



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOTZI
föredraget den 5 juli 2016¹

Förenade målen C-164/15 P och C-165/15 P

**Europeiska kommissionen
mot**

Aer Lingus och Ryanair

”Överklagande — Statligt stöd — Irländsk flygskatt — Tillämpning av differentierade skattesatser —
Lägre skattesats för flygningar till en destination som ligger högst 300 kilometer från Dublins
flygplats — Fördel — Selektiv karaktär — Bedömning för det fall skatteåtgärden kan utgöra en
inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster — Återkrav — Punktskatter — Överföring av
fördelen till det stödmottagande företags kunder”

I förevarande förenade mål har kommissionen yrkat att domstolen delvis ska upphäva tribunalens domar av den 5 februari 2015 i

mål Aer Lingus/kommissionen, T

1. -473/12 (EU:T:2015:78; nedan kallad domen Aer Lingus), och i mål Ryanair/kommissionen, T-500/12 (EU:T:2015:73; nedan kallad domen Ryanair) (nedan även gemensamt kallade de överklagade domarna). Genom dessa överklaganden väcks frågan huruvida och i vilken utsträckning kommissionen, när den fastställer det exakta stödbelopp som ska återkrävas, ska beakta den omständigheten att stödmottagarna har överfört den ekonomiska fördel som de har erhållit till kunderna.

2. Aer Lingus och Ryanair (nedan även gemensamt kallade klagandena) har ingett var sitt anslutningsöverklagande av samma domar och väckt olika frågor huruvida en statlig åtgärd kan betraktas som stöd, i synnerhet för det fall ifrågavarande åtgärd samtidigt kan inskränka en grundläggande frihet.

I – Bakgrunden till tvisterna

3. Bakgrunden till tvisterna, såsom den framgår av de överklagade domarna, återges nedan i sammanfattad form.

¹ — Originalspråk: italienska.

4. Från och med den 30 mars 2009 införde Irland en punktskatt kallad *Air travel tax* (nedan kallad flygskatten), som skulle tas ut direkt av flygbolagen för alla flygpassagerare som reste från en flygplats belägen i Irland.² När flygskatten infördes togs den ut på grundval av avståndet mellan den flygplats där flygningen inleddes och den flygplats där flygningen avslutades, och uppgick till 2 euro vid en flygning från en flygplats till en destination som ligger högst 300 kilometer från Dublins flygplats och 10 euro i alla övriga fall.

5. Ryanair ingav två separata klagomål mot flygskatten till kommissionen. Det ena klagomålet ingavs mot bakgrund av överträdelse av bestämmelserna om statligt stöd och det andra med stöd av artikel 56 FEUF samt förordning nr 1008/2008.³ Till följd av det andra klagomålet inledde kommissionen först en undersökning avseende en möjlig överträdelse av bestämmelserna vad gäller friheten att tillhandahålla tjänster. Kommissionen skickade den 18 mars 2010 en formell underrättelse på denna grund till de irländska myndigheterna (nedan kallad den formella underrättelsen till de irländska myndigheterna). Från och med den 1 mars 2011 ändrade Irland därför beräkningsreglerna för flygskatten och införde en enda skattesats på 3 euro, som skulle kunna tillämpas på samtliga avgångar, oavsett hur lång flygningen är.⁴ Därefter avslutade kommissionen sin undersökning.

6. Genom skrivelse av den 13 juli 2011 meddelade kommissionen Irland sitt beslut att inleda det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF med avseende på den lägre skattesats som tillämpades under perioden mellan den 30 mars 2009 och den 1 mars 2011. Kommissionen antog den 25 juli 2012 beslut 2013/199/EU om stödärende SA.29064 (11/C, f.d. 11/NN) – Differentierade avgifter för luftfartsskatt som Irland har genomfört (nedan kallat det angripna beslutet).⁵ I artikel 1 i beslutet slogs det fast att det stöd som gavs i form av en lägre skattesats för flygningar utförda av flygplan med kapacitet för mer än 20 passagerare, vilka inte användes för militära eller statliga ändamål, med avgång från en flygplats med mer än 10 000 passagerare per år till en destination som ligger högst 300 kilometer från Dublins flygplats, och som olagligen och i strid med artikel 108.3 FEUF hade tillämpats av Irland för perioden mellan den 30 mars 2009 och den 1 mars 2011, var oförenligt med den inre marknaden. I artikel 4.1 i beslutet föreskrevs att Irland skulle återkräva stödet från stödmottagarna. I skäl 70 i beslutet preciserades att stödet uppgick till mellanskillnaden mellan den lägre skattesatsen och standardskattesatsen på 10 euro (det vill säga 8 euro per passagerare). Dessutom identifierades stödmottagarna, däribland klagandena.

II – Förfarandet vid tribunalen och de överklagade domarna

7. Aer Lingus och Ryanair väckte den 1 november respektive den 15 november 2012 talan vid tribunalen och yrkade att det angripna beslutet skulle ogiltigförklaras. Var och en av klagandena anförde fem grunder till stöd för sin talan.

8. I de överklagade domarna har tribunalen efter sin bedömning slagit fast att talan skulle ogillas så vitt avsåg den femte grunden i både Aer Lingus och Ryanairs talan, som gällde påstått åsidosättande av motiveringsskyldigheten,⁶ och den fjärde grunden i Ryanairs talan angående påstådd underlåtenhet att meddela kommissionens beslut om återkrav.⁷ Anslutningsöverklagandena omfattar inte dessa delar av de överklagade domarna. Tribunalen har därefter prövat den första grunden i både Aer Lingus och Ryanairs talan, varigenom klagandena huvudsakligen bestred att den lägre skattesatsen skulle betraktas som stöd, och ogillat talan även på den grunden. Dessa delar av de överklagade domarna utgör

2 — Flygskatten infördes genom artikel 55 i *Finance Act* (nr 2) 2008 (andra finanslagen av år 2008), som trädde i kraft den 30 mars 2009.

3 — Europaparlamentets och rådets förordning (EG) av den 24 september 2008 om gemensamma regler för tillhandahållande av lufttrafik i gemenskapen (omarbetning) (EUT 2008, L 293, s. 3).

4 — Nämda skattesats blev senare nedsatt till noll, varvid flygskatten i praktiken upphävdes.

5 — EUT L 119, 2013, s. 30.

6 — Punkterna 22–37 i domen Aer Lingus och punkterna 23–41 i domen Ryanair.

7 — Punkterna 42–56 i domen Ryanair.

föremålet för anslutningsöverklagandena. Slutligen har tribunalen prövat den tredje och den fjärde grunden i Aer Lingus talan samt den andra och den tredje grunden i Ryanairs talan, vilka samtliga gällde metoderna för beräkning av stödbeloppet, och slagit fast att talan delvis kunde vinna bifall på dessa grunder. Kommissionens överklaganden gäller dessa delar av de överklagade domarna.

9. Genom punkt 1 i domslutet i de överklagade domarna har tribunalen ogiltigförklarat artikel 4 i det angripna beslutet ”i den del det däri förordnas att stödet ska återkrävas från stödmottagarna med ett belopp som i skäl 70 i beslutet fastställts till 8 euro per passagerare”. Genom de överklagade domarna har talan ogillats i övrigt (punkt 2 i respektive domslut) och kommissionen har ålagts att bära sina rättegångskostnader och ersätta hälften av de rättegångskostnader som uppkommit för Aer Lingus och Ryanair (punkt 3 i respektive domslut).

III – Analys

10. Kommissionens överklaganden avser punkt 1 i domslutet i de överklagade domarna. Kommissionen har med stöd av Irland yrkat att domstolen ska upphäva nämnda punkt i domslutet och ogilla såväl Aer Lingus som Ryanairs talan vid tribunalen i sin helhet eller, i andra hand, återförvisa målen till tribunalen och förplikta Aer Lingus och Ryanair att ersätta rättegångskostnaderna (eller fastställa att beslut om rättegångskostnaderna ska meddelas senare i händelse av återförvisning till tribunalen). Till stöd för båda sina överklaganden har kommissionen åberopat en enda grund avseende tribunalens åsidosättande av artikel 108.3 FEUF och artikel 14 i förordning nr 659/1999.⁸

11. Anslutningsöverklagandena rör däremot punkt 2 i domslutet i de överklagade domarna, varigenom tribunalen har ogillat Aer Lingus och Ryanairs talan ”i övrigt”. Genom sistnämnda överklaganden har klagandena yrkat att domstolen ska upphäva ifrågavarande punkt i domslutet, ogiltigförklara det angripna beslutet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna. Klagandena har till stöd för anslutningsöverklagandena åberopat var sin enda grund, som består av fyra delar och avser den omständigheten att tribunalen har ogillat både Aer Lingus och Ryanairs talan på de grunder som gällde den lägre skattesatsens karaktär av statligt stöd.

12. Jag kommer först och främst att analysera anslutningsöverklagandena, eftersom de avser en aspekt i de överklagade domarna (den aktuella åtgärdens klassificering som stöd) som logiskt sett kommer före den aspekt som är föremål för huvudöverklagandena (lagenligheten av beslutet om återkrav).

A – Anslutningsöverklagandena

13. De invändningar som Aer Lingus och Ryanair har anfört i respektive överklagande och argumenten till stöd härför överlappar till stor del varandra. För att underlätta behandlingen kommer jag att så vitt möjligt omgruppera dem och pröva dem gemensamt.

⁸ — Rådets förordning av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, 1999, s. 1). Förordning nr 659/1999 upphävdes sedermera och ersattes från och med den 13 oktober 2015 av rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 2015, s. 9), som kodifierade den.

1. Invändningen om att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att slå fast att en åtgärds olagliga karaktär saknar betydelse för huruvida nämnda åtgärd ska klassificeras som statligt stöd (den första delen av den enda grunden i Aer Lingus anslutningsöverklagande)

a) Domen Aer Lingus

14. Den första invändning som Aer Lingus har anfört inom ramen för sin enda grund för överklagande avser punkt 43 i domen Aer Lingus, där tribunalen inledningsvis har erinrat om att stödbegreppet är objektivt och att frågan huruvida det har beviljats en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, ”ska prövas på grundval av den aktuella stödåtgärdens konkurrensbegränsande verkningar och inte mot bakgrund av andra faktorer såsom lagenligheten av den åtgärd genom vilken stödet har beviljats”.

b) Kortfattad redogörelse för parternas argument

15. Aer Lingus har gjort gällande att punkt 43 i domen Aer Lingus är behäftad med felaktig rättstillämpning för det fall den ska tolkas så, att prövningen av huruvida det har beviljats en selektiv fördel inte på något sätt ska ta hänsyn till att den aktuella nationella åtgärden är delvis olaglig eller utgör en integrerad del av en olaglig åtgärd. Att inte ta hänsyn till att den nationella åtgärd som har gett upphov till fördelen är olaglig strider enligt Aer Lingus mot domstolens och tribunalens praxis, enligt vilken frågan huruvida ett stöd föreligger ska prövas mot bakgrund av åtgärden i sin helhet och det sammanhang i vilket den ingår. Aer Lingus har erinrat om att bolaget vid tribunalen gjorde gällande att den högre skattesatsen var olaglig därför att den var oförenlig med artikel 56 FEUF och förordning nr 1008/2008 samt att flygskatten som erlades med nämnda skattesats skulle återbetalas. Om det slås fast att en sådan olaglighet förelåg, skulle nämnda olaglighet ha betydelse vid bedömningen av såväl huruvida en påstådd ekonomisk fördel beviljades de flygbolag som betalade den lägre skattesatsen som fördelens storlek. En sådan fördel kan nämligen inte följa av den omständigheten att Irland inte tog ut en olaglig skatt av dessa företag. Under alla omständigheter består fördelen endast av den omedelbara tillämpningen av den lägre skattesatsen, utan att det är nödvändigt att inge någon begäran om återbetalning.

