



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLOA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 5 lipca 2016 r.¹

Sprawy połączone C-164/15 P i C-165/15 P

**Komisja Europejska
przeciwko**

AerLingus i Ryanair

Odwołanie — Pomoc państwa — Irlandzki podatek od pasażerskiego transportu lotniczego — Stosowanie zróżnicowanych stawek podatku — Obniżona stawka mająca zastosowanie w przypadku celów podróży znajdujących się nie dalej niż 300 km od portu lotniczego w Dublinie — Korzyść — Selektywny charakter — Ocena w przypadku, w którym środek podatkowy może zrodzić skutek w postaci ograniczenia swobody świadczenia usług — Odzyskanie pomocy — Podatek akcyzowy — Wpływ korzyści na klientów przedsiębiorstwa będącego beneficjentem

1. W niniejszych sprawach połączonych Komisja wnosi o częściowe uchylenie wyroków wydanych przez Sąd w dniu 5 lutego 2015 r. w sprawach T-473/12 Aer Lingus/Komisja (EU:T:2015:78; zwanego dalej „wyrokiem Aer Lingus”) i T-500/12 Ryanair/Komisja (EU:T:2015:73; zwanego dalej „wyrokiem Ryanair”) (zwanym dalej, tam gdzie są one wskazane łącznie „zaskarżonymi wyrokami”). Rzeczone odwołania dążą do wyjaśnienia, czy i w jakim zakresie, podczas ustalania kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu, Komisja zobowiązana jest uwzględnić okoliczność, że korzyść ekonomiczna uzyskana przez beneficjentów pomocy została przez nich przerzucona na klientów.

2. Przeciwko tym wyrokom Aer Lingus i Ryanair (zwane dalej, tam gdzie są one wskazane łącznie „skarżącymi”) wniosły, każda z osobna, odwołanie wzajemne, podnosząc różne kwestie dotyczące kwalifikacji państwowego środka jako pomocy, w szczególności wtedy, gdy taki środek może jednocześnie zrodzić skutek w postaci ograniczenia swobody świadczenia usług.

I – Okoliczności powstania sporów

3. Okoliczności powstania sporów, które wyłaniają się z zaskarżonych wyroków, mogą zostać streszczone w następujący sposób.

¹ — Język oryginału: włoski.

4. Począwszy od dnia 30 marca 2009 r. Irlandia wprowadziła podatek akcyzowy zwany „*Air travel tax*” (podatek od transportu lotniczego, zwany dalej „ATT”), pobierany za każdego pasażera wchodzącego na pokład samolotu startującego z irlandzkiego portu lotniczego bezpośrednio od linii lotniczych². W momencie jego wprowadzenia ATT był obliczany na podstawie odległości pomiędzy portem lotniczym wylotu a docelowym portem lotniczym i wynosił 2 EUR w przypadku lotu odbywającego się do portu lotniczego położonego nie dalej niż 300 km od portu lotniczego w Dublinie oraz 10 EUR we wszystkich innych przypadkach.

5. Ryanair wniósł do Komisji dwie odrębne skargi na ATT, jedną dotyczącą naruszenia przepisów w przedmiocie pomocy państwa, zaś drugą opartą na art. 56 TFUE i rozporządzeniu nr 1008/2008³. W następstwie złożenia drugiej z tych skarg Komisja wszczęła dochodzenie w sprawie potencjalnego naruszenia przepisów w przedmiocie swobody świadczenia usług i w dniu 18 marca 2010 r. skierowała do władz irlandzkich wezwanie do usunięcia uchybienia (zwane dalej „wezwaniem do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich”). W efekcie, począwszy od dnia 1 marca 2011 r., Irlandia zmieniła zasady obliczania ATT wprowadzając jednolitą stawkę podatku w wysokości 3 EUR mającą zastosowanie niezależnie od odległości lotu⁴. W następstwie powyższego Komisja zamknęła dochodzenie.

6. W dniu 13 lipca 2011 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 108 ust. 2 TFUE, w przedmiocie obniżonej stawki podatku stosowanej w ramach ATT w odniesieniu do okresu pomiędzy 30 marca 2009 r. a 1 marca 2011 r. W dniu 25 lipca 2012 r. Komisja wydała decyzję 2013/199/UE w sprawie pomocy państwa SA.29064 (11/C, ex 11/NN) – Zróżnicowane stawki podatku od transportu lotniczego wprowadzone przez Irlandię (zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”)⁵. Artykuł 1 tej decyzji stanowił, że pomoc w formie obniżonej stawki podatku od transportu lotniczego mającej zastosowanie do wszystkich lotów obsługiwanych przez statek powietrzny będący w stanie przewieźć więcej niż dwudziestu pasażerów i niewykorzystywany do celów wojskowych ani państwowych, odlatujący z portu lotniczego obsługującego więcej niż 10 000 pasażerów rocznie do celu podróży oddalonego maksymalnie o 300 km od portu lotniczego w Dublinie, bezprawnie przyznana przez Irlandię w okresie pomiędzy 30 marca 2009 r. a 1 marca 2011 r. z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, była niezgodna z rynkiem wewnętrznym. Artykuł 4 pkt 1 nakładał na Irlandię obowiązek odzyskania pomocy. Motyw 70 tej decyzji ustalił, że kwota pomocy jest równa różnicy między obniżoną stawką ATT a stawką podstawową w wysokości 10 EUR (tj. 8 EUR za każdego przewiezionego pasażera) i wśród beneficjentów pomocy wymieniał skarżące.

II – Postępowanie przed Sądem i zaskarżone wyroki

7. Odpowiednio dnia 1 listopada 2012 r. i 15 listopada 2012 r. Aer Lingus i Ryanair wniosły do Sądu skargę w celu uzyskania stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji. Każda ze skarżących podniosła pięć zarzutów na poparcie swojej skargi.

8. W zaskarżonych wyrokach Sąd zbadał i oddalił piąty zarzut obu skarg, w którym zarzucono rzekome naruszenie obowiązku uzasadnienia⁶, a także czwarty zarzut skargi Ryanair dotyczący rzekomego braku powiadomienia przez Komisję o decyzji o nakazie odzyskania pomocy⁷. Odwołania wzajemne nie dotyczą tych części zaskarżonych wyroków. Sąd następnie zbadał i oddalił pierwszy zarzut obu skarg, w którym, w istocie, kwestionowano kwalifikację obniżonej stawki ATT jako pomoc państwa. Te

2 — ATT (podatek od transportu lotniczego) został wprowadzony przez art. 55 Finance Act (n. 2) 2008 (ustawy finansowej nr 2 z 2008 r.), która weszła w życie w dniu 30 marca 2009 r.

3 — Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) z dnia 24 września 2008 r. w sprawie wspólnych zasad wykonywania przewozów lotniczych na terenie Wspólnoty (Wersja przekształcona) (Dz.U. 2008, L 293, s. 3).

4 — Ta stawka została następnie obniżona do zera a ATT faktycznie zawieszony.

5 — Dz.U. 2013, L 119, s. 30.

6 — Punkty 22–37 wyroku Aer Lingus i pkt 23–41 wyroku Ryanair.

7 — Punkty 42–56 wyroku Ryanair.

części zaskarżonych wyroków stanowią przedmiot odwołań wzajemnych. Ostatecznie Sąd zbadał i częściowo uwzględnił trzeci i czwart zarzut skargi Aer Lingus oraz drugi i trzeci zarzut skargi Ryanair, które dotyczyły sposobu obliczania kwoty pomocy. Odwołania Komisji odnoszą się do tych części zaskarżonych wyroków.

9. W pkt 1 sentencji zaskarżonych wyroków Sąd stwierdził nieważność art. 4 zaskarżonej decyzji „w zakresie, w jakim nakazuje odzyskanie od beneficjentów pomocy w kwocie ustalonej na 8 EUR za pasażera w motywie 70 tej decyzji”. Zaskarżone wyroki oddalają skargi w pozostałym zakresie (pkt 2 właściwych sentencji) i nakazują Komisji pokrycie, poza własnymi kosztami, połowę kosztów poniesionych przez Aer Lingus i Ryanair (pkt 3 właściwych sentencji).

III – Analiza

10. Odwołania Komisji skierowane są przeciwko pkt 1 sentencji zaskarżonych wyroków. Komisja, wspierana przez Irlandię, wnosi do Trybunału o uchylenie tego punktu sentencji wyroków, oddalenie w całości skarg wniesionych do Sądu lub, ewentualnie, przekazanie spraw Sądowi do ponownego rozpoznania i zasądzenie od Aer Lingus i Ryanair kosztów postępowania (lub orzeczenie, w przypadku przekazania spraw Sądowi do ponownego rozpoznania, że rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów zostanie wydane w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie). Na poparcie obu swoich odwołań Komisja podnosi tylko jeden zarzut oparty na naruszeniu przez Sąd art. 108 ust. 3 TFUE i art. 14 rozporządzenia nr 659/1999⁸.

11. Odwołania wzajemne są natomiast skierowane przeciwko pkt 2 sentencji zaskarżonych wyroków, mocą którego Sąd oddalił „w pozostałym zakresie” skargi Aer Lingus i Ryanair. Skarżące wnoszą do Trybunału o uchylenie tego punktu sentencji wyroków, stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji i zasądzenie kosztów postępowania od Komisji. Każde z odwołań wzajemnych podnosi jedyny zarzut, podzielony na cztery części i skierowany przeciwko oddaleniu przez Sąd zarzutów skargi podniesionych przez Aer Lingus i Ryanair, a dotyczących kwalifikacji obniżonej stawki podatku stosowanej w ramach ATT jako pomocy państwa.

12. Analizę rozpocznę od zbadania odwołań wzajemnych, ponieważ odnoszą się do takiego aspektu zaskarżonych wyroków (kwalifikacji środka, o których mowa w sprawie jako pomocy), który logicznie poprzedza ten stanowiący przedmiot odwołań głównych (zgodność z prawem nakazu odzyskania pomocy).

A – W przedmiocie odwołań wzajemnych

13. Zarzuty podniesione przez Aer Lingus i Ryanair w ich odwołaniach oraz argumenty przedstawione na ich poparcie są w dużej mierze tożsame. Celem usprawnienia wywodu, tam gdzie jest to możliwe, dokonam ich pogrupowania i łącznej analizy.

⁸ — Rozporządzenie Rady z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE (Dz.U. 1999, L 83, s. 1). Rozporządzenie nr 659/1999 zostało uchylone i zastąpione, począwszy od dnia 13 października 2015 r., przez rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9), które dokonało jego ujednolicenia.

1. W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia prawa, które miał popełnić Sąd uznając, że niezgodność środka z prawem pozostaje bez znaczenia dla jego kwalifikacji jako pomoc państwa (pierwsza część jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Aer Lingus)

a) Wyrok Aer Lingus

14. Pierwsza część jedyne zarzutu odwołania podniesione przez Aer Lingus jest skierowana przeciwko pkt 43 wyroku Aer Lingus, w którym Sąd tytułem wstępu przypomina, że pojęcie pomocy jest obiektywne i że kwestia istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE „musi być zbadana mając na względzie antykonkurencyjne skutki wywołane przez środek pomocy w sprawie, a nie inne elementy, takie jak zgodność z prawem środka, za pomocą którego pomoc została przyznana”.

b) Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

15. Aer Lingus twierdzi, że jeżeli pkt 43 wyroku Aer Lingus należy interpretować w takim sensie, że analiza w przedmiocie istnienia korzyści selektywnej w żadnym przypadku nie musi uwzględniać okoliczności, że kwestionowany środek krajowy jest częściowo niezgodny z prawem lub stanowi integralną część nielegalnego środka, to jest on obciążony naruszeniem prawa. Zdaniem Aer Lingus brak uwzględnienia, że środek krajowy, będący źródłem wyżej wskazanej korzyści, jest niezgodny z prawem, jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału i Sądu, zgodnie z którym, istnienie pomocy musi być ocenione w świetle środka jako całości i kontekstu, w jakim się on wpisuje. Aer Lingus przypomina, że utrzymywała ona przed Sądem, że stawka podatku wyższa niż ATT była niezgodna z prawem jako sprzeczna z art. 56 TFUE i rozporządzeniem nr 1008/2008 i że ATT zapłacony w takiej stawce podlegał zwrotowi. O ile stwierdzona, taka niezgodność z prawem ma znaczenie dla oceny zarówno istnienia, jak i zakresu rzekomej korzyści ekonomicznej uzyskanej przez linie lotnicze będące podmiotem obniżonej stawki. W istocie, taka korzyść nie może wywodzić się z okoliczności, że Irlandia nie pobrała od tych przedsiębiorstw niezgodnego z prawem podatku i, w każdym razie, polega ona wyłącznie na przywileju natychmiastowego zastosowania obniżonej stawki, bez konieczności występowania z wnioskiem o zwrot.

16. Komisja i rząd irlandzki nie podzielają tego zarzutu, w oparciu o bardzo podobną argumentację.

c) Ocena

17. W mojej ocenie, omawiany zarzut zasadza się na błędnej interpretacji pkt 43 wyroku Aer Lingus. W pierwszej części tego punktu Sąd przytacza, parafrazując je, utrwalone orzecznictwo, przywołane zaresztą przez samą Aer Lingus w jej odwołaniu wzajemnym, zgodnie z którym art. 107 ust. 1 TFUE definiuje państwowe środki na podstawie ich *skutków*⁹. W oparciu o to orzecznictwo, ani sytuacja instytucji publicznych lub prywatnych, które udzielają pomocy¹⁰, ani postępowanie lub oświadczenia instytucji Unii¹¹, ani forma, przyczyna lub cel¹² interwencji państwa, nie stanowią wystarczających

9 — Zobacz, w szczególności, pkt 85 wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757), do którego Sąd odsyła w pkt 43 wyroku Aer Lingus.

10 — Zobacz wyroki: z dnia 22 marca 1977 r., Steinike & Weinlig (78/76, EU:C:1977:52, pkt 21); z dnia 13 września 2010 r., Grecja i in./Komisja (T-415/05, T-416/05 i T-423/05, EU:T:2010:386, pkt 212).

11 — Zobacz wyrok z dnia 10 grudnia 2013 r., Komisja/Irlandia i in. (C-272/12 P, EU:C:2013:812, pkt 53).

12 — Zobacz wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r. British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 10 maja 2000 r., SIC/Komisja (T-46/97, EU:T:2000:123, pkt 83, 84).

elementów prowadzących do wyłączenia ipso facto kwalifikacji tych interwencji jako pomocy na mocy art. 107 ust. 1 TFUE, podczas gdy w stosownych przypadkach mogą [owe elementy] mieć znaczenie dla oceny zgodności tych interwencji z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 3 TFUE¹³ lub w ramach określenia obowiązku zwrotu¹⁴.

