ponosić w ramach bieżącego zarządu lub działalności, mogą co do zasady zakłócić warunki konkurencji [116]. Analiza ekonomiczna rzeczywistej sytuacji na danym rynku i rzeczywistego skutku spornego środka w odniesieniu do cen nie jest w tym względzie konieczna [117].

151. Przepisy podatkowe takie jak sardyńskie nie obejmują przedsiębiorstw będących rezy-

113 — Wyżej wymieniony w przypisie 111 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom i WAM, pkt 51; podobnie ww. w przypisie 87 wyrok w sprawie Heiser, pkt 35; ww. w przypisie 93 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 91.

114 — Zobacz powyżej, pkt 48–53 — w szczególności w odniesieniu do elementu transgranicznego — pkt 40–45 niniejszej opinii.

115 — Zobacz w tym względzie orzecznictwo wymienione powyżej w przypisie 111.

116 — Wyżej wymienione w przypisie 87 wyroki z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 30; w sprawie Heiser, pkt 55; ww. w przypisie 111 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom i WAM, pkt 54.

117 — Wyżej wymieniony w przypisie 111 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom i WAM, pkt 58.

dentami podatkiem od postoju w celach turystycznych prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających. Przedsiębiorstwa mające siedzibę na Sardynii nie muszą więc w ramach ich zwykłej działalności ponosić części kosztów, którym w związku z postojem na Sardynii prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających podlegają wszystkie inne przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową poza terytorium Sardynii.

152. Z uwagi na wysokość podatku regionalnego — może on wynosić dla statków powietrznych do 1000 EUR za postój i dla jednostek pływających do 15 000 EUR za rok [118] — związana z niższymi kosztami korzyść przedsiębiorstw będących rezydentami w stosunku do niebędących rezydentami nie wydaje się akurat nieznaczna. Dla nierezydentów wykorzystywanie ich prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających do świadczenia lub korzystania z usług na terytorium Sardynii będzie w związku z tym trudniejsze niż dla rezydentów [119].

153. Jak już wskazałam w związku z pierwszym i trzecim pytaniem, tak związana z niższymi kosztami korzyść przedsiębiorstw będących rezydentami nie może zostać również uznana za nieistotną w świetle ich ogólnych ciężarów podatkowych [120].

154. Podsumowując, przepisy podatkowe takie jak sardyńskie mogą zatem doprowadzić do zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

3. Podsumowanie w przedmiocie drugiego i czwartego pytania prejudycjalnego

155. Reasumując, należy zatem stwierdzić:

Ustawodawstwo regionalne takie jak Autonomicznego Regionu Sardynii, zgodnie z którym podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, stanowi pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE na rzecz przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.

118 — Zobacz w tym względzie w szczególności art. 4 ust. 5 w związku z art. 4 ust. 4 ustawy regionalnej nr 4/2006, przytoczone w pkt 14 niniejszej opinii.

119 — Zobacz uzupełniająco powyżej, pkt 52, 53 niniejszej opinii.

120 — Zobacz powyżej, pkt 83–88, 98–102 niniejszej opinii.

VI — Wnioski

156. W kontekście powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następujących odpowiedzi na pytania przedłożone mu przez Corte costituzionale:

1) Artykuł 49 WE stoi na przeszkodzie ustawodawstwu autonomicznego regionu, zgodnie z którym motywowany zasadniczo względami polityki w dziedzinie środowiska naturalnego podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, lecz nie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.

2) Ustawodawstwo regionalne takie jak Autonomicznego Regionu Sardynii, zgodnie z którym podatek od postoju w celach turystycznych statków powietrznych i rekreacyjnych jednostek pływających obciąża jedynie przedsiębiorstwa, które mają rezydencję podatkową poza terytorium tego regionu, stanowi pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE na rzecz przedsiębiorstw, które wykonują taką samą działalność i mają rezydencję podatkową na terytorium tego regionu.