16. Kommissionen och den irländska regeringen har avfärdat invändningen och anfört argument som till stor del sammanfaller.

c) Bedömning

17. Ifrågavarande invändning vilar enligt min uppfattning på en felaktig tolkning av punkt 43 i domen Aer Lingus. I den första delen av denna punkt har tribunalen genom en parafras hänvisat till fast rättspraxis, som Aer Lingus själv för övrigt har åberopat i sitt anslutningsöverklagande, enligt vilken artikel 107.1 FEUF definierar statliga åtgärder efter deras *verkningar*.⁹ Enligt nämnda rättspraxis kan varken situationen för de offentliga eller privata organ som beviljar stödet¹⁰ eller EU-institutionernas agerande eller uttalanden¹¹ eller slaget av, orsakerna till eller syftet¹² med statliga åtgärder medföra att

9 — Se, särskilt, punkt 85 i dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757), som tribunalen har hänvisat till i punkt 43 i domen Aer Lingus.

10 — Se dom av den 22 mars 1977, Steinike & Weinlig (78/76, EU:C:1977:52, punkt 21), och dom av den 13 september 2010, Grekland m.fl./kommissionen (T-415/05, T-416/05 och T-423/05, EU:T:2010:386, punkt 212).

11 — Se dom av den 10 december 2013, kommissionen/Irland m.fl. (C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).

12 — Se dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 84 och där angiven rättspraxis), och dom av den 10 maj 2000, SIC/kommissionen (T-46/97, EU:T:2000:123, punkterna 83 och 84).

sådana åtgärder automatiskt anses utgöra stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, men dessa faktorer kan i förekommande fall beaktas vid prövningen av om stöden i fråga är förenliga med den gemensamma marknaden i enlighet med artikel 107.3 FEUF¹³ eller i samband med fastställandet av återbetalningsskyldigheten.¹⁴

18. Mot bakgrund av ovannämnd rättspraxis har tribunalen i den andra delen av punkt 43 i domen *Aer Lingus* i huvudsak slagit fast att lagenligheten av den statliga åtgärden saknar betydelse vid prövningen av huruvida det har beviljats en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det resonemang som ligger till grund för ett sådant påstående – det vill säga att *om det fastställs att det har beviljats en selektiv fördel* är enbart det faktum att åtgärden kan visa sig vara olaglig enligt nationell lagstiftning eller unionsrätten eller båda *i sig* inte tillräckligt för att utesluta att åtgärden kan betraktas som stöd – framgår implicit, men tydligt, vid en genomläsning av punkt 43 i sin helhet och bekräftas av hänvisningen till dom av den 7 oktober 2010, *DHL Aviation och DHL Hub Leipzig/kommissionen* (T-452/08, EU:T:2010:427). I sistnämnda avgörande har tribunalen ogillat de klagande bolagens argument att den omständigheten att de aktuella stödåtgärderna omfattades av avtalsvillkor som skulle betraktas som ogiltiga enligt tysk lagstiftning – eftersom de stred mot artikel 88.3 EG – och således inte kunde genomföras gjorde att bolagen i praktiken inte åtnjöt någon ekonomisk fördel som bolagen skulle kunna bli skyldiga att återbetala.¹⁵ I punkt 40 i domen, till vilken tribunalen har hänvisat i punkt 43 i domen *Aer Lingus*, har tribunalen påpekat att det faktum att avtalsvillkoren eventuellt från början var ogiltiga enligt tysk rätt varken gav anledning att ifrågasätta att de klagande bolagen *faktiskt utnyttjade dessa villkor*, vilka beviljade dem en fördel på marknaden jämfört med konkurrenterna, eller hade betydelse *i det specifika fallet* vad gäller skyldigheten att återbetala det stöd som konkret åtnjöts av bolagen.¹⁶ Även om tribunalen har lämnat dörren öppen för att det faktum att den statliga åtgärden var olaglig på något sätt kan inverka *på beslutet om återkrav*, har tribunalen bestämt uteslutit att ifrågavarande olaglighet kan utgöra hinder för att pröva huruvida en *ekonomisk fördel som konkret åtnjöts* av det eller de ifrågavarande bolagen kan betraktas som ”fördel” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

19. Att, såsom tribunalen har gjort, hävda att den omständigheten att en statlig åtgärd (eller en åtgärd som är förknippad med denna) är olaglig saknar betydelse för det fall det vid en bedömning av dess verkningar framgår att ifrågavarande åtgärd på ett konkret sätt beviljar ett eller flera företag en selektiv och konkurrensbegränsande fördel innebär inte, i motsats till vad *Aer Lingus* har gjort gällande, att det omedelbart kan uteslutas att en sådan olaglighet kan ha betydelse för *fastställandet av dessa verkningar*. Ett sådant påstående strider således inte mot den rättspraxis som *Aer Lingus* har åberopat rörande återbetalning av skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten eller betalning av summor som ersättning för en skada som offentliga myndigheter anses ha orsakat.¹⁷ I båda nämnda avgöranden har domstolen visserligen uteslutit att den aktuella åtgärden skulle betraktas som stöd, dock inte mot bakgrund av att det statliga ingripande som var förknippat med åtgärden var olagligt eller rättsstridigt,¹⁸ utan därför att det inte kunde anses att det beviljades en konkurrensbegränsande fördel genom en åtgärd som *gentemot åtgärdens mottagare* syftade till att förhindra följderna av ett sådant ingripande. Genom *återbetalning* av en skatt som har uppburits i strid med unionsrätten, i kombination med den tidigare *inbetalningen* från de skattskyldiga företagen – vilken betraktades som en oerättigad inbetalning eftersom taxeringsåtgärden var rättsstridig –, åstadkoms en ekonomisk

13 — Se, bland annat, dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 92), och dom av den 10 maj 2000, *SIC/kommissionen* (T-46/97, EU:T:2000:123, punkt 84).

14 — Se, exempelvis, dom av den 10 december 2013, *kommissionen/Irland m.fl.* (C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).

15 — Det ska påpekas att klagandena i dåvarande fall inte bestred att ett stöd lämnades och att de därför åtnjöt en fördel, utan enbart skyldigheten att återbetala nämnda fördel som förordnades av kommissionen (se punkt 38 i domen).

16 — Se dom av den 7 oktober 2010, *DHL Aviation och DHL Hub Leipzig/kommissionen* (T-452/08, EU:T:2010:427, punkt 40).

17 — Klaganden har hänvisat till dom av den 27 mars 1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100), dom av den 10 juli 1980, *Ariete* (811/79, EU:C:1980:195), och dom av den 1 juli 2010, *ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/kommissionen* (T-62/08, EU:T:2010:268).

18 — Den olagliga eller rättsstridiga karaktären gällde för övrigt en åtgärd som, till skillnad från förevarande mål, låg före den som beviljade den påstådda fördelen.

neutral transaktion för ifrågavarande företag.¹⁹ Samma resonemang gäller vid skadestånd som staten kan ådömas att betala till enskilda som ersättning för en skada som offentliga myndigheter anses ha orsakat.²⁰ Situationen i förevarande fall är däremot avsevärt annorlunda. Den fördel som Aer Lingus enligt det angripna beslutet åtnjöt på inrikesflygningar (det vill säga tillämpningen av en lägre skattesats än den som enligt kommissionen skulle betraktas som luftfartsskattens normala avgift) syftade inte till att uppväga en ekonomisk nackdel som flygbolaget åsamkades till följd av ett tidigare olagligt statligt ingripande och resulterade således i en nettofördel för flygbolaget (oavsett kvalificeringen och beräkningen av nämnda fördel). Som kommissionen med rätta har understrukit gällde dom av den 1 juli 2010, ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/kommissionen (T-62/08, EU:T:2010:268), till vilken Aer Lingus också har hänvisat till stöd för sina argument, inte statens ersättning för skada som åsamkades genom en tidigare olaglig åtgärd, utan en kompensation för expropriationen av företagets tillgångar.²¹

20. Om punkt 43 i domen Aer Lingus tolkas på detta sätt, förefaller den vara i linje med både tribunalens och domstolens praxis som nämns ovan i punkt 17 och inte alls strida mot de avgöranden som nämns ovan i punkt 19. Punkten är således inte behäftad med felaktig rättstillämpning, i motsats till vad Aer Lingus har gjort gällande genom den första invändningen inom ramen för sin enda grund.

2. Invändningarna om att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktiga rättstillämpningar genom att slå fast att den olagliga karaktären av den övre skattesatsen inte utgjorde hinder för att kunna betrakta den som standardskattesats vid tillämpningen av artikel 107 FEUF (den andra delen av den enda grunden i Aer Lingus anslutningsöverklagande; den andra delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande)

a) De överklagade domarna

21. I sin respektive talan vid tribunalen gjorde Aer Lingus och Ryanair inom ramen för sin första grund gällande att kommissionen inte kunde betrakta den högre skattesatsen som referensskattesats vid bedömningen av huruvida det beviljades en selektiv fördel, eftersom nämnda skattesats stred mot artikel 56 FEUF. I punkt 58 i domen Aer Lingus och punkt 83 i domen Ryanair har tribunalen slagit fast att invändningarna baserades på felaktiga förutsättningar, nämligen att kommissionen i sin formella underrättelse till de irländska myndigheterna konstaterade att nämnda skattesats, och inte tillämpningen av differentierade skattesatser på inrikesflygningar och flygningar inom unionen, utgjorde en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

b) Kortfattad redogörelse för parternas argument

22. Båda klagandena har gjort gällande att, för det fall tillämpningen av en högre skattesats på flygningar inom unionen än på inrikesflygningar kan utgöra en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, måste denna skattesats betraktas som olaglig. Detta framgår tydligt av domstolens praxis,²² i synnerhet dom av den 6 februari 2003, Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72).²³ Ryanair har även anfört att användningen av den högre skattesatsen, som har befunnits vara olaglig,

19 — Se punkt 31 i dom av den 27 mars 1980, Denavit italiana (61/79, EU:C:1980:100), och punkt 15 i dom av den 10 juli 1980, Ariete (811/79, EU:C:1980:195).

20 — Dom av den 27 september 1988, Asteris m.fl. (106/87–120/87, EU:C:1988:457, punkterna 23 och 24).

21 — Se punkterna 62 och 63.

22 — Aer Lingus har hänvisat till dom av den 9 november 1983, Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punkt 12), dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl. (C-192/95, EU:C:1997:12, punkt 20), dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 87), och dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 205).

23 — Aer Lingus har framför allt hänvisat till punkt 10.

som referensskattesats vid bedömning i fråga om statligt stöd är orimlig, strider mot principerna om enhetlighet och konsekvens i unionsrätten och gör att kontrollsystemet avseende stöd helt förlorar sin ändamålsenliga verkan, eftersom den avskräcker bolagen från att anmäla liknande skatteinstrument, om de om än i minimal omfattning har åtnjutit den lägre skattesatsen.