18. Opierając się na przywołanym powyżej orzecznictwie, w drugiej części punktu 43 wyroku Aer Lingus Sąd potwierdza, w istocie, że zgodność z prawem państwowego środka pozostaje bez znaczenia dla oceny istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Rozumowanie leżące u podstaw takiego stwierdzenia – innymi słowy, że *tam gdzie korzyść selektywna została stwierdzona*, sam fakt, że środek może okazać się niezgodny z prawem w oparciu o prawo wewnętrzne lub prawo Unii albo oba, nie jest *samo w sobie* wystarczające do odmówienia jego kwalifikacji jako pomocy państwa – wyłania się pośrednio, aczkolwiek wyraźnie, z interpretacji punktu 43 jako całości i jest potwierdzone przez odwołanie do wyroku z dnia 7 października 2010 r., DHL Aviation i DHL Hub Leipzig/Komisja (T-452/08, EU:T:2010:427). W tym orzeczeniu Sąd nie podzielił argumentu podniesionego przez skarżące spółki, zgodnie z którym okoliczność, że środki pomocy, których dotyczyła sprawa, były zawarte w postanowieniach umowy, które powinny być uznane za nieważne na mocy niemieckiego prawa – jako zawarte z naruszeniem art. 88 ust. 3 WE – a zatem nie podlegających wykonaniu, powodowała, że skarżące faktycznie nie uzyskały żadnej korzyści ekonomicznej, która mogłaby być przedmiotem zwrotu¹⁵. W pkt 40 wyroku, przywołanym w pkt 43 wyroku Aer Lingus, Sąd potwierdził, że ewentualna nieważność ab origine klauzul umowych na podstawie niemieckiego prawa nie poddawała w wątpliwość okoliczności, że skarżące spółki *faktycznie skorzystały z tych klauzul*, przyznających im korzyść na rynku względem ich konkurentów, ani, w tym przypadku, nie miała wpływu na obowiązek zwrotu pomocy, z której skarżące rzeczywiście skorzystały¹⁶. A zatem, o ile Sąd dopuścił możliwość, że ewentualna niezgodność z prawem państwowego środka może w pewien sposób wpływać *na nakaz zwrotu*, o tyle jednak stanowczo wykluczył, że taka niezgodność z prawem może uniemożliwić kwalifikację „korzyści” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jako *rzeczywistego zysku ekonomicznego uzyskanego przez rzezcone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa*.

19. Przeciwnie niż twierdzi Aer Lingus, potwierdzenie, dokonane przez Sąd, że ewentualna niezgodność z prawem państwowego środka (lub środka z nim związanego) pozostaje bez znaczenia, o ile z analizy jego skutków wynika, że przyznaje on rzeczywistą, selektywną i antykonkurencyjną korzyść jednej lub większej liczbie spółek, nie oznacza wykluczenia a priori, że taka niezgodność z prawem może mieć wpływ na *stwierdzenie rzezconych skutków*, a zatem nie pozostaje w sprzeczności z orzeczeniami przywołanymi przez Aer Lingus w przedmiocie zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii lub zapłaty kwot tytułem naprawienia szkód spowodowanych przez władze publiczne¹⁷. Istotnie, w każdym w tych wyroków Trybunał wykluczał kwalifikację pojawiającego się w sprawie środka jako pomocy państwa, nie ze względu na nielegalny czy bezprawny charakter związanej z nim interwencji państwa¹⁸, ale przez wzgląd na brak niemożność dostrzeżenia jakiegokolwiek antykonkurencyjnej korzyści w środku dążącym do wyeliminowania konsekwencji takiej interwencji *dla jej adresata*. W ten sposób *zwrot* podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, rozważany łącznie z *wpłata* dokonaną w przeszłości przez przedsiębiorstwa będące podatnikami – która to wpłata okazała się świadczeniem nienależnym biorąc pod uwagę niezgodność z prawem

13 — Zobacz, między innymi, wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 92); z dnia 10 maja 2000 r., SIC/Komisja (T-46/97, EU:T:2000:123, pkt 84).

14 — Zobacz, na przykład, wyrok z dnia 10 grudnia 2013 r., Komisja/Irlandia i in. (C-272/12 P, EU:C:2013:812, pkt 53).

15 — Warto zauważyć, że w przedmiotowej sprawie skarżące spółki nie kwestionowały istnienia pomocy, a zatem i korzyści, ale wyłącznie obowiązek odzyskania tej korzyści narzucony przez Komisję (zob. pkt 38).

16 — Zobacz wyrok z dnia 7 października 2010 r., DHL Aviation i DHL Hub Leipzig/Komisja (T-452/08, EU:T:2010:427, pkt 40).

17 — Skarżąca przytacza wyroki: z dnia 27 marca 1980 r., Denavit italiana (61/79, EU:C:1980:100); z dnia 10 lipca 1980 r., Ariete (811/79, EU:C:1980:195); z dnia 1 lipca 2010 r., ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/Komisja (T-62/08, EU:T:2010:268).

18 — Nielegalności lub bezprawności, która jednak, przeciwnie niż w niniejszych sprawach, dotyczyła środka wyższego szczebla niż ten, który przyznawał rzekomą korzyść.

czynności opodatkowania – stanowił operację gospodarczo neutralną dla tych przedsiębiorstw¹⁹. To samo odnosi się do odszkodowania ze strony państwa za szkody wyrządzone uprzednio postępowaniem władz publicznych²⁰. Natomiast w niniejszym przypadku sytuacja jest zasadniczo inna. Korzyść, którą zgodnie z zasakrzoną decyzją Aer Lingus uzyskała z lotów krajowych (a mianowicie zastosowanie niższej stawki podatku niż ta, którą Komisja uznała za podstawową), nie miała na celu skompensowania straty doświadczonej przez nią z powodu uprzedniej niezgodnej z prawem interwencji państwa i w efekcie przyniosła jej korzyść netto (niezależnie od identyfikacji i kwantyfikacji tej korzyści). Jeżeli chodzi o wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/Komisja (T-62/08, EU:T:2010:268), również przywołany przez Aer Lingus na poparcie jej argumentacji, jak zasadnie zauważa Komisja, dotyczył on nie tyle naprawienia przez państwo szkód wyrządzonych wydaniem uprzedniego niezgodnego z prawem środka, ile odszkodowania przyznanego w obliczu wywłaszczenia majątku²¹.

20. Punkt 43 wyroku Aer Lingus, interpretowany we wskazanym wyżej zakresie, okazuje się być zatem zgodny z orzecnictwem, tak Sądu, jak i Trybunału, przywołanym w pkt 17 powyżej i nie być niezgodny z wyrokami przywołanymi w pkt 19 powyżej. Nie jest on zatem obciążony naruszeniem prawa zarzucanym przez Aer Lingus w ramach pierwszej części jedyne zarzutu.

2. W przedmiocie zarzutów odnoszących się do rzekomych naruszeń prawa popełnionych przez Sąd poprzez przyjęcie, że niezgodność z prawem stawki podatku wyższej niż ATT nie stała na przeszkodzie zakwalifikowaniu jej jako stawki podstawowej celem zastosowania art. 107 TFUE (druga część jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Aer Lingus; druga część jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Ryanair)

a) Zaskarżone wyroki

21. W swoich skargach złożonych w pierwszej instancji Aer Lingus i Ryanair twierdziły, w ramach ich pierwszego zarzutu skargi, że stawka podatku wyższa niż ATT nie mogła być uznawana przez Komisję za stawkę odniesienia dla dokonania oceny istnienia korzyści selektywnej, ponieważ stawka ta była sprzeczna z art. 56 TFUE. W pkt 58 wyroku Aer Lingus i w pkt 83 wyroku Ryanair Sąd potwierdził, że rzeczony zarzuty opierały się na błędnej przesłance, a mianowicie, że w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich Komisja stwierdziła, jakoby rzeczona stawka podatku, a nie natomiast wprowadzenie zróżnicowanych stawek podatku na loty krajowe oraz loty wewnątrzunijne, ustanawiała ograniczenie dla przepisów dotyczących swobody świadczenia usług.

b) Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

22. Obie skarżące podnoszą, że jeżeli opodatkowanie lotów wewnątrzunijnych stawką podatku wyższą niż stawka mająca zastosowanie do lotów krajowych stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług, taka stawka musi koniecznie zostać uznana za niezgodną z prawem. Powyższe jasno wynika z orzecnictwa Trybunału²², a w szczególności z wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72)²³. Ryanair dodaje, że przyjęcie wyższej stawki podatku uznanej za niezgodną z prawem jako stawki odniesienia celem dokonania oceny w przedmiocie pomocy państwa jest, oprócz tego że

19 — Zobacz pkt 31 wyroku z dnia 27 marca 1980 r., *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100) i pkt 15 wyroku z dnia 10 lipca 1980 r., *Ariete* (811/79, EU:C:1980:195).

20 — Wyrok z dnia 27 września 1988 r., *Asteris i in.* (od 106/87 do 120/87, EU:C:1988:457, pkt 23 i 24).

21 — Zobacz pkt 62 i 63.

22 — Aer Lingus przytacza wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r., *Amministrazione delle Finanze dello Stato/SpA San Giorgio* (199/82, EU:C:1983:318, pkt 12); z dnia 14 stycznia 1997 r., *Société Comateb i in.* (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 20); z dnia 8 marca 2001 r., *Metallgesellschaft Ltd i inni* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 87); z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue* (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 205).

23 — Aer Lingus przytacza, w szczególności, pkt 10.

nierozsądne, [to] sprzeczne z zasadami jedności i spójności prawa Unii i powoduje ograniczenie praktycznej skuteczności kontroli pomocy ponieważ odwołuje przedsiębiorstwa od zgłaszania podobnych norm podatkowych, jeżeli skorzystały one, choćby w minimalnym zakresie, z obniżonej stawki.

23. Z wykorzystaniem zasadniczo podobnej argumentacji Komisja i rząd irlandzki wskazują, że przedmiotowe zarzuty są pozbawione podstaw. Zdaniem Komisji, argumentacja Ryanair jest ponadto bezskuteczna.

c) Ocena

24. W mojej ocenie, argumenty podniesione przez Aer Lingus i Ryanair nie pozwalają na poważne zakwestionowanie wniosku Sądu, zgodnie z którym, te ostatnie wychodziły z błędnego założenia. Niezależnie od ostatecznego, lub nie, charakteru i treści twierdzeń zawartych w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich²⁴, w mojej ocenie rzeczywiście jasne jest, że to nie opodatkowanie stawką podatku w wysokości 10 EUR lotów do celów podróży znajdujących się dalej niż 300 km od portu lotniczego w Dublinie (faktycznie prawie całość lotów wewnątrzunijnych) budzi samo w sobie wątpliwości w przedmiocie zgodności z przepisami dotyczącymi swobody przepływu usług, ale *struktura podatku w całej jego złożoności*. Dokładniej rzecz ujmując, to nie zróżnicowanie stawek podatku jako takie rodzi rzeczne wątpliwości, ale raczej okoliczność, że takie zróżnicowanie prowadzi do nałożenia, bez oczywistego dopuszczalnego usprawiedliwienia²⁵, bardziej uciążliwych warunków podatkowych dla lotów wewnątrzunijnych względem lotów krajowych lub – co jest tożsame – nałożenia mniej uciążliwych warunków podatkowych dla tych drugich względem tych pierwszych. Przeciwnie niż twierdzą skarżące, taka analiza została potwierdzona, nie zaś zanegowana przez wyrok Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72), którego przedmiotem był podatek mający podobną strukturę do rozpatrywanego w niniejszych sprawach²⁶. We wspomnianym wyroku Trybunał stwierdził, że ponieważ opłaty lotniskowe mają bezpośredni i automatyczny wpływ na cenę przelotu, okoliczność ustanowienia różnych kwot opłat obciążających pasażerów automatycznie wpływała na koszt przelotu²⁷. Po potwierdzeniu, że mimo pozornie neutralnego charakteru kryterium różnicowania kwot omawianego podatku, ta wyższa dotyczyła szczególnie lotów innych niż loty krajowe²⁸, Trybunał doszedł do wniosku, że przepisy dotyczące swobody przepływu usług stoją na przeszkodzie „wydanemu przez państwo członkowskie środkowi [...], który na zasadniczą część lotów do celów podróży w innych krajach członkowskich nakłada wyższą opłatę lotniskową niż ta, która ma zastosowanie do lotów krajowych tego państwa członkowskiego”. Ponadto, wniosek ten został wyraźnie uzależniony od spełnienia warunku, że nie zostanie wykazane „aby opłaty te miały stanowić wynagrodzenie usług lotniskowych koniecznych do odprawy pasażerów i aby koszt rzeczonych usług świadczonych względem pasażerów odlatujących do innych krajów członkowskich był wyższy w tej samej proporcji względem kosztu usług niezbędnych do odprawy pasażerów lotów krajowych”. Wydaje się oczywiste, że zdaniem Trybunału, to globalny system podatkowy, w świetle jego skutków i celów, *a nie jego wyizolowany element*, tworzy, w stosownych przypadkach, przeszkody dla swobody świadczenia usług niezgodne z prawem Unii.

24 — Do takiego wstępnego wniosku doszła Komisja w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich.

25 — W wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72), Trybunał odwołuje się do możliwości, aby podatek stanowił wynagrodzenie za usługi lotniskowe i aby koszt rzeczonych usług był wyższy dla pasażerów lotów transgranicznych (pkt 27, 29).

26 — Przedmiotem *postępowania głównego będącego źródłem sprawy*, w ramach której wydano ten wyrok, był złożony przez G. Stylianakisa względem państwa greckiego wniosek o zwrot *kwoty równej połowie podatku od modernizacji i rozwoju portów lotniczych, którą był on zmuszony wpłacić przy okazji lotu z Heraklionu do Marsylii*. Podatek ten był nakładany na pasażerów lotów wylatujących z greckich portów lotniczych i jego wysokość była ustalona, jak w niniejszych sprawach, w zależności od odległości końcowego celu podróży od portu lotniczego wylotu: dla lotów do końcowych celów podróży znajdujących się dalej niż 750 km od portu lotniczego wylotu kwota ta była dwa razy wyższa od kwoty uiszczanej przez pasażerów lotów do końcowych celów podróży znajdujących się pomiędzy 100 a 750 km od portu lotniczego wylotu.

27 — Punkt 28.

28 — Punkt 26.

25. Sąd nie dopuścił się zatem naruszeń prawa zarzucanych mu przez skarżące, ani nie popadł w żadną sprzeczność tam gdzie, w pkt 58 wyroku Aer Lingus i w pkt 83 wyroku Ryanair uznał, że twierdzenia skarżących opierały się na błędnym założeniu, że wyższa stawka ATT była sama, w sobie, niezgodna z prawem.

26. Co więcej, rozważając także ATT z podzielnej perspektywy przyjętej przez skarżące, wniosek, zgodnie z którym jego [ATT] sprzeczność z zasadami swobody świadczenia usług musi pociągać za sobą niezgodność z prawem wyższej stawki podatku (rectius tej części stawki, która przewyższa stawkę obniżoną) nie wydaje mi się być wcale automatyczny. Istotnie, w świetle danych zawartych w zaskarżonej decyzji – z których wynika, że tylko 10–15% wszystkich lotów podlegających temu podatkowi spełniało warunki dla zastosowania stawki w wysokości 2 EUR – stwierdzenie, że „częścią podatku niezgodną z prawem” jest raczej stawka obniżona, jako że stanowi odstępstwo od stawki przyjętej ogólnie, rzeczywiście udzielając ulgi podatkowej liniom, które wykonują loty krajowe (w zakresie różnicy pomiędzy wyższą a obniżoną stawką podatku), wydaje się bardziej prawidłowe²⁹. A zatem, przeciwnie niż podnosi Aer Lingus, korzyść stwierdzona przez Komisję w zaskarżonej decyzji na rzecz przedsiębiorstw, które w rozważanym okresie wykonywały loty krajowe, nie polega na okoliczności, że przedsiębiorstwa te nie zostały poddane niezgodnej z prawem nadwyżce podatku, ale raczej na okoliczności, że skorzystały one, jeżeli chodzi o te loty, ze zwolnienia podatkowego, które w tym samym czasie spowodowało pomoc państwa i ograniczenie swobody świadczenia usług, zgodnie z konfiguracją, którą Trybunał miał już okazję zbadać³⁰.

27. Wreszcie, nawet jeżeli należałoby przyjąć, w sposób żądany przez skarżące, że, biorąc pod uwagę twierdzenia zawarte w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich, stawka w wysokości 10 EUR zastosowana do lotów wewnątrzunijnych jest niezgodna z prawem w zakresie w jakim powoduje ograniczenie swobody świadczenia usług, to, w mojej ocenie, nie wyłączałoby to uprawnień Komisji do przyjęcia tej stawki jako stawki od odniesienia celem dokonania analizy selektywnego charakteru korzyści, z której skorzystały linie lotnicze podlegające obniżonej stawce. Nie uważam bowiem, aby taka kwalifikacja prawna mogła *sama przez się* wpłynąć na zdolności rzeczony stawki wyrażenia materialności i selektywności korzyści uzyskanej przez te przedsiębiorstwa. W tej części badania państwowego środka, istotnie, analiza Komisji dotyczy skutków tego środka w omawianym okresie. Wynika z tego, że czynniki, które nie miały rzeczywistego wpływu na te skutki co do zasady nie mają znaczenia. Kilka wskazówek w tym sensie można wywnioskować z wyroku z dnia 3 marca 2005 r., Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130), wspomnianego przez Komisję, chociaż okoliczności niniejszych spraw są obiektywnie różne od okoliczności sprawy, w której wydano rzeczony wyrok. Przy tej okazji Trybunał wykluczył, że ewentualna sprzeczność z prawem wspólnotowym środka narzucającego zobowiązanie, od którego skarżąca była zwolniona, może uniemożliwić uznanie tego zwolnienia za korzyść w rozumieniu przepisów w przedmiocie pomocy. Zdaniem Trybunału rzeczony środek rzeczywiście był „w stanie wywierać skutki tak długo, póki nie zostanie uchylon[y] lub przynajmniej póki nie zostanie stwierdzona jego niezgodność z prawem”. Zatem, w niniejszych sprawach, nawet przy założeniu, jak podnosi Aer Lingus, że – inaczej niż w sprawie Heiser – niezgodność z prawem ATT o zróżnicowanych stawkach została już ostatecznie stwierdzona w wezwaniu do usunięcia uchybienia skierowanym do władz irlandzkich, wskazać należy, że takie ustalenie nie uniemożliwiło jednak pobrania podatku w omawianym okresie – którego ponadto około połowa przypada wcześniej niż wysyłka wezwania do usunięcia uchybienia³¹ – i powstania skutków, które odnoszą się do zastosowania zróżnicowanych stawek.

29 – Na takiej wykładni opiera się Komisja w zaskarżonej decyzji, zgodnie z którą, obniżona stawka dla lotów do końcowych celów podróży znajdujących się nie dalej niż 300 km od portu lotniczego w Dublinie stanowiła *wyjątek względem stawki podstawowej* („an exception from the reference system”), zob. motyw 14 i 45 zaskarżonej decyzji. Ta sama opinia wyrażona została w toku postępowania administracyjnego przez władze irlandzkie – które wyjaśniały, że odstępstwo od stawki podstawowej zostało przewidziane celem wprowadzenia elementu proporcjonalności do kwoty stawki w zależności od odległości – (zob. motywy 33 i 40 zaskarżonej decyzji) i powtórzone w pismach przedstawionych przed Sądem i Trybunałem.

30 – Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

31 – Wezwanie do usunięcia uchybienia skierowane do władz irlandzkich datowane jest na dzień 18 marca 2010 r., zaś okres rozważany w zaskarżonej decyzji przypada pomiędzy 30 marca 2009 r. i 1 marca 2011 r. (zob. motyw 11 tej decyzji).

28. Z powyższego wynika, że także argumentacja przedstawiona przez Ryanair pozbawiona jest podstaw. Zgodnie z nią, przyjmując jako stawkę odniesienia stawkę w wysokości 10 EUR, którą Ryanair uznaje za niezgodną z prawem, Komisja naruszyła zasady jedności i spójności prawa Unii. Jak zostanie to wykazane w dalszej części, niniejsze postępowanie niewątpliwie dotyczy delikatnej kwestii koordynacji między dwoma blokami zasad traktatu dotyczącymi swobód i pomocy państwa, jednakże nie w takim sensie jak wskazuje to Ryanair w omawianym zarzucie.

29. W oparciu o powyższe rozważania uważam, że zarzuty podniesione przez skarżące w przedmiocie skutku rzekomego niezgodnego z prawem charakteru wyższej stawki ATT, są pozbawione podstaw i z tego powodu powinny zostać oddalone.

3. W przedmiocie zarzutu dotyczącego rzekomego naruszenia prawa popełnionego przez Sąd przy uznaniu za niestotną okoliczności, że obniżona i wyższa stawka ATT zostały wprowadzone przez te same przepisy (czwarta część jedyne go zarzutu odwołania wzajemnego Ryanair)

a) Wyrok Ryanair

30. Przed Sądem Ryanair krytycznie ocenił wybór Komisji dotyczący uznania za „podstawową” wyższą stawkę w wysokości 10 EUR, także w innym aspekcie. Zdaniem Ryanair, przeciwnie niż w typowej sprawie w przedmiocie pomocy państwa o charakterze podatkowym, w niniejszej sprawie brak możliwości uznania istniejącego uprzednio ogólnego systemu podatkowego oraz później wprowadzonych środków celem uprzywilejowania lub dyskryminacji jakiejś szczególnej kategorii podatników. Brak występowania takiej konfiguracji uniemożliwił, w jej ocenie, interpretację obniżonej stawki ATT jako wyjątku od stawki wyższej. W pkt 89 wyroku Ryanair Sąd oddalił taką argumentację przypominając, że art. 107 ust. 1 TFUE nie czyni rozróżnienia pomiędzy interwencjami państwa w zależności od technik wykorzystywanych przez władze krajowe, a zatem, że okoliczność, iż dwie stawki ATT zostały wprowadzone jednocześnie nie miała znaczenia, jako że Komisja dokonała wystarczającego określenia powodów, dla których przyjęła, że stawka w wysokości 2 EUR stanowiła wyjątek od tej w wysokości 10 EUR.

b) Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

31. Zdaniem Ryanair jednoczesne wprowadzenie obniżonej i wyższej stawki ATT nie stanowi jedynie kwestii „techniki”, jak chce tego Sąd. Władze irlandzkie faktycznie nigdy nie wprowadziłyby wyższej stawki bez równoczesnego wprowadzenia stawki obniżonej, dowodem tego jest okoliczność, że następnie dokonały one zastąpienia dwóch stawek jedyną stawką w wysokości 3 EUR, zamiast zwykłego uchylecia „wyjątku” ustanowionego przez stawkę w wysokości 2 EUR. Ryanair podnosi ponadto, że częstotliwość operacji podlegających opodatkowaniu stanowi co najwyżej jeden z elementów, które należy wziąć pod uwagę przy określaniu poziomu opodatkowania „podstawowego” i niekoniecznie ten decydujący.

32. Komisja uznaje też zarzut za pozbawiony podstaw, podczas gdy rząd irlandzki uważa, że jest on częściowo bezskuteczny i częściowo niedopuszczalny.

c) Ocena

33. Podobnie jak Komisja uważam, że badany zarzut jest pozbawiony podstaw³². Okoliczność, że – w ramach określonego systemu – środek, który przyznaje niektórym przedsiębiorstwom korzyść w formie zwolnienia, całkowitego lub częściowego, ze zobowiązania, które normalnie by je obciążało, także przyjęty jednocześnie ze środkiem, który nakłada rzeczony zobowiązanie, co do zasady, nie ma znaczenia dla oceny selektywności rzeczony korzyści i nie przeszkadza uznaniu pierwszego środka za wyjątek od drugiego. Jak zasadnie przypomniał Sąd w zakwestionowanym punkcie wyroku Ryanair, Trybunał miał już sposobność wyjaśnić, w wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., *British Aggregates/Komisja* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 89), że art. 107 ust. 1 TFUE określa państwowe środki w zależności od ich skutków, a zatem, niezależnie od przyjętych technik. W konsekwencji, uznał on w tym wyroku za istotną okoliczność, że korzyść dla uzyskujących ją przedsiębiorstw nie była wynikiem przyznania zwolnienia, lecz sposobu, w jaki zostało ograniczony zakres zastosowania *ratione materiae* środka podatkowego w sprawie³³. W wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 92), również przytoczonym w pkt 89 wyroku Ryanair, Trybunał wyjaśnił, że interpretacja kryterium selektywności zakładająca, iż aby możliwe było uznanie systemu podatkowego za selektywny, to musiał on powstać zgodnie z jakąś określoną techniką regulacyjną, byłaby sprzeczna z orzecznictwem koncentrującym się na analizie skutków pomocy, z takim skutkiem, że niektóre krajowe przepisy podatkowe natychmiast wymknęłyby się spod kontroli w przedmiocie pomocy państwa z tego tylko powodu, że podpadają pod inną technikę regulacyjną, chociaż powodują, prawnie i/lub faktycznie, te same skutki. Takie rozważania zostały ponadto dokonane przez Trybunał w stanach faktycznych charakteryzujących się występowaniem złożonych systemów podatkowych, które, zamiast ustanawiać obowiązujące ogół przedsiębiorstw przepisy ogólne, od których ustanawia się odstępstwa na rzecz pewnych przedsiębiorstw, osiągnęły ten sam skutek dostosowując i łącząc przepisy podatkowe w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociągało za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw (wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 93) albo wyznaczając zakres zastosowania podatku w taki sposób, aby wyłączyć określone przedsiębiorstwa znajdujące się w porównywalnej sytuacji w odniesieniu do celów systemu w sprawie (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., *British Aggregates/Komisja* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 89). W niniejszych sprawach mamy natomiast do czynienia z relatywnie prostym systemem, w którym wszystkie przedsiębiorstwa dokonujące transakcji gospodarczych prowadzących do powstania zdarzenia podatkowego, poddane zostały opodatkowaniu, aczkolwiek na różnych poziomach.

34. Ponadto, przyznając nawet, że, jak utrzymuje Ryanair, częstotliwość transakcji podlegających opodatkowaniu nie stanowi sama w sobie elementu decydującego dla ustalenia normalnego poziomu opodatkowania w ramach określonego systemu podatkowego, przy podwójnej konfiguracji takiej jak konfiguracja ATT o zróżnicowanych stawkach, w której niewielki odsetek lotów podlegających opodatkowaniu (10–15% zgodnie z danymi przekazanymi Komisji przez władze irlandzkie i nie kwestionowanymi przez Ryanair) podlega jednolitej obniżonej stawce podatku, podczas gdy pozostała część transakcji podlega jednolitej wyższej stawce, raczej trudno nie uznawać pierwszej stawki jako wyjątku od tej drugiej. Jedyne argumenty podniesione przez Ryanair na obalenie tego wniosku – a mianowicie, że rzeczony wartości procentowe zwyczajnie odzwierciedlają zamiar władz irlandzkich przyznania pomocy liniom Aer Arann i wspierania lotów krajowych oraz działalności krajowych portów lotniczych kosztem przedsiębiorstw, które wykonują liczniejsze i donioślejsze gospodarczo loty międzynarodowe – wydaje mi się raczej potwierdzać, niż podważać, derogacyjny charakter obniżonej stawki podatku. Poprzez użycie takiego argumentu Ryanair wydaje się ponadto sugerować, że

32 — Nie uważam natomiast, aby był bezskuteczny. Chociaż ubogie, argumenty podniesione przez Ryanair rzeczywiście dążą do zakwestionowania, zarówno stwierdzenia Sądu, zgodnie z którym jednoczesne wprowadzenie stawek stanowi kwestię czystej techniki legislacyjnej, a zatem nie ma znaczenia, jak i stwierdzenia, zgodnie z którym Komisja dostarczyła wystarczających powodów na usprawiedliwienie swojego twierdzenia dotyczącego derogacyjnego charakteru obniżonej stawki względem tej wyższej.

33 — Zobacz także pkt 100 mojej opinii w sprawie *British Aggregates/Komisja* (EU:C:2008:419).

interwencja na rzecz Aer Arann nie ograniczała się do ulgi podatkowej dla lotów krajowych, ale wyrażała się także w nadmiernym i „anormalnym” opodatkowaniu przedsiębiorstw wykonujących loty międzynarodowe. Tymczasem, nawet przy założeniu, że poziom opodatkowania, któremu poddana została prawie całość lotów międzynarodowych, został celowo ustalony na anormalnie wysokim poziomie celem uprzywilejowania Aer Arann, wydaje mi się, że jedynym podejściem pozwalającym w pełni ocenić zasięg takiej korzyści jest właśnie to, które zakłada przyjęcie takiego poziomu opodatkowania jako punktu odniesienia dla zastosowania przepisów w przedmiocie pomocy. Z drugiej strony, nie można uznać, czego rzeczywiście nie twierdzi także Ryanair, że – nawet przyjmując, iż intencją władz irlandzkich była dyskryminacja czy, w każdym razie, osłabienie przedsiębiorstw, które wykonują loty międzynarodowe, celem uprzywilejowania przedsiębiorstwa konkurencyjnego względem nich na trasach krajowych – korzyść, która rzeczywiście przysługiwała tym pierwszym na tych trasach, musi być oceniana inaczej, jako zwykły „skutek uboczny” interwencji państwa. Jak bowiem miałem już okazję przypomnieć, poza intencjami państwa udzielającego pomocy, tym, co jest istotne w przedmiocie pomocy, są skutki przedsięwziętego środka. Z tej perspektywy, okoliczność, że Ryanair skorzystał ze stawki w wysokości 2 EUR w stopniu proporcjonalnie mniejszym niż inne linie lotnicze³⁴, pozostaje bez znaczenia, o ile wynika, że faktycznie skorzystała ona z takiej korzyści³⁵.