23. Med till stor del liknande argument har kommissionen och den irländska regeringen gjort gällande att ifrågavarande invändningar saknar grund. Enligt kommissionen saknar Ryanairs argument dessutom verkan.

c) *Bedömning*

24. Aer Lingus och Ryanairs argument är enligt min uppfattning inte av sådan karaktär att de allvarligt kan ifrågasätta tribunalens slutsats att ifrågavarande invändningar baserades på felaktiga förutsättningar. Oavsett om konstaterandet i den formella underrättelsen till de irländska myndigheterna var slutgiltigt eller ej och oavsett dess lydelse,²⁴ står det enligt min uppfattning klart att frågan om förenligheten med bestämmelserna om friheten att tillhandahålla tjänster inte väcks i sig av det faktum att det infördes en skattesats på 10 euro på flygningar med en destination som ligger minst 300 kilometer från Dublins flygplats (i praktiken så gott som alla flygningar inom unionen), utan av *skattens uppbyggnad i sin helhet*. Närmare bestämt är det enligt min uppfattning inte själva differentieringen av skattesatserna som ger upphov till dessa tvivel, utan snarare det faktum att nämnda differentiering resulterade i att det utan tydlig och giltig motivering²⁵ tillämpades mer betungande villkor för flygningar inom unionen jämfört med inrikesflygningar eller att det – på motsvarande sätt – tillämpades mindre betungande villkor för inrikesflygningar jämfört med flygningar inom unionen. I motsats till vad klagandena har gjort gällande bekräftas denna analys, snarare än att kullkastas, av domen Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72), där tvisten gällde en skatt med en liknande uppbyggnad som den som är aktuell i förevarande mål.²⁶ I nämnda dom har domstolen konstaterat att, eftersom flygplatsavgifterna direkt och automatiskt påverkar priset för resan, får en differentiering av de avgifter som passagerarna betalar automatiskt återverkningar på transportkostnaden.²⁷ Efter att ha slagit fast att den högsta avgiften – trots att det kriterium som användes för att differentiera avgiftsbeloppet var skenbart neutralt – specifikt berörde andra flygningar än inrikesflygningar,²⁸ har domstolen dragit den slutsatsen att bestämmelserna om friheten att tillhandahålla tjänster utgör ”hinder mot en sådan åtgärd av en medlemsstat ... varigenom huvudsakligen flygningar till andra medlemsstater påförs en flygplatsavgift som är högre än den som tillämpas för inrikesflygningar inom denna medlemsstat”. Nämnda slutsats villkorades dessutom uttryckligen av att det inte kunde bevisas att ”dessa avgifter utgör ersättning för flygplatstjänster som är nödvändiga för passagerarhantering och att kostnaden för att tillhandahålla dessa tjänster till passagerare som skall resa till andra medlemsstater är proportionellt lika mycket högre än kostnaden för att tillhandahålla de tjänster som är nödvändiga för passagerarhantering vid inrikesflygningar”. Det är uppenbart att det enligt domstolen är skattesystemet i sin helhet, mot bakgrund av dess verkningar och syften, *och inte en isolerad del därav*, som i förekommande fall kan utgöra hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som är oförenliga med unionsrätten.

24 — Kommissionen drog denna preliminära slutsats i sin formella underrättelse till de irländska myndigheterna.

25 — I dom av den 6 februari 2013, Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72, punkterna 27 och 29), har domstolen hänvisat till det fall där den aktuella avgiften har en karaktär av ersättning för flygplatstjänster och att kostnaden för att tillhandahålla dessa tjänster till passagerare på internationella flygningar är högre.

26 — Det mål vid den nationella domstolen som var föremål för prövning i denna dom rörde Georgios Stylianakis yrkande att grekiska staten till honom skulle återbetala hälften av den avgift för modernisering och utveckling av flygplatser som han var tvungen att erlägga vid en flygresor från Heraklion till Marseille. Avgiften påfördes passagerare från grekiska flygplatser och avgiftens belopp fastställdes, i likhet med förevarande fall, utifrån avståndet mellan avreseflygplatsen och slutdestinationen. För flygningar vars slutdestination ligger minst 750 kilometer från avreseflygplatsen var avgiften dubbelt så hög som den som betalades av passagerare vars slutdestination ligger mellan 100 och 750 kilometer från avreseflygplatsen.

27 — Punkt 28.

28 — Punkt 26.

25. Tribunalen har således varken gjort sig skyldig till de fel som klagandena har åberopat eller uttryckt motsägelser, när tribunalen i punkt 58 i domen Aer Lingus och i punkt 83 i domen Ryanair har påstått att klagandenas argument vilade på den felaktiga förutsättningen att den högre skattesatsen i sig var olaglig.

26. Om flygskatten för övrigt betraktas ur klagandenas fragmentariska perspektiv anser jag inte att det automatiskt går att dra slutsatsen att skattens oförenlighet med reglerna om friheten att tillhandahålla tjänster nödvändigtvis medför att den högre skattesatsen (rättare sagt den del av nämnda skattesats som överstiger den lägre skattesatsen) är olaglig. Mot bakgrund av uppgifterna i det angripna beslutet – av vilka det framgår att enbart 10–15 procent av alla flygningar som omfattades av skatten uppfyllde kraven för tillämpning av skattesatsen på 2 euro – är det mera korrekt att hävda att skattens ”olagliga del” snarare utgörs av den lägre skattesatsen, eftersom den utgör ett undantag från den allmänt tillämpade skattesatsen, vilket i praktiken resulterar i att de bolag som trafikerade inrikes flyglinjer beviljades en skattelättnad (som motsvarar skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen).²⁹ I motsats till vad Aer Lingus har gjort gällande består den fördel som enligt kommissionens ståndpunkt i det angripna beslutet åtnjöts av de företag som under ifrågavarande period genomförde inrikesflygningar inte av den omständigheten att dessa bolag inte var föremål för olaglig överbeskattning, utan av det faktum att de för dessa flygningar drog fördel av en befrielse från skatt, vilken på samma gång kan utgöra ett statligt stöd och en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster enligt en modell som domstolen redan har haft tillfälle att pröva.³⁰

27. Även om skattesatsen på 10 euro på flygningar inom unionen skulle anses vara olaglig i den mån den utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, vilket klagandena mot bakgrund av konstaterandet i den formella underrättelsen till de irländska myndigheterna har gjort gällande, utesluter inte detta, enligt min uppfattning, att kommissionen kunde tillämpa nämnda sats som referensskattesats vid bedömningen av den selektiva karaktären av den fördel som åtnjöts av de bolag som betalade den lägre skattesatsen. Jag anser nämligen inte att en sådan rättslig kvalificering *i sig* kan ha betydelse för huruvida nämnda skattesats kan avspegla den materiella och selektiva karaktären av den fördel som nämnda bolag beviljades. Under denna granskningsfas var kommissionens analys av den statliga åtgärden nämligen fokuserad på åtgärdens verkningar under referensperioden. Härav följer att de faktorer som inte på ett konkret sätt påverkade nämnda verkningar i princip saknade betydelse. Vissa indikationer i detta avseende kan härledas av dom av den 3 mars 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130), som kommissionen hänvisade till, även om omständigheterna i förevarande mål objektivt skiljer sig från dem som var föremål för prövning i nämnda dom. I denna dom har domstolen uteslutit att den omständigheten att en åtgärd som införde en skyldighet, som sökanden däremot var befriad från, eventuellt kunde vara i strid med gemenskapsrätten kunde utgöra hinder för att betrakta nämnda befrielse som en fördel i den mening som avses i stödbestämmelserna. Domstolen har slagit fast att nämnda åtgärd ”har rättsverkningar så länge den inte har upphävts eller i vart fall så länge det inte har slagits fast att den är rättsstridig”. Även om man i förevarande fall antar, såsom Aer Lingus har anförut, att det redan i den formella underrättelsen till de irländska myndigheterna slutligen konstaterades, till skillnad från i målet Heiser, att flygskatten med differentierade skattesatser var olaglig, ska det påpekas att nämnda konstaterande under inga omständigheter hindrade uppbörden av skatten under referensperioden – av vilken ungefär hälften ligger före det datum då den formella underrättelsen skickades³¹ – och de verkningar som förknippas med tillämpning av differentierade skattesatser.

29 — Denna tolkning utgör grunden för kommissionens ståndpunkt i det angripna beslutet, enligt vilken en nedsatt avgift för flygningar till en destination som ligger högst 300 km från Dublins flygplats utgjorde ett *undantag från den normala avgiften* (*“an exception from the reference system”*), se skälen 14 och 45 i det angripna beslutet. Samma ståndpunkt anfördes under förvaltningsförfarandet av de irländska myndigheterna – som preciserade att syftet med undantaget från standardskattesatsen var att införa en viss proportionalitet i skattenivån rörande flygningens avstånd – (se skälen 33 och 40 i det angripna beslutet) och har upprepats i de inlagor som har ingetts till tribunalen och domstolen.

30 — Se, senast, dom av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

31 — Den formella underrättelsen till de irländska myndigheterna är daterad den 18 mars 2010 och den period som omfattas av det angripna beslutet sträcker sig från den 30 mars 2009 till den 1 mars 2011 (se skäl 11 i beslutet).

28. Det framgår följaktligen av det ovan anförda att det saknas grund även för Ryanairs argument att kommissionen åsidosatte principerna om enhetlighet och konsekvens i unionsrätten, när den använde skattesatsen på 10 euro som referensskattesats, vilken bolaget för övrigt betraktar som olaglig. Såsom kommer att framgå bättre i det följande väcker förevarande mål onekligen den känsliga frågan om samordningen mellan två regeluppsättningar i fördraget, närmare bestämt reglerna om grundläggande friheter och statligt stöd, dock inte i den riktning som Ryanair har anfört i ifrågavarande invändning.

29. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att det saknas stöd för klagandenas invändningar att den påstått olagliga karaktären av den högre skattesatsen är av betydelse och därför ska ogillas.

3. Invändningen om att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att inte lägga vikt vid den omständigheten att den lägre och den högre skattesatsen infördes genom samma reglering (den fjärde delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande)

a) Domen Ryanair

30. Inför tribunalen kritiserade Ryanair kommissionens val att betrakta den högre skattesatsen på 10 euro som "standard" även ur en annan synvinkel. Till skillnad från den typiska situationen i fråga om stöd av skattekaraktär gick det enligt Ryanair i förevarande fall inte att identifiera ett tidigare allmänt gällande skattesystem och senare införda åtgärder vars syfte var att gynna eller diskriminera en specifik kategori av skattskyldiga. Bolaget anförde att avsaknaden av en sådan modell gjorde att den lägre skattesatsen inte kunde betraktas som ett undantag från den högre. I punkt 89 i domen Ryanair har tribunalen förkastat detta argument och erinrat om att det i artikel 107.1 FEUF inte sker någon uppdelning av statliga ingripanden utifrån vilken teknik som används av de nationella myndigheterna. Den omständigheten att de två skattesatserna infördes samtidigt saknade följaktligen betydelse, eftersom kommissionen redogjorde tillräckligt för de skäl till varför den ansåg att skattesatsen på 2 euro utgjorde ett undantag från skattesatsen på 10 euro.

b) Kortfattad redogörelse för parternas argument

31. Enligt Ryanair är det samtidiga införandet av den högre och den lägre skattesatsen inte bara en fråga om "teknik", som tribunalen har konstaterat. Enligt bolaget skulle de irländska myndigheterna nämligen aldrig ha infört den högre skattesatsen utan att samtidigt införa den lägre skattesatsen, vilket bekräftas av att myndigheterna senare ersatte de två skattesatserna med en enda skattesats på 3 euro i stället för att helt enkelt avskaffa det "undantag" som utgjordes av skattesatsen på 2 euro. Ryanair har dessutom gjort gällande att frekvensen av skattepliktiga transaktioner på sin höjd kan utgöra en av de faktorer som ska beaktas vid fastställandet av den beskattning som definieras som "standard", men inte behöver vara den avgörande.