35. Wreszcie, jak podkreśliła Komisja, Trybunał i Sąd miały już możliwość zajęcia się systemami podatkowymi, w których przepis nakładający zobowiązanie i ten przewidujący zwolnienie z niego zostały wprowadzone jednocześnie. Poza przypadkami przytoczonymi przez Komisję, odsyłam, tytułem przykładu, do spraw, w ramach których wydano wyroki z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline* i *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598)³⁶ i z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403)³⁷.

36. W oparciu o powyższe rozważania uważam, że czwarta część jedyne go zarzutu odwołania Ryanair powinna zostać oddalona jako bezpodstawna.

4. W przedmiocie zarzutu dotyczącego rzekomego naruszenia prawa popełnionego przez Sąd poprzez wykluczenie doniosłości stawki w wysokości 3 EUR przyjętej w marcu 2011 r. przez władze irlandzkie (pierwsza część jedyne go zarzutu odwołania wzajemnego Ryanair)

a) Wyrok Ryanair

37. W ramach jej pierwszego zarzutu skargi przed Sądem, Ryanair twierdziła również, że biorąc pod uwagę niezgodność z prawem ATT o zróżnicowanych stawkach, jedyną stawką, którą Komisja była uprawniona przyjąć jako stawkę odniesienia, była stawka w wysokości 3 EUR wprowadzona w marcu 2011 r. W pkt 74–76 wyroku Ryanair Sąd oddalił ten zarzut, twierdząc, że ponieważ nie została ona rzeczywiście zastosowana w okresie rozważanym przez Komisję, stawka ta była w stanie dać w pełni wyrazu skutkom środka w sprawie, a zatem, stworzyć odpowiedniej stawki odniesienia.

34 — W skardze przed Sądem Ryanair podniosła, że w 2008 r. obniżona stawka została zastosowana względem 50% pasażerów Aer Arann i jedynie względem 1.9% jej pasażerów.

35 — Pragnę zauważyć, że przed Sądem Ryanair twierdziła, że globalna analiza skutków gospodarczych systemu podatkowego, którego dotyczy postępowanie, powinna doprowadzić Komisję do uznania całkowicie negatywnego wpływu takiego systemu na jej sytuację, a zatem do wyłączenia, aby uzyskać ona dowolną korzyść z pomocy udzielonej za pośrednictwem tego systemu. Jednakże Ryanair nie zaskarżył przed Trybunałem tej części wyroku Ryanair, w którym Sąd odpowiedział na ten argument.

36 — Chociaż odrębne, dwa akty prawne wprowadzające w Niderlandach podatek od energii oraz akt przewidujący, z korzyścią wyłącznie dla przedsiębiorstw produkujących towary, prawo do częściowego zwrotu tego podatku, zostały przyjęte i weszły w życie jednocześnie, zob. pkt 3 wyroku.

37 — Regulacja w sprawie, przyjęta przez radę miejską belgijskiego miasta Seraing, wprowadziła podatek od siły napędowej, ustalając, w tym samym czasie, różne przypadki zwolnienia od tego podatku, zob. pkt 6–9 wyroku.

b) Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

38. Zdaniem Ryanair, okoliczność, że stawka w wysokości 3 EUR nie była stosowana w okresie rozważanym w zaskarżonej decyzji, nie uniemożliwia dokonania jej wyboru jako stawki odniesienia, biorąc pod uwagę, że system podatkowy oraz cele, do których on dąży, pozostają takie same. Podnosi ona również, że ponieważ wyższa i obniżona stawka ATT stosowanego w okresie rozważanym w zaskarżonej decyzji, zostały wprowadzone i zniesione jednocześnie, w rozpatrywanej sprawie nigdy nie istniała uprzednio występująca stawka, którą można byłoby zdefiniować jako „normalną”.

39. Komisja i rząd irlandzki uznają ten zarzut za bezskuteczny i bezpodstawny, zasadniczo z tych samych powodów.

c) Ocena

40. Za Komisją oraz rządem irlandzkim uważam, że argumenty skarżącej nie odpowiadają na powody uzasadnienia zawarte w pkt 75 i 76 wyroku Ryanair, będąc zatem, przede wszystkim, bezskuteczne. W szczególności, Ryanair nie odpowiada na zarzut podniesiony przez Sąd, zgodnie z którym stawka wprowadzona później, sytuująca się między dwoma rzeczywiście stosowanymi stawkami, nie pozwala na dokonanie pełnej oceny skutków środka w sprawie, ani nie wyjaśnia, z jakiego powodu stawka ta miałaby być bardziej odpowiednia niż te rzeczywiście znajdujące zastosowanie celem wyrażenia skutków.

41. W tym zakresie przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem środek państwowy spełnia warunek selektywności, stanowiący konstytucyjną cechę pojęcia pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jeżeli, w ramach określonego systemu prawnego prowadzi do uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw lub produkcji względem innych, które znajdują się, w odniesieniu do celu, od którego dąży rzeczony system, w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej³⁸. Teraz, celem umożliwienia dokonania poprawnej oceny sytuacji zainteresowanych przedsiębiorstw, poprzez identyfikację ciężących na nich zobowiązań jak i ewentualnych przysługujących im korzyści, będących efektem środka w sprawie, konieczne jest rozważenie przeważających w momencie stosowania tego środka okoliczności faktycznych i prawnych, jak i tych, które nawet jeżeli nie występują w tym momencie, są faktycznie zdolne na rzeczoną ocenę wpłynąć³⁹. W niniejszych sprawach trudno uznać, aby okoliczność, że stawka ATT została – w czasie późniejszym niż rozważany okres – ujednoczona i ustalona na poziomie 3 EUR, mogła faktycznie wpłynąć na rekonstrukcję zobowiązań i korzyści, które, odpowiednio, ciążyą na przedsiębiorstwach podlegających ATT o zróżnicowanych stawkach i przysługują takim przedsiębiorstwom. W każdym razie Ryanair nie przekazała żadnych informacji w tym zakresie. Podnosi ona natomiast, że wyższa stawka o wartości 10 EUR nie może zostać ustanowiona jako stawka odniesienia, ponieważ wprowadzona została jednocześnie z tą obniżoną i ponieważ [była] niezgodna z prawem. Oba argumenty pozbawione są podstaw. W tym zakresie ograniczę się do odesłania do tego, co zostało już powiedziane w pkt 33–35 powyżej, jeżeli chodzi o argument pierwszy, i w pkt 24–29 powyżej, jeżeli chodzi o argument drugi.

42. Wskazuję wreszcie, że twierdzenie skarżącej prowadziłoby do paradoksyjnego rezultatu określenia jako „normalnego” takiego poziomu opodatkowania, któremu, w okresie odniesienia, nie podlegało żadne z zainteresowanych przedsiębiorstw.

38 — Wyroki: z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 119); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 75); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 55); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 — Zobacz, podobnie, wyroki: z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 21); z dnia 1 października 2015 r., Electrabel i Dunamenti Erőmű/Komisja (C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 105).

43. Na podstawie poprzedzających rozważań, uważam, że pierwsza część jedyne zarzutu odwołania Ryanair powinna zostać oddalona jako bezskuteczna. Argumenty na poparcie tego zarzutu są ponadto, w mojej ocenie, bezpodstawne.

5. W przedmiocie zarzutów dotyczących rzekomego naruszenia prawa popełnionego przez Sąd przy przyjęciu, że prawo przedsiębiorstw do uzyskania zwrotu ATT zapłaconego w zawyżonej wysokości nie miało wpływu na możliwość przyjęcia przez Komisję wyższej stawki podatku w wysokości 10 EUR jako stawki normalnej (druga, trzecia i czwarta część jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Aer Lingus oraz trzecia część jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Ryanair)

a) Zaskarżone wyroki

44. Po stwierdzeniu, że Irlandia dysponowała, wśród różnych możliwych opcji zaradzenia istniejącej dyskryminacji podatkowej, także tą polegającą na ujednoczeniu stawek na wyższym poziomie (pkt 60 wyroku Aer Lingus i pkt 85 wyroku Ryanair) i że ewentualne prawo spółek podlegających wyższej stawce do uzyskania zwrotu zapłaconej nadyżki nie było automatycznie uznawane, ale uzależnione zostało od szeregu czynników, jak mające zastosowanie w prawie wewnętrznym okresy przedawnienia czy przestrzeganie zasad ogólnych, jak brak wzbogacenia bez podstawy (pkt 61 wyroku Aer Lingus i pkt 86 wyroku Ryanair), Sąd stwierdził, w pkt 63 wyroku Aer Lingus i w pkt 88 wyroku Ryanair, że Komisja miała możliwość zgodnego z prawem przyjęcia stawki w wysokości 10 EUR jako podatkowej stawki odniesienia dla ATT, bez wzięcia pod uwagę ewentualnych wniosków o zwrot o jedynie hipotetycznym charakterze i niepewnym wyniku.

b) Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

45. Skarżące podnoszą, że przeciwnie niż twierdzi Sąd, prawo do uzyskania zwrotu podatków uiszczonych na mocy środków krajowych sprzecznych z prawem Unii nie jest jedynie hipotetyczne, ale wywodzi się z utrwalonego orzecznictwa Trybunału. Taki zwrot nie wchodzi w zakres uznaniowości zainteresowanego państwa członkowskiego. Zatem w niniejszych sprawach Irlandia nie mogła zaradzić dyskryminacji podatkowej zakwestionowanej przez Komisję narzucając, z mocą wsteczną, wyższą stawkę przedsiębiorstwom podlegającym stawce obniżonej. Zdaniem Aer Lingus Sąd myli zagadnienie działania, które zainteresowane państwo członkowskie musi podjąć celem zaprzestania takiej dyskryminacji z zagadnieniem środków koniecznych do zaradzenia niezgodności z prawem, której się dopuszczono w okresie, w którym zostały zastosowane dyskryminujące stawki. Nawet przyjmując, że niezgodność z prawem ATT tkwi w zróżnicowaniu stawek, podstawowy obowiązek, który spoczywa na władzach irlandzkich w postaci zwrotu podatku pobranego w nadmiernej wysokości, w każdym razie, uniemożliwiłoby przyjęcie wyższej stawki w wysokości 10 EUR – od której odliczona zostaje kwota zwrotu – jako „normalnej stawki” i uznawanie przedsiębiorstw, które uiściły obniżoną stawkę podatku w wysokości 2 EUR, za beneficjentów korzyści selektywnej. W tym kontekście, wynik postępowania w sprawie zwrotu byłby zupełnie bez znaczenia.

46. Komisja i rząd irlandzki uznają bezpodstawność przedmiotowych zarzutów, podnosząc zasadniczo zbieżne argumenty.

c) Ocena

47. Jak Komisja i rząd irlandzki uważam, że należy oddalić argument Aer Lingus, zgodnie z którym Sąd miał pomylić środki, jakie państwo członkowskie może przyjąć celem zapobieżenia dyskryminacji podatkowej, z tymi koniecznymi do wyeliminowania skutków, ponieważ wywodzi się z błędnej interpretacji wyroku Aer Lingus. Istotnie, w pkt 60 tego wyroku (tak jak w pkt 87 wyroku Ryanair, o identycznym brzmieniu) Sąd ogranicza się do potwierdzenia, że ponieważ zainteresowane państwo członkowskie może „zakończyć” taką dyskryminację ustalając jedną wyższą stawkę podatku, ten

poziom opodatkowania nie może zostać uznany za niezgodny z prawem sam przez się i że wyłącznie wspólne stosowanie różnych poziomów opodatkowania może spowodować ograniczenie swobody świadczenia usług. Rozważania ta wpisują się w ramy dyskursu – rozpoczętego w dwóch poprzedzających punktach – poprzedzającego kwestię istnienia obowiązku Irlandii zwrotu różnicy pomiędzy dwoma stawkami ATT, zagadnienia w przedmiocie którego, ponadto, Sąd celowo nie zajmuje definitywnego stanowiska.

48. Mając na uwadze powyższe, argumenty skarżących, ogólnie rzecz biorąc, charakteryzują się, jak to zostało podniesione tak przez Komisję, jak i przez rząd irlandzki, nadmiernym formalizmem, który jest, co do zasady, trudny do pogodzenia z prawem w przedmiocie pomocy, w którym natomiast przeważa podejście merytoryczne, oparte o analizę skutków wywołanych przez interwencje państwa. W zgodzie z tym podejściem analiza dążąca do potwierdzenia, czy i w jaki sposób podatek jest „normalnie” należny, celem ustalenia, czy środek państwowy, który na rzecz określonych przedsiębiorstw wyłącza lub łagodzi ciężar tego podatku, przyznaje tym przedsiębiorstwom korzyść selektywną w rozumieniu art. 107 TFUE, musi być przeprowadzona w świetle natury i struktury systemu podatkowego odniesienia, jak i w świetle okoliczności faktycznych (na przykład, relacji pomiędzy transakcjami podlegającymi opodatkowaniu i zwolnionymi z podatku), i prawnych (na przykład, statusu prawnego przedsiębiorstw podlegających [opodatkowaniu]) mogących bezpośrednio i rzeczywiście wpłynąć na rzeczoną analizę⁴⁰. Tymczasem, w niniejszych sprawach, zwrot różnicy pomiędzy wyższą a obniżoną stawką ATT, ciężący, co do zasady, na władzach irlandzkich, w sytuacji, w której stwierdzono ograniczenie przepisów w przedmiocie swobody świadczenia usług, nie stanowi integralnej części rozważanego systemu podatkowego i nie może być uznawany za element normatywny tego systemu, na podstawie którego nastąpi określenie normalnie należnego poziomu opodatkowania.

49. Chciałbym ponadto zwrócić uwagę, że twierdzenie Aer Lingus doprowadziłaby do skutku, w którym, de facto, niemożliwe byłoby zastosowanie przepisów w przedmiocie pomocy do ulg podatkowych, wchodzących w zakres zastosowania zakazu, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, wtedy kiedy, w tym samym czasie, tworzą [one] ograniczenia fundamentalnych wolności, pociągając za sobą podstawowy obowiązek państwa będącego podmiotem w sprawie do rozciągnięcia jego postępowania podatkowego na te dyskryminowane przedsiębiorstwa. Taki skutek nie jest oczywiście pożądanym. Przepisy dotyczące pomocy oraz te w przedmiocie podstawowych wolności muszą być stosowane jednocześnie w takiej samej sytuacji⁴¹, chociaż, jak zostanie to lepiej wykazane poniżej, konieczna jest koordynacja celem zachowania spójności pomiędzy tymi dwoma obszarami normatywnymi oraz unikania przyjmowania środków, które są między nimi nie do pogodzenia.

50. Na podstawie poprzedzających rozważań, uważam, że badane zarzuty, będące przedmiotem drugiej, trzeciej i czwartej części jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Aer Lingus i trzeciej części jedyne zarzutu odwołania wzajemnego Ryanair, powinny zostać oddalone jako pozbawione podstaw.

6. Wnioski w przedmiocie odwołań wzajemnych

51. Ponieważ w świetle poprzedzającej analizy uważam, że żaden z zarzutów podniesionych w ramach odwołań wzajemnych nie powinien zostać uwzględniony, sugeruję, aby Trybunał oddalił rzeczzone odwołania w całości.

40 — Zobacz, na przykład, wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 23).

41 — Zobacz, na przykład, wyrok z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

B – W przedmiocie odwołań głównych

52. Na poparcie każdego ze swoich dwóch odwołań Komisja przywołuje, z wykorzystaniem identycznej argumentacji, jedyny zarzut, dotyczący naruszenia art. 108 ust. 3 TFUE i art. 14 rozporządzenia nr 659/99. Ten zarzut skierowany jest przeciwko pkt 88–127 wyroku Aer Lingus i pkt 119–152 wyroku Ryanair.

1. Zaskarżone wyroki

53. Rozumowanie przeprowadzone przez Sąd w tej części uzasadnienia zaskarżonych wyroków, będące przedmiotem krytyki ze strony Komisji, zasadniczo identyczne w obu judykatach, może zostać po krótko streszczone następująco.

54. Przede wszystkim Sąd wskazuje, że ATT stanowi podatek akcyzowy i, jako taki, zaprojektowany on został w taki sposób, aby mógł być przerzucony na pasażerów, także na mocy zobowiązania, nałożony na linie lotnicze przez art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008⁴², aby wskazywały wysokość podatków oddzielnie od ceny na każdym bilecie. Sąd zauważa następnie, że podobnie jak podatek, także korzyść pochodząca z zastosowania obniżonej stawki podatku, a mianowicie 8 EUR różnicy pomiędzy stawką normalną, a tą obniżoną, może zostać przerzucone, w całości lub częściowo, na klientów linii lotniczych. W takim przypadku, kontynuuje Sąd, te ostatnie nie zachowują rzeczonyj korzyści lub zachowują ją tylko częściowo. W takich okolicznościach Komisja nie miała prawa zakładać, że korzyść pochodząca z zastosowania obniżonej stawki rzeczywiście uzyskana i zachowana przez linie lotnicze była równa, w każdym przypadku, ośmiu eurom za pasażera. Istotnie, zdaniem Sądu, w przypadku przerzucenia [podatków na pasażerów], rzeczywiście uzyskana przez linie lotnicze korzyść nie polega koniecznie na różnicy pomiędzy dwoma stawkami, ale na możliwości zaoferowania bardziej atrakcyjnych cen swoim klientom, podnosząc w ten sposób swoje obroty. Komisja powinna zatem określić, w jakim zakresie linie lotnicze podlegające stawce w wysokości 2 EUR rzeczywiście przerzuciły na swoich pasażerów zysk gospodarczy wynikający z zastosowania ATT w obniżonej stawce, celem precyzyjnego obliczenia korzyści z której faktycznie one skorzystały lub przekazały to zadanie władzom krajowym. Ponadto, zakładając we wszystkich przypadkach, że korzyść ta odpowiada różnicy pomiędzy wyższą, a niższą stawką podatku ATT, zdaniem Sądu Komisja nie wzięła wystarczająco pod uwagę konkurencyjnej sytuacji rynku, o którym mowa, jak i okoliczności, że wszystkie linie lotnicze, które wykonywały loty do celów podróży znajdujących się bliżej niż 300 km od portu lotniczego w Dublinie, podlegały tej samej stawce ATT w wysokości 2 EUR. Wreszcie, Sąd wskazuje, że Komisja w zaskarżonej decyzji nie dokonała wystarczającego uzasadnienia powodów, dla których zwrot kwoty równej różnicy pomiędzy stawką normalną, a stawką obniżoną był niezbędnym celem przywrócenia poprzedniej sytuacji [istniejącej] w momencie udzielenia pomocy. Sąd konkluduje, że obliczając kwotę pomocy podlegającej odzyskaniu [wyrażającą się] w różnicy pomiędzy stawką obniżoną, a stawką normalną ATT, Komisja dokonała złego osądu jak i naruszenia prawa.

2. Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

55. Komisja, wspierana przez Irlandię, zasadniczo wskazuje, że poddając zaskarżoną decyzję krytyce w związku z brakiem uwzględnienia zakresu, w którym korzyść pochodząca z zastosowania obniżej stawki ATT została, przez osiągające zysk linie lotnicze, przerzucona na pasażerów, Sąd przyjął nowe kryterium gospodarcze dla określania kwoty pomocy podatkowej podlegającej odzyskaniu wyrażające się w zastosowaniu obniżonej stawki podatku względem stawki na normalnym poziomie.

42 — Przytoczone w przypisie 3 powyżej.

56. Aer Lingus wskazuje, że w niniejszych sprawach, mamy do czynienia z niebezpośrednią pomocą, którą Komisja potraktowała w zaskarżonej decyzji jak pomoc bezpośrednią. Podnosi ona, że kiedy sama Komisja dokonuje obliczenia kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu zobowiązana jest do zrobienia tego w jak najbardziej precyzyjny sposób, bez opierania się na uproszczonych założeniach. Aer Lingus wskazuje ponadto, że nie miała ona możliwości pobierania od pasażerów lotów podlegających obniżonej stawce kwoty wyższej niż ta stawka i że jeżeli zostanie zobowiązana do zwrotu żądanej przez Komisję kwoty osiem euro za bilet, kwota ta nie podlegałaby retroaktywnemu zwrotowi od pasażerów, którzy zakupili bilet po obniżonej stawce. Przeciwnie niż twierdzi Komisja, miała ona [Aer Lingus] nigdy nie wejść w posiadanie, ani faktycznie, ani teoretycznie, takiej kwoty. Zdaniem Aer Lingus błędem jest utrzymywanie przez Komisję, że konsekwencją rozumowania przeprowadzonego przez Sąd jest fakt, że od linii lotniczych nie może zostać zażądany żaden zwrot. Argument ten miałby się opierać na błędnej wykładni wyroku Aer Lingus. Wreszcie, Aer Lingus uznaje za nieistniejące niespójności z istniejącym orzecznictwem wykryte przez Komisję.

57. Ryanair zasadniczo twierdzi, że jedyny zarzut odwołania Komisji jest bezskuteczny. Ta ostatnia zajęła stanowisko tylko co do pierwszego z trzech różnych argumentów wskazanych przez Sąd celem usprawiedliwienia stwierdzenia nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji, to znaczy braku uwzględnienia przerzucenia ATT na pasażerów, braku rozważenia sytuacji rynku oraz braku usprawiedliwienia w przedmiocie konieczności odzyskania różnicy pomiędzy wyższą, a obniżoną stawką ATT dla przywrócenia status quo ante. Alternatywnie, Ryanair twierdzi, że zarzut odwołania Komisji jest bezpodstawny. Istotnie, Sąd ograniczył się do zastosowania zasady, zgodnie z którą, musi zostać obliczona rzeczywista wartość korzyści uzyskanej jako pomoc państwa. Ponadto Komisja miała wyolbrzymić trudności związane z dokładnym obliczeniem kwoty podatku gdyby rozwiązanie popierane przez Sąd miało zostać utrzymane. Wreszcie Ryanair zauważa, że byłoby niespójne nieuwzględnienie przerzucenia na klientów korzyści uzyskanej przez beneficjanta pomocy, w sytuacji, w której, de facto, jeżeli konkurencyjne przedsiębiorstwo, które uznaje się za pokrzywdzonego, przerzuca na swoich klientów nadpłatę będącą konsekwencją naruszenia prawa antitrust, osoba naruszająca prawo jest zdolna uniknąć roszczenia o odszkodowanie⁴³.

3. Ocena

58. Należy przede wszystkim oddalić główny argument podniesiony przez Ryanair, zgodnie z którym jedyny zarzut odwołania Komisji jest bezskuteczny. W rzeczywistości, z jednej strony, trzy grupy argumentów wskazane przez Ryanair nie stanowią, w świetle rozumowania Sądu, autonomicznych powodów stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji, z drugiej strony, Komisja zbadała, w kontekście swojego jedynego zarzutu, różne aspekty uzasadnienia wyroku Ryanair, które doprowadziły Sąd do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji.

43 — Ryanair odsyła w tym zakresie do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/104/UE z dnia 26 listopada 2014 r. w sprawie niektórych przepisów regulujących dochodzenie roszczeń odszkodowawczych z tytułu naruszenia prawa konkurencji państw członkowskich i Unii Europejskiej objęte przepisami prawa krajowego (Dz.U. 2014, L 349, s. 1)

59. Co do meritum, to należy wstępnie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, obowiązek zainteresowanego państwa członkowskiego do zniesienia i odzyskania pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną ze wspólnym rynkiem dąży do przywrócenia poprzedniej sytuacji, która miała miejsce przed udzieleniem pomocy⁴⁴. Przywrócenie sytuacji quo ante jest uzyskiwane poprzez „zwrot pomocy”, to jest za pośrednictwem zwrotu tego, ile państwo przekazało do dyspozycji przedsiębiorstwa, powiększonego ewentualnie o odsetki⁴⁵. W efekcie tego zwrotu, beneficjanet pozbawiony zostaje korzyści, z której skorzystał na rynku względem swoich konkurentów⁴⁶.

60. Ilościowe ujęcie kwoty podlegającej odzyskaniu podlega różnym trybom w zależności od *formy*, pod którą pomoc została przyznana. Tak, na przykład, kiedy państwo przekazuje do dyspozycji przedsiębiorstw kwoty pieniędzy albo dostarcza im nieodpłatnie lub po cenach preferencyjnych dobra lub usługi, co do zasady, przedsiębiorstwa takie zostaną zobowiązane do zwrotu kwoty stanowiącej ekwiwalent nominalnej kwoty udzielonej pomocy lub do świadczenia równoważnego (albo do [zapłaty] różnicy względem ceny rynkowej) dóbr lub usług, z których skorzystały⁴⁷, powiększonej o odpowiednie odsetki.

61. Kiedy pomoc przyjmuje formę korzyści podatkowej, przywrócenie sytuacji quo ante wymaga przeważnie odzyskania, od przedsiębiorstw będących beneficjentami, *kwoty odpowiadającej podatkowi albo opłacie* należnych na mocy przepisów podatkowych mających zastosowanie przy braku niezgodnej z prawem pomocy, powiększonej o odpowiednie odsetki⁴⁸. Idea przewodnia jest taka, że uprzywilejowane traktowanie podatkowe, mimo że różni się od dotacji w ścisłym tego słowa znaczeniu, co do zasady, wpływa na zakłócenie konkurencji w sposób analogiczny jak skutek przekazania kwoty pieniędzy odpowiadającej najmniejszemu ponoszonemu obciążeniu podatkowemu. Taka korzyść może wywodzić się ze środków bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej – w formie, na przykład, obniżenia podstawy opodatkowania, całościowego albo częściowego obniżenia kwoty podatku lub wyjątkowego odroczenia, uchylenia albo renegocjacji długu podatkowego – albo z pośrednich środków opodatkowania, jak zwolnienie z albo obniżenie podatku akcyzowego lub innych podatków, pod warunkiem jednakże, że takie zwolnienie czy obniżenie odpowiada uldze w obciążeniach normalnie ciężących na przedsiębiorstwie będącym beneficjentem pomocy⁴⁹.

62. Celem określenia kwoty podlegającej odzyskaniu Komisja nie jest, co do zasady, zobowiązana do badania sposobu, w jaki korzyść wynikająca z udzielenia pomocy została *faktycznie* wykorzystana przez przedsiębiorstwo będące beneficjentem. Celem zwrotu nie jest zniesienie korzyści, którą przedsiębiorstwo *faktycznie* uzyskało na skutek udzielenia pomocy, ale raczej eliminacja korzyści konkurencyjnej, z której ono początkowo korzystało na skutek takiego udzielenia. Oznacza to, z jednej strony, że odzyskiwanie pomocy normalnie ograniczy się do *bezpośredniej korzyści* pochodzącej z udzielenia pomocy i nie będzie mogło rozciągnąć się na ewentualne korzyści pośrednie, które także

44 — Zobacz, m.in., wyrok z dnia 4 kwietnia 1995 r., Komisja/Włochy (C-350/93, EU:C:1995:96, pkt 21).

45 — Zobacz, m. in., wyroki: z dnia 4 kwietnia 1995 r., Komisja/Włochy (C-348/93, EU:C:1995:95, pkt 22); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niemcy/Komisja (C-277/00, EU:C:2004:238, pkt 75); z dnia 17 września 2009 r., Komisja/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, pkt 57).

46 — Zobacz, m.in., wyroki: z dnia 4 kwietnia 1995 r., Komisja/Włochy (C-348/93, EU:C:1995:95, pkt 27); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niemcy/Komisja (C-277/00, EU:C:2004:238, pkt 74–76); z dnia 8 grudnia 2011 r., Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 34).

47 — Zobacz, na przykład, wyroki: z dni 16 grudnia 2010 r., SEYDALAND (C-239/09, EU:C:2010:778); z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480).

48 — Tytułem kilku przykładów zawierających analogie do niniejszych spraw, zob. wyrok z dnia 4 marca 2009 r., Associazione italiana del risparmio gestito i Fineco Asset Management/Komisja (T-445/05, EU:T:2009:50, pkt 201) i decyzja Komisji 2006/323/WE w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego od olejów mineralnych wykorzystywanych jako paliwo do produkcji tlenku glinu w regionach Gardanne i Shannon oraz na Sardynii, wprowadzonego odpowiednio przez Francję, Irlandię i Włochy, niedawno potwierdzona przez Sąd w wyroku z dnia 21 marca 2012 r., Irlandia/Komisja (T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV i T-69/06 RENV, EU:T:2012:134).