32. Kommissionen har gjort gällande att denna invändning saknar grund, medan den irländska regeringen är av den uppfattningen att den delvis saknar verkan och delvis ska avvisas.

c) Bedömning

33. Jag delar kommissionens uppfattning att ifrågavarande invändning saknar grund.³² Den omständigheten att den åtgärd som beviljar vissa företag en fördel i form av hel eller delvis befrielse från en kostnad som de normalt skulle bära antas samtidigt med den åtgärd som inför nämnda kostnad – inom ett särskilt system – saknar i princip betydelse vid bedömningen av huruvida nämnda fördel är selektiv och utgör inte hinder för att den förstnämnda åtgärden kan betraktas som ett undantag från den andra. Såsom tribunalen med rätta har erinrat om i den angripna punkten i domen *Ryanair* har domstolen redan haft tillfälle, nämligen i dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89), att precisera att statliga ingripanden enligt artikel 107.1 FEUF prövas utifrån deras verkningar, och således oavsett vilken teknik som använts. Följaktligen har domstolen slagit fast att den omständigheten att den fördel som beviljades de stödmottagande företagen inte var resultatet av att det beviljades en befrielse, utan av det tillvägagångssätt som användes vid avgränsningen av den aktuella skatteåtgärdens materiella tillämpningsområde, saknade betydelse med avseende på prövningen i nämnda dom.³³ I dom av den 15 november 2011, *kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 92), som det även har hänvisats till i punkt 89 i domen *Ryanair*, har domstolen preciserat att, om selektivitetskriteriet tillmäts en sådan innebörd, förutsätter detta nämligen, i motsats till vad som gäller enligt den rättspraxis där den analys avseende stöd som grundas på åtgärdens verkningar ges företräde, att ett skattesystem måste vara utformat enligt en viss lagstiftningsteknik för att kunna kvalificeras som selektivt, vilket skulle leda till att nationella skattebestämmelser direkt undgår kontrollen avseende statliga stöd redan av det skälet att de omfattas av en annan lagstiftningsteknik, trots att de rättsligt eller faktiskt leder till samma verkningar. Domstolen har för övrigt gjort dessa preciseringar i situationer som kännetecknas av komplexa skattesystem, vilka i stället för att innehålla allmänna regler för samtliga företag samt avvikelser för vissa företag uppnådde samma resultat genom att skattereglerna anpassades och kombinerades så att själva tillämpningen av dem medförde olika skattebörda för olika företag (dom av den 15 november 2011, *kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 93) eller där tillämpningsområdet för en skatt avgränsades på så sätt att vissa företag som befann sig i en jämförbar situation med avseende på det syftet som eftersträvades med den aktuella ordningen var uteslagna (dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89). I förevarande fall är det däremot fråga om ett relativt enkelt system, där skatten – om än med olika skattesats – påfördes alla företag som gjorde den ekonomiska transaktion varmed skattskyldighet inträdde.

34. Om man för övrigt medger, såsom *Ryanair* hävdar, att frekvensen av skattepliktiga transaktioner i sig inte utgör någon avgörande faktor när man fastställer standardskattesatsen inom ett visst skattesystem, är det i ett tvåspårigt system såsom fallet med flygskatten med differentierade skattesatser, där en ringa andel av de flygningar som omfattades av skatten (10–15 procent enligt de uppgifter som de irländska myndigheterna redovisade för kommissionen och som *Ryanair* inte bestred) påfördes en enda lägre skattesats, medan den resterande andelen av transaktionerna omfattades av en enda högre skattesats, svårt att inte betrakta den förstnämnda skattesatsen som ett undantag från den andra. Det enda argument som *Ryanair* har anfört för att angripa denna slutsats – nämligen att dessa procentdelar endast avspeglar de irländska myndigheternas avsikt att bevilja stöd åt bolaget *Aer Arann* och gynna inrikesflygningar och verksamheten vid nationella flygplatser till nackdel för bolag som trafikerar utrikes flyglinjer, vilka är fler till antalet och ekonomiskt betydelsefullare – verkar enligt min uppfattning snarare bekräfta än kullkasta den lägre skattesatsens karaktär av undantag. Genom nämnda argument tycks *Ryanair* för övrigt hävda att ingripandet till stöd för *Aer*

32 — Jag är däremot inte av den uppfattningen att den saknar verkan. *Ryanairs* argument, om än svaga, syftar nämligen till att bestrida dels tribunalens påstående att samtidigt införande av skattesatserna är en ren fråga om lagstiftningsteknik och därför saknar betydelse, dels konstaterandet att kommissionen anförde tillräckliga skäl för att motivera sin slutsats att den lägre skattesatsen hade karaktär av undantag från den högre.

33 — Se, även, punkt 100 i mitt förslag till avgörande i målet *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:419).

Arann inte begränsade sig till en skattelättnad för inrikesflygningar, utan att det även tog sig uttryck i en "onormal" överbeskattning av bolag som trafikerar utrikes flyglinjer. Om man nu även antar att den skattesats som omfattade så gott som alla utrikes flyglinjer avsiktligt fastställdes till en onormalt hög nivå i syfte att gynna Aer Arann, finner jag att det enda synsätt som till fullo gör det möjligt att bedöma räckvidden av nämnda fördel är just att ta nämnda beskattningsnivå som referenspunkt vid tillämpningen av stödbestämmelserna. Dessutom går det inte att hävda, vilket Ryanair inte heller har gjort gällande, att – även om man antar att de irländska myndigheterna hade för avsikt att diskriminera eller på något sätt försvaga de bolag som trafikerade utrikes flyglinjer i syfte att gynna ett konkurrerande bolag på inrikes flyglinjer – den fördel som de förstnämnda bolagen konkret beviljades på dessa flyglinjer ska bedömas på ett annat sätt bara för att nämnda fördel utgör en "bieffekt" av det statliga ingripandet. Oavsett avsikten hos den stödutbetalande staten utgörs den avgörande faktorn i fråga om stöd, såsom jag tidigare har erinrat om, av den aktuella åtgärdens verkningar. Den omständigheten att Ryanair drog fördel av skattesatsen på 2 euro i en procentuellt lägre omfattning jämfört med andra flygbolag³⁴ saknar enligt detta synsätt betydelse, i den mån det fastställs att bolaget faktiskt åtnöt denna fördel.³⁵

35. Som kommissionen har påpekat har domstolen och tribunalen avslutningsvis redan haft tillfälle att pröva skattesystem där den bestämmelse genom vilken det införs en kostnad och den bestämmelse varigenom det medges befrielse från samma kostnad har antagits samtidigt. Utöver de fall som kommissionen har nämnt hänvisar jag exempelvis till de mål som gav upphov till dom av den 8 november 2011, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598),³⁶ och dom av den 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403).³⁷

36. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att det saknas stöd för den fjärde invändningen som framställts inom ramen för den enda grunden för Ryanairs överklagande och att den därför ska ogillas.

4. Invändningen om att tribunalen har gjort sig skyldig till påstådd felaktig rättstillämpning genom att inte tillmäta den skattesats på 3 euro som de irländska myndigheterna införde i mars 2011 någon betydelse (den första delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande)

a) Domen Ryanair

37. Genom sin första grund i talan vid tribunalen gjorde Ryanair dessutom gällande att den enda skattesats som kommissionen hade rätt att använda som referensskattesats – med hänsyn tagen till att flygskatten med differentierade skattesatser var olaglig – var den skattesats på 3 euro som infördes i mars 2011. I punkterna 74–76 i domen Ryanair har tribunalen ogillat denna invändning och slagit fast att nämnda skattesats, eftersom den i praktiken inte tillämpades under den period som kommissionen beaktade, inte till fullo kunde avspegla den aktuella åtgärdens verkningar och således inte utgjorde någon lämplig referensskattesats.

34 — I talan vid tribunalen gjorde Ryanair gällande att den lägre skattesatsen år 2008 tillämpades på 50 procent av Aer Aranns passagerare och på endast 1,9 procent av Ryanairs passagerare.

35 — Jag vill påpeka att Ryanair vid tribunalen gjorde gällande att kommissionen mot bakgrund av en helhetsbedömning av det aktuella skattesystemets ekonomiska verkningar borde ha erkänt nämnda systems negativa inverkan på bolagets situation och således uteslutit att bolaget åtnöt någon fördel över huvud taget av det stöd som beviljades genom ifrågakvarande system. Vid domstolen har Ryanair dock inte bestritt den del av domen Ryanair där tribunalen har prövat detta argument.

36 — De två rättsakter genom vilka det infördes energiskatt i Österrike och partiell återbetalning av nämnda skatt endast till producenter av materiella varor var visserligen åtskilda, men antogs och trädde i kraft samtidigt, se punkt 3 i domen.

37 — Genom ifrågakvarande förordning, som antogs av kommunstyrelsen i den belgiska staden Seraing, infördes en skatt på drivkraft och samtidigt föreskrevs en rad fall med befrielse från denna skatt, se punkterna 6–9 i domen.

b) Kortfattad redogörelse för parternas argument

38. Enligt Ryanair utgör den omständigheten att skattesatsen på 3 euro inte tillämpades under den period som var föremål för prövning i det angripna beslutet inte hinder för att den kan väljas som referensskattesats, eftersom skattesystemet och dess syften har förblivit oförändrade. Bolaget har dessutom gjort gällande att det i förevarande fall aldrig existerade någon tidigare skattesats som kan betraktas som ”standard”, eftersom den högre och den lägre skattesats som tillämpades under den period som omfattades av det angripna beslutet infördes och avskaffades samtidigt.

39. Av huvudsakligen liknande skäl är kommissionen och den irländska regeringen av den uppfattningen att invändningen saknar verkan och grund.

c) Bedömning

40. Jag delar kommissionens och den irländska regeringens uppfattning att klagandens argument inte bemöter de skäl som anförs i punkterna 75 och 76 i domen Ryanair och att de således först och främst saknar verkan. I synnerhet har Ryanair inte bemött tribunalens argument att en skattesats som infördes i ett senare skede och låg mellan de två skattesatser som konkret tillämpades inte gör det möjligt att till fullo bedöma den aktuella åtgärdens verkningar. Bolaget har inte heller förklarat varför nämnda skattesats skulle vara lämpligare än de skattesatser som konkret tillämpades vid bedömningen av ifrågavarande verkningar.

41. I sak vill jag erinra om att det följer av fast rättspraxis att selektivitetskriteriet som ligger till grund för stödbegreppet i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF är uppfyllt för det fall en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag eller viss produktion i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.³⁸ För att korrekt bedöma de berörda företagens situation och identifiera vilka kostnader de ska bära och vilka fördelar de eventuellt åtnjuter till följd av en viss åtgärd är det i själva verket nödvändigt att beakta de faktiska och rättsliga omständigheter som råder när åtgärden tillämpas samt de omständigheter som, även om de inte är samtidiga, konkret kan påverka denna bedömning.³⁹ I förevarande fall är det svårt att förstå på vilket sätt den omständigheten att man – efter den bedömda perioden – övergick till en enda skattesats på 3 euro konkret kan påverka fastställandet av de kostnader och fördelar som de företag som påfördes flygskatten med differentierade skattesatser fick bära respektive åtnjuta. Ryanair har under alla omständigheter inte lämnat någon information i detta avseende. Bolaget har däremot gjort gällande att den högre skattesatsen på 10 euro inte kan väljas som referensskattesats eftersom den infördes samtidigt med den lägre skattesatsen och var olaglig. Båda dessa argument saknar grund. I detta hänseende nöjer jag mig med att hänvisa till övervägandena ovan i punkterna 33–35 vad gäller det första argumentet och ovan i punkterna 24–29 rörande det andra.