49 — Istotnie, w przypadku gdy przedsiębiorstwo działa jako zwykły pośrednik odpowiedzialny za pobór podatku na rzecz skarbu państwa, podatek ten nie obciąża przedsiębiorstwa, a jego ewentualne obniżenie nie spowoduje korzyści w formie zmniejszenia obciążeń tego przedsiębiorstwa, jak [to] ostatnio wyjaśnił Trybunał w odniesieniu do wpisowego w greckich kasynach, zob. postanowienie z dnia 22 października 2015 r., Komisja/Grecja (C-530/14 P, EU:C:2015:727, pkt 32).

stanowią konsekwencję tego udzielenia⁵⁰. Jeżeli zatem, wskutek skorzystania z pomocy (na przykład, obniżając ceny lub inwestując w reklamę), spółka będąca beneficjentem nabyła nowe udziały w runku, lub jeżeli, dzięki pomocy, zostało jej udzielone zamówienie publiczne lub uniknęła ogłoszenia upadłości, będzie [ona], w każdym razie, zobowiązana do zwrotu kwoty odpowiadającej wyłącznie korzyści wynikającej z przekazanej jej do dyspozycji pomocy. Z drugiej strony, zostanie ona wezwana do zwrotu całości tej kwoty choćby, wskutek nieprawidłowego zarządzania pomocą lub na skutek cech rynku, na którym działa, pozycji, jaką na tym rynku zajmuje, jej sytuacji finansowej lub jej sposobu działania w *biznesie*, nie wykorzystwała w pełni korzyści konkurencyjnej wywodzącej się z udzielenia pomocy. Innymi słowy, wybory operacyjne spółki po udzieleniu pomocy lub następujące po nim okoliczności pozostają, co do zasady, nieistotne dla określenia zakresu⁵¹ i obowiązku zwrotu⁵². Zwrot pomocy jest należny także bez względu na negatywne skutki, które zwrot może spowodować dla sytuacji gospodarczej i finansowej beneficjenta – również wtedy, gdy ilościowo przewyższają one korzyści wynikające z udzielenia pomocy. W tym zakresie Trybunał wskazał, że biorąc pod uwagę funkcję obowiązku zwrotu pomocy, co do zasady i z wyjątkiem nadzwyczajnych okoliczności, Komisja nie nadużywa swoich dyskrecjonalnych uprawnień, kiedy nakazuje zainteresowanemu państwu członkowskiemu odzyskanie kwoty udzielonej tytułem niezgodnej z prawem pomocy⁵³, i to nawet wtedy, kiedy zwrot stanowi dla spółki będącej beneficjentem obciążenie mogące prowadzić do prawdopodobnego zniknięcia tej spółki z rynku⁵⁴.

63. Z powyższego wynika, że „przywrócenie uprzedniej sytuacji poprzedzającej przyznanie pomocy” – które, jak wskazano, stanowi główny cel zwrotu – nie oznacza odtworzenia warunków konkurencji istniejących w momencie, w którym pomoc została udzielona. Niektóre skutki udzielenia pomocy są bowiem nieodwracalne i byłoby iluzją twierdzenie, że zwrot kwot odpowiadających korzyści uzyskanej przez spółkę lub spółki będące beneficjentem będzie wystarczający dla umieszczenia działających na rynku podmiotów rynku w tych samych warunkach, w których znajdowali się oni przed udzieleniem pomocy⁵⁵. Jest zatem możliwe, że nawet po zwrocie pomocy, spółka lub spółki będące beneficjentami będą nadal faktycznie korzystać z pozytywnych skutków interwencji publicznej dla ich sytuacji konkurencyjnej. Podobnie możliwe jest, że pomimo uzyskanej korzyści, ich sytuacja konkurencyjna po zwrocie pomocy ulegnie pogorszeniu w porównaniu z sytuacją sprzed udzielenia pomocy.

64. Wreszcie, orzecznictwo uznało możliwość, aby właściwe do odzyskiwania pomocy władze krajowe brały, w pewnych granicach, pod uwagę okoliczności mogące doprowadzić do ograniczenia korzyści uzyskanej przez przedsiębiorstwo będące beneficjentem na skutek udzielenia pomocy, a zatem aby miały wpływ na określenie wysokości kwot podlegających zwrotowi. I tak, na przykład, jeżeli udzielenie pomocy spowodowało powstanie dodatkowych ciężarów podatkowych dla omawianego przedsiębiorstwa, uiszczona nadwyżka musi zostać potrącona z kwoty podlegającej zwrotowi. Podobnie, należy uwzględnić korzyści podatkowe, do których przedsiębiorstwo byłoby w każdym razie uprawnione na podstawie prawa krajowego i w zgodności z prawem Unii mającym zastosowanie w momencie udzielania pomocy⁵⁶. Bez uszczerbku dla prawa przedsiębiorstw do obrony w toku krajowego postępowania odzyskiwania pomocy – w szczególności kiedy władze krajowe zobowiązane są do indetyfikacji beneficjentów i ilościowego określenia pomocy – możliwość twierdzenia, że korzyść

50 — Korzyści te, w zakresie w jakim wyniknęły z nich szkody względem konkurentów lub osób trzecich, mogą natomiast zostać wzięte pod uwagę w ramach pozwu o odszkodowanie wniesionego przez te podmioty przeciwko beneficjentowi pomocy albo państwu udzielającemu pomocy, zob. komunikat Komisji w sprawie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa przez sądy krajowe, 2009/C 85/01, sekcja 2.2.4, szczeg. pkt 49, lit. b).

51 — Mogą natomiast wpływać na określenie podmiotu zobowiązanego do zwrotu.

52 — Zobacz, podobnie, w kontekście pomocy o charakterze podatkowym, wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito (C 148/04, EU:C:2005:774, pkt 118). Zobacz także wyrok z dnia 20 marca 1997 r., Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163).

53 — Zobacz wyroki: z dnia 17 czerwca 1999 r., Belgia/Komisja (C-75/97, EU:C:1999:311, pkt 66); z dnia 7 marca 2002 r., Włochy/Komisja (C-310/99, EU:C:2002:143, pkt 99).

54 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja (C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 105).

55 — Dla przykładu, rozważmy przypadek, w którym pomoc pozwoliła przedsiębiorstwu będącemu beneficjentem na uniknięcie wyjścia z rynku, trwałe rozszerzenie jego udziałów wewnątrz tego rynku lub wejście na inny rynek, albo viceversa, kiedy przesądziła ona o wyeliminowaniu z rynku konkurencyjnego przedsiębiorstwa.

56 — Wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., BNP Paribas i BNL/Komisja (T-335/08, EU:T:2010:271, pkt 50).

uzyskana wskutek pomocy została obniżona lub zneutralizowana, podnosząc okoliczności związane z modelem organizacyjnym i strategicznym, na podstawie którego przedsiębiorstwo będące beneficjentem prowadzi działalność gospodarczą na rynku lub [związane z] kontekstem konkurencyjnym, w którym działa, wydaje się jednak ograniczona.

65. Na koniec przypomnieć należy, że oprócz eliminacji korzyści konkurencyjnej uzyskanej przez beneficjenta lub beneficjentów pomocy, celem zwrotu pomocy jest także odstraszenie przedsiębiorstw, na których ciąży zobowiązanie do weryfikacji czy pomoc została udzielona w poszanowaniu procedury przewidzianej w traktacie⁵⁷. Jak słusznie podniosła Komisja na rozprawie, zobowiązanie państwa, które udzieliło pomocy do jej odzyskania, gdy pomoc ta udzielona została niezgodnie z prawem, przewidziane zostało jako *remedium* na patologiczną sytuację – naruszenie obowiązku *standstill* przewidzianego przez art. 108 ust. 2 TFUE. Mimo że nie posiada ono sankcyjnego charakteru, jego skutkiem jest zniechęcenie przedsiębiorstw do uczestniczenia w takim naruszeniu lub zachęcenie ich do ochrony przed ryzykiem konieczności zwrotu otrzymanej pomocy, w sytuacji kiedy nie są one rzeczywiście w stanie uniknąć uzyskania pomocy, jak ma to często miejsce w przypadku, w którym pomoc udzielana jest w ramach systemu podatkowego.

66. Z całości powyższych zasad wynika, że przedmiotem odzyskania pomocy podatkowej, polegającej na zastosowaniu niższej stawki podatku niż stawka podstawowa, będzie, co do zasady, różnica pomiędzy stawką podstawową a tą rzeczywiście zastosowaną. W ten sposób, jak zasadnie wskazała Komisja, przedsiębiorstwo będące beneficjentem będzie musiało spełnić zobowiązanie podatkowe, od którego zostało bezprawnie zwolnione. A zatem, w tych okolicznościach, obliczenie pomocy zakłada jedynie określenie kwoty należnej państwu, która nie została na jego rzecz pobrana i nie wymaga dokonywania kompleksowej oceny gospodarczej, ani, co do zasady, analizy warunków konkurencji na rynku, o którym mowa lub postępowania zainteresowanych operatorów na tym rynku.

67. Nakładając na Irlandię obowiązek odzyskania różnicy pomiędzy wyższą a obniżoną stawką ATT za każdy wydany bilet, Komisja w zaskarżonej decyzji pozostała zatem w zgodzie z wyżej przywołanymi zasadami.

68. Należy zatem ocenić czy stwierdzenie przez Sąd nieważności nakazu odzyskania pomocy w zaskarżonych decyzjach znajduje uzasadnienie na podstawie szczególnych okoliczności, które charakteryzują rzeczony wyrok.

69. Jednakże, przed przystąpieniem do tej oceny uważam za konieczne odrzucenie argumentu Komisji, zgodnie z którym konsekwencją rozumowania przeprowadzonego przez Sąd, w wyniku którego stwierdził on nieważność rzeczony nakaz jest to, że nie można żądać żadnego zwrotu od linii lotniczych podlegających obniżonej stawce ATT. Przeciwnie niż wydaje się twierdzić Komisja, uznanie możliwości, aby przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy mogły powoływać się na ewentualne całościowe lub częściowe przerzucenie na klientów uzyskanej korzyści nie pociąga za sobą zwolnienia ich z wszelkiego obowiązku zwrotu, ale nakłada obowiązek przyjęcia szczególnych sposobów określenia kwoty podlegającej odzyskaniu. Sąd w zaskarżonych wyrokach jasno wskazał, że w przypadku całościowego lub częściowego przerzucenia korzyści pochodzącej z obniżenia stawki ATT na pasażerów, korzyść ta nie może już w każdym razie być uznawana za równą różnicy pomiędzy dwoma stawkami ATT, ale odpowiada *zwiększeniu obrotów wywodzącym się z przedstawienia na rynku oferty bardziej korzystnych cen*. Korzyść tego rodzaju może być najprawdopodobniej określona poprzez zastosowanie metody obliczania analogicznej do tej, jaką zastosowała Komisja w sytuacji pomocy pośrednich⁵⁸, to jest szacując wpływ obniżenia biletów lotniczych na żądanie celem określenia ilości dodatkowych biletów sprzedanych na skutek rzeczony

57 — Zobacz, m.in., wyrok z dnia 20 marca 1997 r., Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, pkt 34–36).

58 — Chodzi o dotacje przyznane bezpośrednio konsumentom na zakup dóbr pochodzących od selektywnie określonych przedsiębiorstw, które stanowią ich beneficjentów pośrednich. Zobacz na przykład decyzję Komisji 2007/374/WE z dnia 24 stycznia 2007 r. w sprawie pomocy państwa C 52/2005 w formie dotacji na dekodery cyfrowe udzielanej przez Republikę Włoską (Dz.U. 2007, L 147, s. 1).

obniżenia. Wykorzystanie takiej metody niewątpliwie powoduje, że proces obliczania kwoty podlegającej odzyskaniu jest bardziej złożony, ale nie niemożliwy i nie wyklucza zatem zasadniczo, jak zdaje się twierdzić Komisja, jakiegokolwiek roszczenia o zwrot względem linii lotniczych będących beneficjentami [pomocy].

70. W takich okolicznościach przypominam, że rozumowanie, które doprowadziło Sąd do krytyki sposobu, w jaki Komisja dokonała obliczenia kwoty podlegającej odzyskaniu, opiera się, jak zostało to wskazane, na okoliczności, że ATT stanowi podatek akcyzowy, tj. podatek pośredni, formalnie i gospodarczo pomyślany tak, aby był on przerzucany na pasażerów. Zdaniem Sądu, formalnie przerzucenie ATT wywodzi się, w szczególności, z obowiązku, określonego w art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008, aby linie lotnicze wskazywały osobno kwotę ATT w cenie każdego sprzedanego biletu, a który to obowiązek Sąd uznaje za „bezsporny między stronami”.

71. Komisja kwestionuje te założenia wskazując, po pierwsze, że Sąd błędnie uznał, iż zaaprobowała ona interpretację art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008, który pojawia się w zaskarżonych wyrokach, zaś, po drugie, że okoliczność, iż ATT stanowi podatek akcyzowy nie miała znaczenia dla oceny korzyści, którą linie lotnicze uzyskały w wyniku zastosowaniu obniżonej stawki.

72. Jeżeli chodzi o punkt pierwszy, Komisja wskazuje, że konsekwentnie twierdziła przed Sądem, iż art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008 nie nakłada na linie lotnicze obowiązku osobnego wskazywania kwoty podatku w cenie biletu w każdej sytuacji, ale jedynie wtedy, kiedy linie lotnicze decydują o włączeniu jej do opłaty. W tym zakresie ograniczę się jedynie do wskazania, że zarówno treść tego przepisu, jak i jego ratio, które wynika w szczególności z szesnastego motywu 16⁵⁹ wspomnianego rozporządzenia, wydają się dostarczać argumentów na korzyść jego interpretacji przez Komisję, a mianowicie, że obowiązek osobnego wskazania kwoty mających zastosowanie podatków w ogólnej cenie biletu istnieje jedynie w przypadku i w zakresie, w którym linia lotnicza decyduje się na przerzuceniu kosztu tych podatków na pasażerów. Jednakże, bez konieczności przyjmowania definitywnego stanowiska w przedmiocie interpretacji art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008 w toku niniejszego postępowania, należy podnieść, że nawet jeżeli by uznać, że na mocy tego przepisu linie lotnicze byłyby zawsze i w każdej sytuacji zobowiązane do wskazywania całej kwoty ATT w cenie biletu, to nie oznaczałoby to, że nie byłby on uprawnione – obniżając cenę biletu z wyłączeniem podatku a, w konsekwencji, własny margines korzyści z jednej transakcji – do wzięcia na siebie części, lub także całości, kosztu ATT⁶⁰. Innymi słowy, okoliczność że ATT został formalnie zaprojektowany tak, aby zostać przerzuconym na pasażerów nie powoduje, że przedsiębiorstwom lotniczym nie można pozostawić marginesu manewru jeżeli chodzi o gospodarczy wpływ podatku.

73. Jeżeli chodzi o drugi punkt podniesiony przez Komisję i wskazany w pkt 71 powyżej, to zgadzam się z rzeczoną instytucją, że, zgodnie z logiką swojego rozumowania, znaczenie, jakie Sąd przyznał okoliczności, iż ATT stanowi podatek akcyzowy, musi być poddane ponownej ocenie.

59 — Szesnasty motyw rozporządzenia nr 1008/2008 brzmi następująco: „Klienci powinni mieć możliwość skutecznego porównania cen przewozów lotniczych poszczególnych przedsiębiorstw lotniczych. W związku z tym ostateczna cena, jaką klient ma zapłacić za przewóz lotniczy rozpoczynający się na terenie Wspólnoty, powinna być zawsze wskazana i uwzględniać wszelkie podatki, opłaty i należności. Wspólnotowi przewoźnicy lotniczy są również zachęceni do wskazywania ostatecznych cen przewozów lotniczych wykonywanych z państw trzecich do Wspólnoty”.

60 — W zależności od modelu biznesowego linii lotniczej, taka opcja mogłaby być obowiązkowa. W tym zakresie podnoszę, że w pkt 57 zaskarżonej decyzji Komisja zauważa, że w swojej skardze Ryanair podkreśliła, że ponieważ jest linią lotniczą typu low-cost, przerzucenie ATT na pasażerów miałoby nieproporcjonalny wpływ na cenę biletów.

74. Przede wszystkim, pomimo że przewidziane jest, iż podatki te mają zostać przerzucone na konsumentów, ciążą one, przynajmniej formalnie, na budżecie przedsiębiorstwa uważanego za podatnika. Podatki te zostają przerzucone na skutek i przy okazji działalności przedsiębiorstwa⁶¹, w przypadku ATT w momencie świadczenia usługi transportowej. Ewentualne obniżenie tych podatków stanowi dla przedsiębiorstwa będącego beneficjentem, które odnotowuje zmniejszenie swoich zobowiązań podatkowych, bezpośrednią korzyść w rozumieniu przepisów o pomocy, która, przeciwnie niż twierdzi Aer Lingus, nie może być utożsamiana z korzyścią pośrednią, którą to przedsiębiorstwo otrzymuje w przypadku dotacji udzielanych konsumentom celem zakupu produkowanych przez nie dóbr⁶².

75. Po drugie, może się zdarzyć, że formalnemu przerzuceniu podatku akcyzowego nie odpowiada jego przerzucenie gospodarcze, ponieważ koszt równy podatkowi może zostać poniesiony, w całości lub w części, przez spółkę, która dostarcza towar lub świadczy usługę, za pośrednictwem przystosowania ceny⁶³. Podobnie, kiedy całościowa cena oferowanych produktu albo usługi pozostaje niezmienną lub ulega zmniejszeniu w stopniu mniejszym niż obniżenie podatku, obniżenie to może przekształcić się w całości albo w części w dochód spółki. W tym sensie, sytuacja linii lotniczych podlegających ATT różni się od sytuacji greckich kasyn działających w ramach systemu zróżnicowanych opłat wpisowych, zbadanego przez Sąd w sprawie, w ramach której wydany został wyrok z dnia 11 września 2014 r., Grecja/Komisja (T-425/11, EU:T:2014:768) i omawianego przez strony w toku rozprawy. Rzeczywiście, na podstawie tego systemu, cena biletów wstępu do kasyn została ustalona przez państwo, tak jak i procent od tej ceny, który każde kasyno było uprawnione do zatrzymania jako opłatę za wydanie biletu. Nie mając wpływu, ani na cenę biletu wstępu⁶⁴, ani na obciążające je podatki, kasyna, przeciwnie niż linie lotnicze podlegające ATT, działały jako zwykli pośrednicy odpowiedzialni za pobór [podatku]⁶⁵.

76. Po trzecie, mechanizm przerzucenia nie dotyczy wyłącznie podatków akcyzowych w strefie redukcji lub konsumpcji⁶⁶, ale ogólnie, każdego pośredniego podatku – na przykład podatku płatnego na rzecz skarbu państwa za świadczone usługi – który, stając się częścią kosztów produkcji, wpływa na końcową cenę produktu lub usługi. Co więcej, forma przerzucenia podatku może występować w dziedzinie podatków bezpośrednich. Na przykład, wzrost podatku od dochodu z działalności gospodarczej, w szczególności kiedy dotyczy szczególnego podatku, może doprowadzić producenta do przerzucenia wzrostu obciążeń podatkowych na wyprodukowane towary, poprzez podniesienie ich cen, lub skłonić go do wycofania swoich interesów z sektora dotkniętego tym podatkiem, powodując zmniejszenie oferty i zwiększenie cen. Ponadto, podatek może zostać przerzucony przez producenta nie tylko do przodu, na konsumentów, ale także w tył, na dostawców, i poprzecznie (tak zwane przerzucenie skośne), na przykład podwyższając cenę produktów różnych od tych, które dotknięte są podatkiem. Innymi słowy, istnieją różne mechanizmy pozwalające przedsiębiorstwu, na którym ciąży

61 — Zobacz, tytułem przykładu, odnośnie do podatku akcyzowego ciążącego na produktach energetycznych i elektryczności, alkoholu i napojach alkoholowych i wyrobach tytoniowych dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), która określa moment, w którym towary stają się przedmiotem podatku akcyzowego na moment ich produkcji i moment, w którym podatek staje się wymagalny na moment ich dopuszczenia do konsumpcji.

62 — Przykład takiej pomocy znajduje się w decyzji przywołanej w przypisie 58 powyżej.

63 — To nastąpi, w szczególności, kiedy warunki konkurencji i elastyczność popytu na towary nie zezwalają na łatwe przeniesienie podatku. Na rynkach, na których operatorzy mogą stosować także znacząco różne ceny, tak jak w przypadku produktów lub usług, na które popyt jest sztywny, przerzucenie podatku może okazać się rzeczywiście ograniczone.

64 — Poza wyjątkowymi okolicznościami, kiedy bilety wstępu wydawane były bezpłatnie.

65 — Zobacz, podobnie, postanowienie z dnia 22 października 2015 r., Komisja/Grecja (C-530/14 P, EU:C:2015:727, pkt 32).

66 — W pkt 119 wyroku Aer Lingus Sąd oddalił argument Komisji oparty na praktyce w przedmiocie akcyzy od energii twierdząc, między innymi, że praktyka ta dotyczyła zwolnienia z podatków, co do których nie było zamiaru, jak względem ATT, do przerzucenia ich na klientów. Jednakże, okoliczność że ten rodzaju podatku akcyzowego jest płatny już w momencie dopuszczenia do konsumpcji i nie tylko w okresie sprzedaży konsumentom, nie wyklucza że mogą one być w każdym razie poddane mechanizmowi przerzucenia [na inny podmiot].

podatek, także ten nie pośredni, na całościowe albo częściowe przerzucenie tego kosztu na inne podmioty. Nie można wykluczyć, że kiedy zostają wdrożone rzeczony mechanizmy, także ewentualna korzyść wywodząca się z obniżenia zobowiązania podatkowego może zostać przerzucona, zależnie od cech rynku, o którym mowa, na podmioty inne niż faktyczny podatnik.

77. W oparciu o powyższe uważam, że ani szczególne okoliczności niniejszych spraw, w szczególności charakter omawianego podatku, ani ewentualne zobowiązanie linii lotniczych do działania zgodnie z kryteriami ustanowionymi w art. 23 rozporządzenia nr 1008/2008 w przedmiocie cen, same w sobie nie uzasadniają odejścia od stosowania mających zwykle zastosowanie kryteriów dla obliczenia pomocy udzielonej w formie zastosowania obniżonej stawki podatku.

78. Sąd opiera wniosek, zgodnie z którym Komisja powinna była uwzględnić możliwe przerzucenie korzyści pochodzącej z zastosowania obniżonej stawki ATT na pasażerów, także na niektórych poprzedzających wyrokach, w szczególności, z dnia 29 marca 2007 r., Scott/Komisja (T-366/00, EU:T:2007:99) i z dnia 22 stycznia 2013 r., Salzgitter/Komisja (T-308/00, EU:T:2013:30), które kładą akcent na obowiązek Komisji do ograniczenia nakazu odzyskania pomocy do korzyści finansowych wywodzących się z udzielenia pomocy.

79. Znaczenie tych wyroków dla niniejszych spraw wydaje się jednakże wątpliwe. Sprawy będące przedmiotem przytoczonych wyroków dotyczą bowiem sytuacji, w których proces obliczania korzyści związanej z pomocą (nieoprocentowana zaliczka kapitałowa wynikająca z odroczenia podatku w sprawie Salzgitter/Komisja i finansowanie wynikające ze sprzedaży gruntów po preferencyjnej cenie w sprawie Scott/Komisja) wymagał złożonej oceny gospodarczej, której poprawność była kwestionowana przez spółki będące beneficjentami. Natomiast w niniejszych sprawach przedmiotem krytyki wymierzonej w Komisję przed Sądem było to, że nie uwzględniła ona okoliczności *następujących po* udzieleniu pomocy (możliwe przerzucenie korzyści na pasażerów), mogących prowadzić do *zmiany charakteru i istoty korzyści początkowo uzyskanej* przez linie lotnicze będące beneficjentami w formie obniżonej stawki podatku i *prawidłowo obliczonej* przez Komisję⁶⁷. Innymi słowy, stanowi uprawnienie przedsiębiorstw będących beneficjentami pomocy obronne zastosowanie passing-on (przerzucenia) celem obniżenia wysokości kwot podlegających zwrotowi, co stanowi istotny przedmiot niniejszego sporu i nie stanowi – przynajmniej nie bezpośrednio – błędu w *obliczeniach natężenia pomocy*, jak w sprawach będących przedmiotem wyroków przytoczonych przez Sąd.

80. Jak już miałem okazję podnieść, dokładne określenie korzyści, które mają swoje źródło w udzieleniu pomocy, co do zasady, nie wymaga badania, w jaki sposób pomoc ta została faktycznie po jej udzieleniu zużyta. Zakres w jakim te korzyści zostały po udzieleniu pomocy przeniesione przez beneficjentów na inne podmioty nie powinien mieć zatem znaczenia dla określenia kwoty będącej przedmiotem zwrotu. Jasne wskazówki w tym względzie znajdują się w wyroku z dnia 20 marca 1997 r., Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163), w którym Trybunał wypowiedział się przeciwko możliwości przeciwstawienia nakazowi odzyskania pomocy przepisów wewnętrznych państwa członkowskiego na podstawie których, zwrot był wyłączony w przypadku, w którym beneficjent działający w dobrej wierze, był w stanie wykazać, że wzbogacenie wynikające z udzielenia pomocy już nie istniało⁶⁸. W opinii przedstawionej w sprawie, w ramach której wydano ten wyrok, rzecznik generalny F.G. Jacobs wyraźnie odrzucił możliwość obronnego zastosowania passing-on w sektorze pomocy państwa⁶⁹, chociaż Trybunał de facto wyrokiem z dnia 21 września 1983 r., Deutsche Milchkontor i in. (od 205/82 do 215/82, EU:C:1983:233) umieścił je w sektorze pomocy wspólnotowej.

67 – Z różnych fragmentów zaskarżonych wyroków wynika, że Sąd nie uznał za błędne *samo w sobie* kryterium obliczania stosowane przez Komisję celem obliczenia korzyści wynikającej z zastosowania obniżonej stawki ATT, ile raczej fakt, że Komisja nie wzięła pod uwagę możliwości, że określona w ten sposób korzyść została przeniesiona przez linie lotnicze będące beneficjentami na pasażerów (zob. pkt 97–101 i 116 wyroku Aerlingus i pkt 129–133 i 147 wyroku Ryanair).

68 – Punkty 44–54. Trybunał łączy możliwość powołania takiego argumentu z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i przypomina, że przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy mogą powoływać takie [uzasadnione] oczekiwania legalności pomocy jedynie wtedy, gdy została ona udzielona zgodnie z procedurą przewidzianą przez traktat (pkt 48 i 49).

69 – EU:C:1996:433, pkt 40.

81. Odzyskanie kwoty równej kwocie udzielonej pomocy (w niniejszych sprawach kwocie należnej państwu, która nie została na jego rzecz pobrana), powiększona, w razie konieczności, o odsetki jest, jak wskazano powyżej, co do zasady, uznawane za środek odpowiedni dla wyeliminowania korzyści konkurencyjnej uzyskanej przez beneficjenta pomocy i przywrócenia sytuacji istniejącej uprzednio. Jakikolwiek inny przepis – który zezwala na przykład beneficjentowi pomocy na przeciwstawienie się nakazowi odzyskania pomocy na tej podstawie, że korzyść zosła przekazana jego własnym klientom poprzez obniżenie ceny – byłby, jak wskazał rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii przytoczonej w poprzednim punkcie, trudny do zastosowania i, w zakresie w jakim obejmuje uprawnienie do odzyskania niższej kwoty, mógłby zagrozić urzeczywistnieniu celów określonych w traktacie⁷⁰.

82. Ryanair podnosi, że brak dopuszczenia obronnego zastosowania passing-on w przedmiocie pomocy naruszałoby spójność prawa Unii, jako że obrona taka jest dopuszczalna w powództwie o odszkodowanie z tytułu naruszenia prawa antymonopolowego na rzecz przedsiębiorstw, które uznały się za winne naruszenia o charakterze prawie karnym, podczas gdy odmawia się jej przedsiębiorstwom, które jak linie lotnicze w niniejszych postępowaniach, nie miały rzeczywistej możliwości przeciwstawienia się udzieleniu pomocy. W tym zakresie, nawet gdyby przyjąć, że mechanizm, za pośrednictwem którego przedsiębiorstwo przetrzuca na swoich klientów korzyść uzyskaną w konsekwencji udzielenia pomocy jest, z prawnego i gospodarczego punktu widzenia, tożsamy z tym, który zezwala pokrzywdzonemu konkurentowi na przetrzucenie doznanej szkody na konsumentów, to uważam, że w niniejszych sprawach obronne zastosowanie passing-on jest powoływane w kontekście public enforcement (publicznego egzekwowania) prawa pomocy, a nie, jak w przedmiocie prawa antymonopolowego, w ramach private enforcement (prywatnego egzekwowania). Private enforcement postępuje w oparciu o logikę odszkodowawczą w ochronie interesów prywatnych, inną niż ta, która przewodzi zastosowaniu reguł konkurencji przez Komisję, napędzaną przez dążenie, w interesie publicznym, do utrzymania konkurencyjnej struktury rynków. W konsekwencji nie wydaje mi się aby analogia wskazana przez Ryanair była, co najmniej w tym zakresie, istotna. Co więcej, w kontekście private enforcement w ramach art. 108 ust. 3 TFUE, nic nie powstrzymuje przedsiębiorstw będących beneficjentami pomocy, o ile wezwane one zostały w ramach postępowania odszkodowawczego, do powołania przeciwko przedsiębiorstwu, które uważa się za pokrzywdzone, ewentualnego całościowego lub częściowego przetrzucenia szkody na własnych klientów. Wobec tego podniesiona przez Ryanair niespójność nie występuje nawet w tym kontekście.