42. Slutligen vill jag påpeka att klagandens synsätt skulle leda till det paradoxala resultatet att en skattesats som under referensperioden inte omfattade något av de berörda företagen skulle komma att definieras som ”standard”.

43. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att den första delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande inte kan bifallas därför att den saknar verkan. Argumenten till stöd för denna invändning saknar dessutom enligt min uppfattning grund.

38 — Dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, punkt 119), dom av den 15 november 2011, kommissionen/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 75), dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 55), och dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

39 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 21), och dom av den 1 oktober 2015, Electrabel och Dunamenti Erőmű/kommissionen (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 105).

5. Invändningarna om att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att slå fast att bolagens rätt att erhålla återbetalning av den inbetalda överskjutande flygskatten inte påverkade kommissionens möjlighet att använda den högre skattesatsen på 10 euro som standardskattesats (den andra, den tredje och den fjärde delen av den enda grunden i Aer Lingus anslutningsöverklagande och den tredje delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande)

a) De överklagade domarna

44. Efter att ha påpekat dels att Irland bland de möjliga alternativen för att åtgärda problemet med den existerande skattediskrimineringen kunde välja att övergå till en enda skattesats fastställd till den högre skattesatsen (punkt 60 i domen Aer Lingus och punkt 85 i domen Ryanair), dels att en eventuell rätt för de bolag som fick betala den högre skattesatsen att erhålla återbetalning av överskjutande skatt inte kunde erkännas automatiskt, utan betingades av en rad faktorer såsom preskriptionstid enligt nationell lagstiftning och iakttagande av allmänna principer, däribland avsaknad av obehörig vinst (punkt 61 i domen Aer Lingus och punkt 86 i domen Ryanair), har tribunalen i punkt 63 i domen Aer Lingus och i punkt 88 i domen Ryanair dragit den slutsatsen att kommissionen lagligen kunde använda skattesatsen på 10 euro som referensskattesats utan att beakta eventuella framställningar om återbetalning, vilka var rent hypotetiska och vars utfall var ovisst.

b) Kortfattad redogörelse för parternas argument

45. Klagandena har i motsats till vad tribunalen har slagit fast gjort gällande att rätten att erhålla återbetalning av skatter som har tagits ut i kraft av nationella åtgärder som strider mot unionsrätten inte är rent hypotetisk, utan följer av domstolens fasta praxis. Ifrågavarande återbetalning omfattas inte av den berörda medlemsstatens utrymme för skönsässig bedömning. I förevarande fall kunde Irland således inte åtgärda den skattediskriminering som konstaterades av kommissionen genom att i efterhand tillämpa den högre skattesatsen på de bolag som omfattades av den lägre skattesatsen. Enligt Aer Lingus har tribunalen förväxlat frågan om den åtgärd som den berörda medlemsstaten ska vidta för att denna diskriminering ska upphöra med frågan om de åtgärder som är nödvändiga för att undanröja det fel som begicks under den period då de diskriminerande skattesatserna tillämpades. Även om man antar att flygskattens olagliga karaktär består i differentieringen av skattesatser utgör den principiella skyldigheten för de irländska myndigheterna att återbetala den skatt som rättsstridigt uppstår under alla omständigheter hinder för att anta den högre skattesatsen på 10 euro – som ska minskas med återbetalningsbeloppet – som ”standardskattesats” och att betrakta de bolag som betalade den lägre skattesatsen på 2 euro som mottagare av en selektiv fördel. I detta sammanhang saknar återbetalningsförfarandenas utfall fullständigt betydelse.

46. Kommissionen och den irländska regeringen har gjort gällande att ifrågavarande invändningar saknar grund och har anfört argument som i huvudsak överlappar varandra.

c) Bedömning

47. I likhet med kommissionen och den irländska regeringen är jag av den uppfattningen att Aer Lingus argument att tribunalen har förväxlat de åtgärder som en medlemsstat kan vidta för att en viss skattediskriminering ska upphöra med de åtgärder som är nödvändiga för att undanröja dess verkningar inte kan godtas, eftersom det vilar på en felaktig tolkning av domen Aer Lingus. I själva verket har tribunalen i punkt 60 i nämnda dom (på samma sätt som i punkt 87 i domen Ryanair, med samma lydelse) begränsat sig till att slå fast att i och med att den berörda medlemsstaten kan ”sätta stopp” för en sådan diskriminering genom att övergå till en enda skattesats och fastställa denna till den högre skattesatsen, kan denna beskattningsnivå i sig inte betraktas som olaglig samt att endast samtidig tillämpning av olika beskattningsnivåer kan utgöra en inskränkning av friheten att

tillhandahålla tjänster. Dessa påståenden ingår i en diskussion – vilken påbörjats i de två föregående punkterna – som föregår bedömningen av frågan huruvida Irland har skyldighet att återbetala skillnaden mellan de två skattesatserna, en fråga som tribunalen för övrigt medvetet inte har tagit definitiv ställning till.

48. Under dessa förhållanden kännetecknas klagandenas argument allmänt, vilket har påpekats av både kommissionen och den irländska regeringen, av en överdriven formalism som i princip är svår att förena med stödbestämmelserna, i vilka företräde däremot ges åt ett materiellt synsätt baserat på analysen av de statliga ingripandenas verkningar. Den prövning som ska fastställa huruvida och i vilken omfattning en skatt ”normalt” uppbärs, i syfte att undersöka om en statlig åtgärd varigenom vissa företag helt eller delvis undantas från ifrågavarande skattebörda beviljar dessa företag en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF, ska i linje med nämnda synsätt genomföras mot bakgrund av referensskattesystemets beskaffenhet eller struktur samt de faktiska (exempelvis förhållandet mellan transaktioner som omfattas av och undantas från skatteplikten) och rättsliga (exempelvis de skattepliktiga företagens juridiska ställning) omständigheter som direkt och konkret kan påverka nämnda prövning.⁴⁰ I förevarande fall utgör återbetalning av skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen, som de irländska myndigheterna i princip skulle ha skyldighet att ombesörja för det fall det konstateras en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, inte någon integrerad del av det aktuella skattesystemet och kan inte heller betraktas som ett normativt inslag i nämnda system på grundval av vilket den normalt uppburna beskattningsnivån ska fastställas.

49. Vidare vill jag påpeka att Aer Lingus synsätt i praktiken skulle leda till att stödbestämmelserna inte skulle kunna tillämpas på skattelättnader som omfattas av tillämpningsområdet för förbudet i artikel 107.1 FEUF när dessa samtidigt inskränker en grundläggande frihet, vilket medför att den berörda medlemsstaten skulle ha en principiell skyldighet att utvidga samma behandling i skattehänseende till att omfatta de diskriminerade företagen. Ett sådant resultat är självklart inte önskvärt. Bestämmelserna om stöd och grundläggande friheter måste kunna tillämpas kumulativt på en och samma situation,⁴¹ även om – såsom kommer att framgå bättre i det följande – en samordning är nödvändig för att bevara konsekvensen mellan de två lagstiftningsområdena och undvika att sinsemellan oförenliga åtgärder vidtas.

50. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att det saknas stöd för ifrågavarande invändningar som framställts inom ramen för den andra, den tredje och den fjärde delen av den enda grunden i Aer Lingus anslutningsöverklagande samt den tredje delen av den enda grunden i Ryanairs anslutningsöverklagande och därför ska ogillas.

6. Slutsats om anslutningsöverklagandena

51. Eftersom jag mot bakgrund av ovanstående prövning finner att ingen av invändningarna inom ramen för anslutningsöverklagandena kan vinna bifall, föreslår jag att domstolen ska ogilla dessa överklaganden i deras helhet.

B – Huvudöverklagandena

52. Till stöd för båda sina överklaganden har kommissionen genom liknande argument anfört en enda grund rörande åsidosättande av artikel 108.3 FEUF och artikel 14 i förordning nr 659/1999. Denna grund riktas mot punkterna 88–127 i domen Aer Lingus och punkterna 119–152 i domen Ryanair.

40 — Se, exempelvis, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 23).

41 — Se, exempelvis, dom av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

1. De överklagade domarna

53. Tribunalens resonemang i den del av domskälen i de överklagade domarna som kommissionen har kritiserat är i huvudsak identiskt i båda avgörandena och kan sammanfattas som följer.

54. Tribunalen har först och främst påpekat att flygskatten utgjorde en punktskatt avsedd att i denna egenskap övervältras på flygbolagens passagerare, även i kraft av flygbolagens skyldighet enligt artikel 23 i förordning nr 1008/2008⁴² att särskilt ange flygskattens belopp vid angivande av priset på varje biljett. Tribunalen har vidare anfört att även den fördel som följde av den lägre skattesatsen, det vill säga 8 euro som motsvarade skillnaden mellan standardskattesatsen och den lägre skattesatsen, kunde på samma sätt som skatten helt eller delvis överföras till flygbolagens passagerare. I det sistnämnda fallet bibehöll flygbolagen enligt tribunalens uppfattning inte nämnda fördel eller bibehöll den bara delvis. Under dessa omständigheter kunde kommissionen inte utgå från att den fördel som följde av den lägre skattesatsen och som faktiskt erhöles och bibehölls av flygbolagen i samtliga fall uppgick till 8 euro per passagerare. I ett sådant överföringsfall utgjordes nämligen den fördel som flygbolagen faktiskt erhöles enligt tribunalen inte nödvändigtvis av skillnaden mellan de två skattesatserna utan av möjligheten att erbjuda kunderna attraktivare priser, vilket ledde till en högre omsättning. Kommissionen skulle följaktligen, med avseende på flygbolag som betalade flygskatt enligt den lägre skattesatsen på 2 euro, ha fastställt i vilken grad dessa faktiskt överförde den ekonomiska fördel som följde av den lägre skattesatsen till sina passagerare, för att med större precision kunna beräkna den fördel som de faktiskt fick, såvida den inte beslutade att överlåta denna uppgift till de nationella myndigheterna. Om man i samtliga fall dessutom antar att nämnda fördel motsvarade skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen underlät kommissionen enligt tribunalen att beakta den aktuella marknadens konkurrenssituation och den omständigheten att alla flygbolag som genomförde flygningar på högst 300 kilometer från Dublins flygplats omfattades av samma flygskatt på 2 euro. Slutligen har tribunalen påpekat att kommissionen i det angripna beslutet inte på ett tillräckligt sätt redogjorde för de skäl enligt vilka återbetalning av ett belopp motsvarande skillnaden mellan standardskattesatsen och den lägre skattesatsen var nödvändig för att återställa den situation som förelåg innan stödet beviljades. Tribunalen har dragit den slutsatsen att kommissionen genom att fastställa beloppet på det stöd som skulle återkrävas till skillnaden mellan den lägre skattesatsen och standardskattesatsen gjorde en oriktig bedömning och gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning.

2. Kortfattad redogörelse för parternas argument

55. Kommissionen har med stöd av Irland huvudsakligen gjort gällande att tribunalen, när den har kritiserat det angripna beslutet därför att kommissionen inte beaktade i vilken grad de stödmottagande flygbolagen faktiskt överförde den ekonomiska fördel som följde av den lägre skattesatsen till sina passagerare, har antagit ett nytt ekonomiskt kriterium för att fastställa det belopp som ska återbetalas av ett skattemässigt stöd som består i tillämpningen av en lägre skattesats jämförd med standardskattesatsen.

56. Aer Lingus har gjort gällande att det i förevarande fall rör sig om ett indirekt stöd, som kommissionen i det angripna beslutet däremot behandlade som direkt stöd. Om kommissionen själv fastställer det stödbelopp som ska återbetalas, ska den enligt bolagets uppfattning göra det med så stor precision som möjligt, utan att basera sig på förenklade antaganden. Aer Lingus har dessutom anfört att bolaget inte kunde ta ut ett högre belopp än den lägre skattesatsen av passagerare på flygningar som omfattades av den lägre skattesatsen. Om nu bolaget förpliktades att återbetala 8 euro per biljett såsom kommissionen krävde, skulle ifrågavarande belopp i efterhand inte kunna återkrävas av de passagerare som köpt biljett med den lägre skattesatsen. I motsats till vad kommissionen har gjort gällande inkasserade bolaget inte nämnda belopp, vare sig konkret eller teoretiskt. Aer Lingus har

42 — Nämnt ovan i fotnot 3.

gjort gällande att kommissionen felaktigt hävdar att tribunalens resonemang skulle få till följd att inget återkrav skulle kunna ske från de stödmottagande bolagen. Detta argument vilar på en felaktig tolkning av domen Aer Lingus. Slutligen föreligger enligt Aer Lingus inte de oförenligheter med rättspraxis som kommissionen har påstått.

57. Ryanair har i första hand gjort gällande att den enda grunden i kommissionens överklagande saknar verkan. Kommissionen har nämligen endast tagit ställning till det första av de tre olika argument genom vilka tribunalen har motiverat ogiltigförklaringen av artikel 4 i det angripna beslutet, det vill säga att det inte beaktades huruvida flygskatten övervältrades på passagerare, att det inte togs hänsyn till marknadens situation och att det inte anfördes skäl till varför det var nödvändigt att återkräva skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen för att återställa den situation som förelåg dessförinnan. I andra hand har Ryanair gjort gällande att det saknas fog för kommissionens grund. Tribunalen har nämligen begränsat sig till att tillämpa principen enligt vilken det ska fastställas det faktiska värdet av den fördel som beviljats genom stödet. Dessutom har kommissionen förstörat svårigheterna vid det noggranna fastställandet av beloppet, för det fall den lösning som förordas av tribunalen ska bibehållas. Ryanair har slutligen påpekat att det vore inkonsekvent att inte ta hänsyn till huruvida stödmottagaren har överfört den uppnådda fördelen till sina kunder, medan lagöverträdaren kan undgå ett skadeståndsanspråk för det fall överpriset till följd av överträdelse av kartellrätten övervältras på kunderna till det konkurrerande företag som anser sig ha fått sin rätt kränkt.⁴³

3. Bedömning

58. Det argument som Ryanair har framställt i första hand, enligt vilket den enda grunden som anförts till stöd för kommissionens överklagande saknar verkan, kan inte godtas. De tre olika argument som Ryanair har hänvisat till utgör för det första i systematiken till tribunalens resonemang inte några självständiga skäl till ogiltigförklaring av det angripna beslutet. För det andra har kommissionen inom ramen för sin enda grund analyserat de olika aspekter i domskälen i domen Ryanair som har fått tribunalen att ogiltigförklara det angripna beslutet.

59. I sak ska det inledningsvis erinras om att skyldigheten för den berörda medlemsstaten att genom återkrav upphäva ett stöd som kommissionen anser är oförenligt med den gemensamma marknaden enligt fast rättspraxis syftar till att återställa den situation som förelåg innan stödet beviljades.⁴⁴ Den situation som förelåg innan stödet beviljades är återställd i och med att det statliga stödet i fråga, i förekommande fall jämte dröjsmålsränta, har ”återbetalats” av företaget.⁴⁵ Genom denna återbetalning förlorar mottagaren nämligen den fördel som vederbörande har haft på marknaden i förhållande till sina konkurrenter.⁴⁶

43 — Ryanair har i detta sammanhang hänvisat till Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/104/EU av den 26 november 2014 om vissa regler som styr skadeståndstalan enligt nationell rätt för överträdelser av medlemsstaternas och Europeiska unionens konkurrensrättsliga bestämmelser (EUT L 349, 2014, s. 1).

44 — Se, bland annat, dom av den 4 april 1995, kommissionen/Italien (C-350/93, EU:C:1995:96, punkt 21).

45 — Se, bland annat, dom av den 4 april 1995, kommissionen/Italien (C-348/93, EU:C:1995:95, punkt 22), dom av den 29 april 2004, Tyskland/kommissionen (C-277/00, EU:C:2004:238, punkt 75), och dom av den 17 september 2009, kommissionen/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punkt 57).

46 — Se, bland annat, dom av den 4 april 1995, kommissionen/Italien (C-348/93, EU:C:1995:95, punkt 27), dom av den 29 april 2004, Tyskland/kommissionen (C-277/00, EU:C:2004:238, punkterna 74–76), och dom av den 8 december 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 34).

60. Återbetalningsbeloppet ska beräknas på olika sätt beroende på i vilken *form* stödet har lämnats. När staten således ställer penningbelopp till de stödmottagande företagens förfogande eller tillhandahåller dem varor och tjänster kostnadsfritt eller till förmånliga priser har dessa företag i princip skyldighet att återbetala ett belopp som är lika med det nominella belopp som betalades ut eller motvärdet (eller skillnaden jämfört med marknadspriset) av de varor och tjänster som de har utnyttjat,⁴⁷ med tillägg av ränta.

61. När stödet utgör en skattefördel innebär återställandet av den situation som förelåg dessförinnan i regel att de stödmottagande företagen ska återkrävas på *ett belopp motsvarande den skatt eller avgift som skulle ha betalats* enligt gällande skattelagstiftning utan det olagliga stödet, med tillägg av ränta.⁴⁸ Den bakomliggande tanken är att en fördelaktig behandling i skattehänseende, även om den skiljer sig från subventioner i strikt mening, leder till en liknande snedvridning av konkurrensen, vars omfattning i princip kan likställas med den verkan som skulle erhållas om det ställdes en summa till förfogande för ett företag som motsvarar nedsättningen av skattebördan. En sådan fördel kan ges genom olika former av skattelättnader för företaget – bland annat genom minskning av beskattningsunderlaget, total eller partiell nedsättning av skattebeloppet, uppskov med, avskrivning av eller till och med särskild omläggning av skatteskulden – eller genom åtgärder avseende indirekta skatter, exempelvis befrielse eller nedsättning av punktskatter eller andra avgifter, förutsatt att nämnda befrielse eller nedsättning motsvaras av en lättnad av de kostnader som det stödmottagande företaget normalt ska bära.⁴⁹

62. För att fastställa det belopp som ska återkrävas har kommissionen i princip ingen skyldighet att undersöka på vilket sätt det stödmottagande företaget *konkret* har åtnjutit fördelen till följd av beviljandet av stödet. Syftet med återbetalningen är inte att upphäva den fördel som företaget *faktiskt* har erhållit i och med beviljandet av stödet, utan att undanröja den konkurrensfördel som företaget ursprungligen har åtnjutit tack vare stödet. Detta innebär å ena sidan att återkravet i regel ska begränsas till den *direkta fördel* som följer av att stödet har beviljats och att det inte kan utvidgas till att omfatta eventuella indirekta fördelar som på något sätt är ett resultat av nämnda beviljande.⁵⁰ Om det stödmottagande företaget således genom användningen av stödet (till exempel genom att sänka priserna eller investera i reklam) har förvärvat nya marknadsandelar eller tack vare stödet har fått tilldelat ett offentligt kontrakt eller undvikit ett insolvenstillstånd, har företaget under alla omständigheter skyldighet att återbetala ett belopp som motsvarar endast den fördel som följer av beviljandet av stödet. Å andra sidan har företaget skyldighet att återbetala hela ifrågavarande belopp även för det fall företaget, mot bakgrund av en dålig hantering av stödet eller till följd av särdragen på dess marknad, företagets ställning på nämnda marknad, dess finansiella ställning eller verksamhetsmodell inte till fullo har utnyttjat den konkurrensfördel som följer av beviljandet. Med andra ord saknar de val som företaget har gjort eller andra händelser som har inträffat efter det att stödet beviljades i princip betydelse för att fastställa räckvidden⁵¹ av återbetalningsskyldigheten.⁵² Stödet ska för övrigt återbetalas oberoende av de negativa verkningar – även om dessa är storleksmässigt större än fördelarna till följd av beviljandet av stödet – som återbetalningen kan ha på

47 — Se, exempelvis, dom av den 16 december 2010, Seydaland (C-239/09, EU:C:2010:778), och dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480).

48 — Se, för några exempel som på något sätt liknar förevarande fall, dom av den 4 mars 2009, Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen (T-445/05, EU:T:2009:50, punkt 201), och kommissionens beslut 2006/323/EG om den befrielse från punktskatt på mineraloljor som används som bränsle vid framställningen av aluminiumoxid i regionerna Gardanne och Shannon samt på Sardinien, och som tillämpas av Frankrike, Irland och Italien, som senast har fastställts av tribunalen genom dom av den 21 mars 2012, Irland m.fl./kommissionen (T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV och T-69/06 RENV, EU:T:2012:134).

49 — Om företaget agerar som ren mellanhand vid uppbärande av skatten å statens vägnar, belastar nämnda skatt inte företagets balansräkning. En eventuell nedsättning resulterar således inte i någon fördel i form av lättnad av företagets kostnadsbörda, som domstolen nyligen har klargjort med avseende på inträdesavgifter till grekiska kasinon. Se beslut av den 22 oktober 2015, kommissionen/Grekland (C-530/14 P, EU:C:2015:727, punkt 32).

50 — I den mån dessa fördelar har åsamkat konkurrenter eller tredje parter skada kan nämnda fördelar däremot tas i beaktande inom ramen för en skadeståndstalan som dessa personer väcker mot stödmottagaren eller den stat som beviljat stödet. Se kommissionens tillkännagivande om nationella domstolars tillämpning av reglerna om statligt stöd, 2009/C 85/01, avsnitt 2.2.4, i synnerhet punkt 49 b.

51 — Dessa faktorer kan däremot vara av betydelse när det ska fastställas vem som har skyldighet att återbetala.

52 — Se, för ett liknande resonemang vad gäller stöd av skattekaraktär, dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 118). Se, även, dom av den 20 mars 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163).

stödmottagarens ekonomiska och finansiella ställning. I detta sammanhang har domstolen preciserat att denna funktion av återbetalningen även leder till att kommissionen i allmänhet, om det inte föreligger exceptionella omständigheter, inte överskrider sin befogenhet att göra en skönsässig bedömning, när den begär att medlemsstaten ska återkräva de belopp som beviljats som rättsstridigt stöd,⁵³ och detta även om en återbetalning av det omtvistade stödet skulle innebära så stora kostnader för det mottagande företaget att det skulle försvinna från marknaden.⁵⁴

63. Av det ovan anförda följer att ”återställandet av den situation som förelåg innan stödet lämnades” – vilket, som påpekats ovan, utgör huvudsyftet med återkravet – inte innebär att återskapa de konkurrensvillkor som rådde då stödet lämnades. Vissa av stödets verkningar är nämligen oåterkalleliga och det vore illusoriskt att tro att det skulle räcka att återbetala de belopp som motsvarar den fördel som det eller de stödmottagande företagen har åtnjutit för att ställa marknadsaktörerna under samma konkurrensvillkor som gällde innan stödet lämnades.⁵⁵ Det är således fullt möjligt att det eller de stödmottagande företagen även efter återbetalningen av stödet fortsatt drar fördel av de positiva verkningar som det offentliga ingripandet har haft på deras konkurrenssituation. Likaledes är det möjligt att deras konkurrenssituation efter återbetalning av stödet – trots den uppnådda fördelen – försämras jämfört med vad som var fallet innan stödet beviljades.