83. Wreszcie, Aer Lingus i Ryanair podnoszą okoliczność, podkreśloną także przez Sąd w zaskarżonych wyrokach⁷¹, że linie lotnicze zobowiązane do zwrotu różnicy pomiędzy wyższą a obniżoną stawką ATT, nie mają możliwości następczego odzyskania od pasażerów, którzy zakupili bilety po niższej stawce, wyższego nie wpłaconego podatku. Okoliczność ta nie wydaje mi się mieć decydującego znaczenia, ponieważ zainteresowane linie lotnicze mają w każdym razie możliwość przetrzucenia kosztu związanego z odzyskaniem pomocy na własnych klientów przy okazji wydawania nowych biletów⁷². Przypominam ponadto, że w przytoczonym powyżej wyroku z dnia 4 marca 2009 r., *Associazione italiana del risparmio gestito i Fineco Asset Management/Komisja* (T-445/05, EU:T:2009:50) Sąd uznał, że odpowiednie instytucje inwestycyjne lub zarządzające nimi spółki były zobowiązane do zwrotu wynikającej ze środka w sprawie różnicy pomiędzy podstawowym, a obniżonym podatkiem, niezależnie od możliwości, która nie została potwierdzona, uzyskania zwrotu od ich inwestorów na podstawie przepisów prawa krajowego⁷³. Wreszcie, jeżeli faktycznie prawdą jest, że zwrot kwoty

70 — Punkt 39.

71 — Punkt 115 wyroku Aer Lingus i punkt 146 wyroku Ryanair.

72 — W tym zakresie podnoszę, że obowiązek zwrotu, którego koszt jest przedmiotem przetrzucenia, ciąży na wszystkich liniach lotniczych działających na trasach poddanych obniżonej stawce ATT i będących na rzeczonych trasach w konkurencji.

73 — Zobacz pkt 196–201.

równej różnicy pomiędzy wyższą, a obniżoną stawką ATT odnosi analogiczny skutek do tego, jaki wywołuje retroaktywne opodatkowanie po wyższej stawce, jak sugerują to Ryanair i Aer Lingus, to Trybunał miał już możliwość wyjaśnić, że okoliczność ta stanowi normalną konsekwencję zakwalifikowania omawianego obniżenia podatku jako pomocy⁷⁴.

84. W oparciu o całość poprzedzających rozważań i ze wskazanych powodów uważam, że stwierdzając w zaskarżonych wyrokach nieważność art. 4 zaskarżonej decyzji, w zakresie, w jakim nakazuje on odzyskanie kwoty równej różnicy pomiędzy wyższą stawką ATT i stawką obniżoną, Sąd naruszył prawo. Wobec tego sugeruję, aby Trybunał uwzględnił skargę Komisji i uchylił zaskarżone wyroki.

C – W przedmiocie przekazania spraw Sądowi do ponownego rozpoznania

85. Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Trybunał może, jeżeli uchyli orzeczenie Sądu, wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeżeli stan sprawy na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd. W tym względzie wskazuję, że Sąd nie zbadał drugiego zarzutu skargi, jak i części czwartego zarzutu skargi w sprawie T-473/12 i drugiej części trzeciego zarzutu skargi w sprawie T-500/12. Uważam zatem za zasadne przekazanie niniejszych spraw połączonych do Sądu, aby dokonał on zbadania tych zarzutów i argumentów.

86. Dalsze rozważania zostaną zatem poczynione na wypadek, gdyby Trybunał zdecydował wydać ostateczne orzeczenie w sprawie.

87. Z powodów wskazanych w niniejszej opinii, trzeci i czwarty zarzut skargi w sprawie T-473/12 oraz drugi i trzeci zarzut skargi, w zakresie zbadanym przez Sąd w sprawie T-500/12, uwzględnione przez Sąd w zaskarżonych wyrokach, muszą zostać oddalone z powodu ich bezpodstawności.

88. W ramach jej drugiego zarzutu skargi w sprawie T-473/12, nie zbadanego przez Sąd, Aer Lingus twierdziła, że zarządzając odzyskanie pomocy Komisja powinna była uwzględnić prawo linii lotniczych podlegających wyższej stawce ATT do uzyskania zwrotu uiszczonych nadwyżki, z naruszeniem art. 56 TFUE i rozporządzenia nr 1008/2008, jak i art. 108 ust. 3 TFUE. Nakazując odzyskanie różnicy pomiędzy wyższą, a obniżoną stawką ATT w takich okolicznościach, Komisja naruszyła art. 14 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999 i zasady pewności prawa, skuteczności i dobrej administracji.

89. W drugiej części swojego trzeciego zarzutu skargi w sprawie T-500/12, który także nie został zbadany przez Sąd, Ryanair podniosła podobne argumenty przeciwko zgodności z prawem nakazu odzyskania pomocy. W szczególności, podkreśliła ona poważne zakłócenia konkurencji, które miałyby wynikać z kombinacji prawa do działania przed sądami krajowymi w celu uzyskania zwrotu uiszczonych podatku z naruszeniem art. 56 TFUE i decyzji o zwrocie pomocy, a które to zakłócenia spowodowałyby szkody w szczególności względem małych linii lotniczych jak Aer Arann.

90. Tytułem wstępu podnoszę, że twierdzenie Aer Lingus, zgodnie z którym miałyby istnieć prawo do zwrotu ATT przed sądami krajowymi na mocy art. 108 ust. 3 TFUE, zostało już oddalone przez Sąd w pkt 65–76 wyroku Aer Lingus. Ta część uzasadnienia nie stanowi przedmiotu odwołania.

91. Stwierdziwszy powyższe uważam, że argumenty Aer Lingus i Ryanair należy oddalić także w części, w której opierają się [one] na rzekomym prawie do zwrotu ATT na mocy przepisów w przedmiocie swobody świadczenia usług.

74 — Wyrok z dnia 10 czerwca 1993 r., Komisja/Grecja (C-183/91, EU:C:1993:233, pkt 17).

92. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, odzyskanie pomocy stanowi logiczną konsekwencję ustalenia jej niezgodności z prawem⁷⁵. Normalnie zatem, zakłócenia konkurencji spowodowane niezgodną z prawem pomocą zostają usunięte nakładając na [jej] beneficjentów obowiązek zwrotu pomocy udzielającej jej jednostce.

93. Celem odzyskania pomocy jest przywrócenie poprzedniego status quo. W przypadku pomocy udzielonej w formie zwolnienia (całościowego lub częściowego) od podatku, cel ten jest przeważnie osiągnięty poprzez przyjęcie za strony zainteresowanego państwa członkowskiego środków koniecznych do nakazania spółkom będącym beneficjentami pomocy uiszczenia kwot odpowiadających tym, które zostały niezgodnie z prawem objęte tym zwolnieniem⁷⁶. Jeżeli, po ustaleniu, że zwolnienie [zastosowane] w sprawie było niezgodne z prawem, Komisja musiałaby powstrzymać się od nakazania udzielającemu pomocy państwu członkowskiemu przyjęcia takich środków celem umożliwienia zainteresowanemu spółkom wykonania prawa do zwrotu podatku, w przypadku w którym środek podatkowy w swojej złożoności stanowi ograniczenie podstawowych swobód, osiągnięcie rzeczzonego celu byłoby nieuchronnie zagrożone.

94. Przeciwnie niż wydaje się twierdzić Aer Lingus, wszczęcie postępowań o zwrot ATT przed sądami krajowymi na podstawie art. 56 TFUE nie może stanowić mechanizmu alternatywnego dla odzyskania pomocy celem usunięcia antykonkurencyjnych skutków pomocy ustalonych przez Komisję. Rzeczywiście, nawet przyznając, że ewentualny środek w przedmiocie zwrotu może przyczynić się do ograniczenia takich skutków, zmniejszając ilość poszkodowanych operatorów gospodarczych⁷⁷, to pozostaje okoliczność, że jego przyjęcie zależy od inicjatywy zainteresowanych przedsiębiorstw i jest uzależnione od przestrzegania zasad, tak proceduralnych jak i materialnych. Ponadto usunięcie skutków pomocy w taki sposób mogłoby zostać osiągnięte jedynie wtedy, kiedy wszystkie przedsiębiorstwa poddane wyższej stawce dążyłyby do uzyskania i uzyskałyby rzeczony zwrot. Oczywiście jest, że taka sytuacja nie zawiera żadnej gwarancji, że cel w postaci przywrócenia sytuacji poprzedzającej udzielenie pomocy zostanie rzeczywiście osiągnięty.

95. A zatem, nakazując odzyskanie pomocy bez uwzględnienia rzeczkiego prawa do zwrotu, z którego miałyby skorzystać linie lotnicze, które uiściły ATT w wyższej stawce, Komisja, w mojej ocenie, nie naruszyła art. 14 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999, ani ogólnych zasad prawa Unii, wskazanych przez Aer Lingus⁷⁸.

96. W tych okolicznościach, jeżeli odwołanie się do postępowania w przedmiocie zwrotu nie stanowi realnej alternatywy dla nakazu odzyskania pomocy, wydaje się jasne, że nie jest nawet możliwe jednoczesne stosowanie dwóch środków, jako że wywołują one skutki, których nie da się wzajemnie pogodzić. Ewentualny środek w przedmiocie zwrotu doprowadziłby bowiem do rozciągnięcia na linie lotnicze podlegające wyższej stawce ATT korzyści wynikającej z zastosowania obniżonej stawki, podczas gdy nakaz odzyskania nakłada na linie lotnicze podlegające obniżonej stawce zwrot takiej korzyści. Dlatego, jak zasadnie podkreśliły tak Aer Lingus jak i Ryanair, w przypadku jednoczesnego stosowania obu mechanizmów, pozostałyby w mocy antykonkurencyjne skutki ATT, nawet jeżeli grupy przywilejowanych operatorów i grupy operatorów w niekorzystnej sytuacji byłyby odwrócone.

75 — Zobacz, m. in wyrok z dnia 21 marca 1990 r., Belgia/Komisja (C-142/87, EU:C:1990:125, pkt 66).

76 — Wyrok z dnia 10 czerwca 1993 r., Komisja/Grecja (C-183/91, EU:C:1993:233, pkt 17).

77 — Zobacz, chociaż w innym kontekście, wyrok z dnia 7 września 2006 r., Laboratoires Boiron (C-526/04, EU:C:2006:528).

78 — Ponadto bezsporne jest między stronami, że w momencie wydania zaskarżonej decyzji Komisja nie miała wiedzy o już uruchomionych procedurach odzyskania pomocy.

97. Celem uniknięcia takiego paradoksalnego skutku, należy do kompetencji sędziego krajowego, przed którym toczy się postępowanie w przedmiocie zwrotu, uwzględnienie konsekwencji decyzji o odzyskaniu pomocy. Wydaje mi się teraz jasne, że ta ostatnia, będąc de facto zastosowaniem normalnej stawki ATT względem linii lotniczych poddanych stawce obniżonej, dokonuje retroaktywnej eliminacji dyskryminacji wywodzącej się z zastosowania zróżnicowanych stawek. W takich okolicznościach, jeżeli zwrot został przyznany, krąg podmiotów będących beneficjentami pomocy zostałby rozszerzony, a jej antykonkurencyjne skutki pomocy przedłużone⁷⁹.

98. W oparciu o powyższe, drugi zarzut skargi w sprawie T-473/12 i druga część trzeciego zarzutu skargi w sprawie T-500/12, jeżeli zostaną zbadane przez Trybunał, powinny w mojej ocenie zostać oddalone jako pozbawione podstaw.

99. W ramach jej czwartego zarzutu skargi, Aer Lingus podnosi, że ponieważ nie jest możliwe retrospektywne odzyskanie pomocy od pasażerów, który skorzystali z obniżonej stawki ATT, ośmiu euro będących przedmiotem nakazu odzyskania pomocy, nakaz ten stanowiłby dodatkowy podatek, a zatem niezgodną z prawem sankcję, naruszając zarówno zasadę proporcjonalności, jak i art. 14 rozporządzenia nr 659/1999. W tym zakresie ograniczę się do odesłania do uwag przedstawionych już w pkt 83 powyżej.

100. W świetle całości poczynionych rozważań uważam, że jeżeli Trybunał zdecyduje się samodzielnie rozstrzygnąć sprawy pierwszej instancji na skutek uchylenia zaskarżonych wyroków, właściwe skargi powinny zostać oddalone w całości.

IV – Wnioski

101. W oparciu o całość poprzedzających rozważań, sugeruję aby Trybunał oddalił odwołania wzajemne, uwzględnił odwołania główne i uchylił zaskarżone wyroki, przekazując sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi. Jeżeli w konsekwencji uchylenia Trybunał zdecyduje się samodzielnie rozstrzygnąć sprawy T-473/12 i T-500/12, sugeruję oddalić w całości skargi w każdej z tych spraw i zasądzić od Aer Lingus i Ryanair koszty niniejszych postępowań oraz postępowań przed Sądem.

79 — Zobacz, podobnie, wyrok z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 49) i opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, pkt 30). Natomiast w wyroku z dnia 7 września 2006 r., Laboratoires Boiron (C-526/04, EU:C:2006:528), Trybunał wykluczył aby ewentualny zwrot omawianego podatku mógł skutkować zwiększeniem kręgu beneficjentów pomocy udzielonej poprzez faktyczne wprowadzenie tego podatku. Konieczne jest jednakże podkreślenie, że jak zasadnie potwierdził Sąd w pkt 65–76 wyroku Aer Lingus, niniejsza sprawa oczywiście różni się od tej będącej przedmiotem sprawy Laboratoires Boiron i że żadna analogia nie może zatem mieć miejsca pomiędzy rzeczoną sprawą, a niniejszymi postępowaniami.