64. Slutligen har domstolen slagit fast att de nationella myndigheter som har behörighet att genomföra återkravet inom vissa gränser kan beakta omständigheter som kan minska den fördel som det stödmottagande företaget har åtnjutit till följd av beviljandet av stödet och därmed påverka beräkningen av återbetalningsbeloppen. Om beviljandet av stödet exempelvis har inneburit en ökad skattebörda för det aktuella företaget, ska den överskjutande delen räknas bort från återbetalningsbeloppet. På motsvarande sätt ska det tas hänsyn till de skattelättnader som företaget under alla omständigheter skulle ha varit berättigat till enligt nationell lagstiftning som var förenlig med unionsrätten och var tillämpliga då stödet lämnades.⁵⁶ Med förbehåll för att företaget under det nationella återkravsförfarandet har rätt att försvara sig – i synnerhet när identifieringen av stödmottagarna och beräkningen av stödet har överlåtits till de nationella myndigheterna – framstår möjligheten att göra gällande en minskning eller neutralisering av fördelen till följd av stödet genom att åberopa omständigheter som har samband med den organisatoriska eller strategiska modell varigenom det stödmottagande företaget är verksamt på marknaden eller företagets konkurrenssammanhang ändå som begränsad.

65. Avslutningsvis ska det erinras om att återkravet, förutom att syfta till att undanröja den konkurrensfördel som stödmottagaren eller stödmottagarna har åtnjutit, även ska vara avskräckande gentemot företagen. Det åligger nämligen företagen att kontrollera att stödet har beviljats i enlighet med förfarandet i fördraget.⁵⁷ Såsom kommissionen med fog har påpekat vid förhandlingen utgör skyldigheten för den utbetalande staten att återkräva ett stöd som olagligt har beviljats en åtgärd för att komma till rätta med ett patologiskt tillstånd, nämligen åsidosättandet av verkställandeförbudet i artikel 108.2 FEUF. Även om återkravet inte har karaktären av sanktionsåtgärd, får det till följd att företagen avskräcks från att göra sig medskyldiga till ett sådant åsidosättande eller uppmuntras att gardera sig mot risken att behöva återbetala det mottagna beloppet, om de konkret inte befinner sig i en situation där de kan undvika att stödet lämnas, såsom ofta sker i fall när stödet beviljas inom ramen för ett skattesystem.

53 — Se dom av den 17 juni 1999, Belgien/kommissionen (C-75/97, EU:C:1999:311, punkt 66), och dom av den 7 mars 2002, Italien/kommissionen (C-310/99, EU:C:2002:143, punkt 99).

54 — Dom av den 29 april 2004, Italien/kommissionen (C-372/97, EU:C:2004:234, punkt 105).

55 — Som exempel kan nämnas det fall då det stödmottagande företaget tack vare stödet har undgått att försvinna från marknaden, har ökat sin marknadsandel på ett stabilt sätt eller har kommit in på en ny marknad eller, omvänt, när stödet har resulterat i att ett konkurrerande företag har försvunnit från marknaden.

56 — Dom av den 1 juli 2010, BNP Paribas och BNL/kommissionen (T-335/08, EU:T:2010:271, punkt 50).

57 — Se, bland annat, dom av den 20 mars 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punkterna 34–36).

66. Det framgår av samtliga ovannämnda principer att återkravet av en skattefördel som består i tillämpningen av en lägre skattesats än standardskattesatsen i princip avser skillnaden mellan standardskattesatsen och den konkret tillämpade. På så sätt, som kommissionen med fog har påpekat, kommer det stödmottagande företaget att bära den skattebörda som det rättsstridigt har befriats från. I detta fall förutsätter beräkningen av stödet således bara att man fastställer statens fordran som inte har betalats. Det krävs varken några komplexa ekonomiska bedömningar eller i princip någon analys av konkurrensförhållandena på den aktuella marknaden eller de berörda aktörernas beteende på nämnda marknad.

67. När kommissionen förordnade att Irland skulle återkräva skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen för varje utfärdad biljett följde kommissionen i det angripna beslutet således ovannämnda principer.

68. Det ska därför prövas huruvida tribunalens ogiltigförklaring av beslutet om återkrav genom de överklagade domarna är motiverad mot bakgrund av de omständigheter som kännetecknar förevarande fall.

69. Före en sådan prövning anser jag det emellertid nödvändigt att avvisa kommissionens argument att det resonemang som har fått tribunalen att ogiltigförklara nämnda beslut får till följd att något belopp inte kan återkrävas av de flygbolag som omfattades av den lägre skattesatsen. Att medge att de stödmottagande företagen kan åberopa en eventuell hel eller delvis överföring av den uppnådda fördelen till kunderna innebär inte, i motsats till vad nämnda institution förefaller ha hävdad, att företagen undantas från all återbetalningsskyldighet, utan kräver att det antas specifika tillvägagångssätt för att fastställa det belopp som ska återkrävas. Tribunalen har i de överklagade domarna tydligt anfört att, för det fall fördelen till följd av nedsättningen av skattesatsen helt eller delvis överfördes till passagerarna, kan nämnda fördel inte längre betraktas som lika med skillnaden mellan de två skattesatserna, utan motsvarar *ökningen av omsättningen tack vare erbjudandet av förmånligare priser på marknaden*. En sådan fördel ska troligen fastställas med hjälp av en liknande beräkningsmetod som den som kommissionen tillämpar vid indirekta stöd,⁵⁸ det vill säga genom att bedöma vilken inverkan nedsättningen av biljettpriset hade på efterfrågan i syfte att fastställa antalet extra biljetter som såldes till följd av nämnda nedsättning. Tillämpningen av en sådan metod gör beräkningen av återbetalningsbeloppet onekligen mera komplex, men inte omöjlig, och utesluter inte helt, som kommissionen däremot verkar ha gjort gällande, att det kan göras anspråk på återkrav gentemot de stödmottagande flygbolagen.

70. Mot denna bakgrund vill jag erinra om att utgångspunkten i det resonemang som har föranlett tribunalen att kritisera kommissionens beräkning av det belopp som skulle återkrävas var som sagt det faktum att flygskatten var en punktskatt, det vill säga en indirekt skatt, som formellt och ekonomiskt är avsedd att övervältras på passagerarna. I synnerhet följer den formella övervältringen av flygskatten enligt tribunalen av flygbolagens skyldighet enligt artikel 23 i förordning nr 1008/2008 att särskilt ange flygskattens belopp vid angivande av priset på varje såld biljett. Enligt tribunalen var det "ostridigt mellan parterna" att bolagen hade nämnda skyldighet.

71. Kommissionen har bestritt dessa förutsättningar och gjort gällande dels att tribunalen felaktigt har antagit att kommissionen delade den tolkning av artikel 23 i förordning nr 1008/2008 som framgår av de överklagade domarna, dels att flygskattens karaktär av punktskatt saknar betydelse för att bedöma den fördel som flygbolagen åtnjöt tack vare den lägre skattesatsen.

58 — Det handlar om subventioner som lämnas direkt till konsumenter för köp av varor från selektivt utvalda företag, som då indirekt gynnas därav. Se, exempelvis, kommissionens beslut 2007/374/EG av den 24 januari 2007 om det statliga stöd C 52/2005 som Republiken Italien har genomfört i form av bidrag för köp av digitala dekodrar (EUT L 147, 2007, s. 1).

72. Vad gäller den första aspekten har kommissionen understrukit att den vid tribunalen hela tiden gjorde gällande att flygbolagen enligt artikel 23 i förordning nr 1008/2008 inte är skyldiga att särskilt ange flygskattens belopp vid angivande av priset på varje biljett i samtliga fall, utan enbart när de beslutar att skatten ska ingå i priset. I detta avseende begränsar jag mig till att påpeka att både ordalydelsen av och syftet med ifrågavarande bestämmelse, såsom i synnerhet framgår av skäl 16⁵⁹ i samma förordning, tycks tala till fördel för kommissionens tolkning, det vill säga att skyldigheten att särskilt ange flygskattens belopp vid angivande av priset på varje biljett endast föreligger för det fall och i den omfattning flygbolagen bestämmer att övervältra skattens kostnad på passagerarna. Utan att i detta sammanhang behöva ta slutlig ställning till tolkningen av artikel 23 i förordning nr 1008/2008 ska det påpekas att, även om det skulle anses att flygbolagen enligt denna bestämmelse alltid och under alla omständigheter hade skyldighet att ange flygskattens hela belopp vid angivande av biljettpriset, innebär inte detta att det inte stod flygbolagen fritt att – genom att sänka biljettpriset exklusive skatt och följaktligen sina vinstmarginaler på den enskilda transaktionen – bära en del av eller hela flygskattens kostnad.⁶⁰ Med andra ord medför det faktum att flygskatten formellt var avsedd att övervältras på passagerarna inte att företagen inte hade något utrymme för eget skön vad gäller ekonomisk övervältring av skatten.

73. I fråga om den andra aspekt som kommissionen har påpekat och som har anförts ovan i punkt 71 delar jag kommissionens uppfattning att det är nödvändigt att minska den betydelse som tribunalen i sitt resonemang har tillmätt den omständigheten att flygskatten är en punktskatt.

74. För det första, även om ifrågavarande skatter är avsedda att övervältras på konsumenterna, belastar de åtminstone formellt företagets budget, i och med att företaget betraktas som en skattskyldig person. Dessa skatter uppbärs på grund av och i samband med affärsverksamheten,⁶¹ i det specifika fallet med flygskatten när transporttjänsten tillhandahålls. En eventuell nedsättning av dessa skatter utgör för det stödmottagande företaget, vars skattebörda minskar, en direkt fördel i den mening som avses i stödbestämmelserna, vilken i motsats till vad Aer Lingus har gjort gällande inte kan likställas med den indirekta fördel som ett företag åtnjuter om konsumenter beviljas subventioner för köp av företagets varor.⁶²

75. För det andra behöver den formella övervältringen av punktskatten inte nödvändigtvis motsvaras av en ekonomisk övervältring av densamma, eftersom skatten helt eller delvis kan bäras av det företag som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten genom en anpassning av priset.⁶³ På motsvarande sätt kan en nedsättning av skatten, för det fall det samlade priset på den levererade produkten eller den tillhandahållna tjänsten förblir oförändrat eller sänks i mindre omfattning än ifrågavarande nedsättning, helt eller delvis omvandlas till en intäkt för företaget. I detta hänseende skiljer sig situationen för de flygbolag som omfattades av flygskatten från situationen för de grekiska kasinona såvitt gäller det regelverk med inträdesavgifter av olika storlek som tribunalen har prövat i dom av den 11 september 2014, Grekland/kommissionen (T-425/11, EU:T:2014:768), och som parterna har diskuterat vid förhandlingen. Enligt ifrågavarande regelverk fastställde staten såväl inträdesavgifterna

59 — Skäl 16 i förordning nr 1008/2008 har följande lydelse: ”Kunderna bör effektivt kunna göra jämförelser av priserna för lufttrafik hos olika flygbolag. Därför bör det slutliga priset som kunden ska betala för lufttrafik med ursprung i gemenskapen alltid anges inklusive alla skatter och avgifter. EG-lufttrafikföretag uppmanas också att ange det slutliga priset för sina luftfartstjänster från tredjeländer till gemenskapen.”

60 — Beroende på bolagets verksamhetsmodell kan ett sådant alternativ utgöra ett obligatoriskt val. I detta sammanhang vill jag påpeka att kommissionen i punkt 57 i det angripna beslutet anförde att Ryanair i sitt klagomål underströk att övervältring av flygskatten på kunderna, då Ryanair är ett lågprisflygbolag, skulle ha haft en oproportionerlig effekt på biljettpriserna.

61 — Se, exempelvis vad gäller punktskatter på energiprodukter och elektricitet, alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror, rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12), enligt vilket punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tidpunkten för tillverkningen, men skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion.

62 — Ett exempel på dylika stöd återfinns i det ovan i fotnot 59 nämnda beslutet.

63 — Detta händer i synnerhet när konkurrensvillkoren och varans efterfrågeelasticitet inte gör det så enkelt att övervältra skatten. På marknader där aktörerna kan tillämpa priser som skiljer sig kraftigt och där det förekommer varor och tjänster med fast efterfrågan kan övervältringen av en skatt vara konkret begränsad.

till kasinona som den procentandel av avgiften som varje kasino kunde behålla som en avgift för att utfärda biljetten. Eftersom kasinona varken kunde påverka inträdesavgifterna⁶⁴ eller de avgifter som de kunde behålla, agerade kasinona, till skillnad från de flygbolag som omfattades av flygskatten, i egenskap av rena mellanhänder med uppdrag att uppbära avgiften.⁶⁵

76. För det tredje rör övervältringsmekanismen inte bara punkt-, produktions- och konsumtionsskatter,⁶⁶ utan i allmänhet alla indirekta skatter – exempelvis en avgift som betalas till staten för en tillhandahållen tjänst – som i egenskap av produktionskostnad återspeglas i varans eller tjänstens slutliga pris. En form av övervältring av skattebördan kan för övrigt även ske vad gäller direkta skatter. Ökningen av beskattningen på inkomst av näringsverksamhet, exempelvis när det i synnerhet gäller en särskild skatt, kan föranleda producenten att övervältra den ökade skattebördan på de framställda varorna, genom att höja priset, eller dra ned på investeringar i den bransch som omfattas av skatten och således medföra att utbudet minskar och priserna ökar. Dessutom kan producenten övervältra en skatt inte bara framåt på konsumenterna, utan även bakåt på leverantörerna och i sidled (den så kallade sneda övervältringen), genom att exempelvis höja priset på andra varor än de som omfattas av skatten. Med andra ord existerar flera mekanismer genom vilka ett företag som belastas av en skatt, även en indirekt sådan, kan övervältra hela eller en del av denna kostnad på andra. När dessa mekanismer tillämpas går det inte att utesluta att även den eventuella fördelen till följd av nedsättningen av skattebördan kan, beroende på särdragen hos den aktuella marknaden, överföras till andra än den person som i praktiken är skattskyldig.

77. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att varken de särskilda omständigheterna i förevarande fall, i synnerhet ifrågavarande skatts beskaffenhet, eller flygbolagens eventuella skyldighet att anpassa sig efter prissättningskriterierna i artikel 23 i förordning nr 1008/2008 i sig kan motivera ett avsteg från tillämpningen av de kriterier som normalt används för att beräkna ett stöd som har lämnats i form av en lägre skattesats.

78. Tribunalen har baserat sin slutsats att kommissionen borde ha beaktat att fördelen till följd av den lägre skattesatsen kunde ha överförts på passagerarna på en rad avgöranden, i synnerhet dom av den 29 mars 2007, Scott/kommissionen (T-366/00, EU:T:2007:99), och dom av den 22 januari 2013, Salzgitter/kommissionen (T-308/00, EU:T:2013:30), där det läggs vikt vid kommissionens skyldighet att begränsa beslutet om återkrav till den ekonomiska fördel som har uppnåtts tack vare stödet.

79. Relevansen av denna rättspraxis för förevarande mål förefaller däremot tveksam. De tvister som var föremål för nämnda domar gällde nämligen situationer där beräkningen av den fördel som uppnåddes tack vare stödet (ett kostnadsfritt likviditetsförskott till följd av ett skatteuppskov i domen Salzgitter/kommissionen och finansieringen genom försäljning av ett markområde till ett förmånligt pris i domen Scott/kommissionen) krävde komplexa ekonomiska bedömningar, vars korrekthet bestreds av de stödmottagande företagen. I förevarande fall kritiserades kommissionen däremot vid tribunalen för att den inte tog hänsyn till omständigheter som inträffade *efter* beviljandet av stödet (den möjliga överföringen av fördelen till passagerarna) och som kunde *ändra beskaffenheten och omfattningen av den fördel som ursprungligen uppnåddes* av de stödmottagande bolagen i form av en

64 — Förutom i det undantagsfall där det utfärdas gratis inträdesbiljetter.

65 — Se, för ett liknande resonemang, beslut av den 22 oktober 2015, kommissionen/Grekland (C-530/14 P, EU:C:2015:727, punkt 32).

66 — I punkt 119 i domen Aer Lingus har tribunalen ogillat kommissionens argument som bygger på praxis på området punktskatter på energi och bland annat påpekat att ifrågavarande praxis gällde befrielse från skatter som till skillnad från flygskatten inte var avsedda att övervältras på kunderna. Det faktum att denna typ av punktskatter redan kan tas ut när varan släpps för konsumtion och inte bara i samband med försäljningen till konsumenten utesluter emellertid inte att dessa skatter likväl kan vara föremål för övervältringsmekanismen.

lägre skattesats och som *korrekt beräknades* av kommissionen.⁶⁷ Med andra ord är frågan huruvida de stödmottagande företagen kan åberopa överföring som försvarsmedel i syfte att minska det belopp som de ska återbetala som är av betydelse i förevarande mål och inte – eller åtminstone inte direkt – ett fel vid *beräkningen av stödets omfattning*, såsom fallet var i de domar som tribunalen har hänvisat till.

80. Såsom redan har påpekats kräver det exakta fastställandet av fördelarna till följd av ett stöd i princip inte att det undersöks på vilket sätt nämnda stöd konkret har använts efter det att stödet lämnades. I vilken omfattning stödmottagarna har överfört dessa fördelar till andra efter det att stödet beviljades borde således sakna betydelse vid fastställandet av återbetalningsbeloppet. Klara anvisningar i denna riktning återfinns i dom av den 20 mars 1997, *Alcan Deutschland* (C-24/95, EU:C:1997:163), där domstolen har uttalat sig mot möjligheten att framställa invändning mot beslutet om återkrav av stödet genom att åberopa nationell lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken återbetalning skulle uteslutas för det fall stödmottagaren, som hade handlat i god tro, kunde bevisa att vinsten till följd av beviljandet av stödet hade bortfallit.⁶⁸ I sitt förslag till avgörande i nämnda mål har generaladvokaten Jacobs uttryckligen tagit ställning mot att överföring kan åberopas som försvarsmedel på området statligt stöd,⁶⁹ något som domstolen däremot har medgett i fråga om gemenskapsstöd genom dom av den 21 september 1983, *Deutsche Milchkontor m.fl.* (205/82–215/82, EU:C:1983:233).

81. Återkrav av ett belopp som motsvarar det beviljade stödet (i förevarande fall beloppet av den skattefordran som inte uppbars), i förekommande fall med tillägg av ränta, betraktas som anförts ovan i princip som ett passande medel för att undanröja den konkurrensfördel som stödmottagaren har åtnjutit och återställa den situation som förelåg dessförinnan. Någon annan bestämmelse – enligt vilken stödmottagaren exempelvis kan framställa invändning mot beslutet om återkrav genom att åberopa att fördelen har överförts till vederbörandes kunder i form av en prissänkning – vore, såsom generaladvokaten Jacobs har påpekat i sitt förslag till avgörande, som nämns i föregående punkt, svår att tillämpa, och i den mån den skulle innebära återkrav av en mindre summa skulle den äventyra förverkligandet av målen med bestämmelserna i fördraget.⁷⁰

82. Ryanair har anført att det skulle strida mot principen om konsekvens i unionsrätten att inte tillåta åberopande av överföring som försvarsmedel på stödområdet, om det beaktas att företag som har gjort sig skyldiga till straffliknande överträdelser av kartellrätten får använda sig av ett sådant försvarsmedel i skadeståndstalan, medan samma medel inte får användas av företag som på samma sätt som flygbolagen i förevarande fall inte konkret hade möjlighet att motsätta sig beviljandet av stödet. Även om det skulle anses att den mekanism genom vilken ett företag överför den uppnådda fördelen till följd av ett stöd till sina kunder i rättsligt och ekonomiskt hänseende kan likställas med den mekanism varigenom den konkurrent som har lidit skada kan övervältra nämnda skada på konsumenterna, vill jag i detta sammanhang påpeka att användning av överföring som försvarsmedel i förevarande mål har åberopats inom ramen för offentlig tillämpning ("public enforcement") av stödbestämmelserna, och inte inom ramen för privat tillämpning ("private enforcement") såsom fallet är på kartellområdet. Den sistnämnda mekanismen följer en skadeståndslogik till skydd för privata intressen som skiljer sig från den logik som ligger bakom kommissionens tillämpning av konkurrensreglerna, vilken ska tillgodose det allmänna intresset av att fri konkurrens bibehålls på marknaderna. Den parallell som Ryanair har dragit saknar enligt min uppfattning betydelse, i alla fall i

67 — Det framgår av flera avsnitt av de överklagade domarna att tribunalen inte har ansett det beräkningskriterium som kommissionen använde för att fastställa fördelen till följd av den lägre skattesatsen vara felaktigt *i sig*, utan snarare har kritiserat kommissionen för att inte ha tagit hänsyn till den möjligheten att de stödmottagande flygbolagen faktiskt hade överfört den på detta sätt fastställda fördelen till sina passagerare (se punkterna 97–101 och 116 i domen *Aer Lingus* samt punkterna 129–133 och 147 i domen *Ryanair*).

68 — Punkterna 44–54. Domstolen har knutit möjligheten att åberopa ett sådant argument till principen om skydd för berättigade förväntningar och erinrat om att de företag som mottar ett stöd endast kan ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt om det har beviljats med iakttagande av förfarandet i fördraget (punkterna 48 och 49).

69 — EU:C:1996:433, punkt 40.

70 — Punkt 39.

detta hänseende. Vid privat tillämpning av artikel 108.3 FEUF är det för övrigt inget som hindrar de stödmottagande företagen, om det väcks skadeståndstalan mot dem, att gentemot det företag som anser sig ha lidit skada göra gällande att skadan helt eller delvis har övervältrats på dess kunder. Således föreligger den bristande konsekvens som Ryanair har åberopat inte heller ur denna synvinkel.

83. Slutligen har Aer Lingus och Ryanair åberopat den omständigheten, som även har påpekats av tribunalen i de överklagade domarna,⁷¹ att det inte är möjligt för flygbolagen som ska återbetala skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen att i efterhand kräva att de passagerare som köpte biljetter med den lägre skattesatsen ska betala den högre skatt som borde ha tagits ut. Jag anser inte att denna omständighet har avgörande betydelse, eftersom de berörda bolagen ändå har möjlighet att övervältra kostnaden till följd av återbetalning av stödet på sina kunder i samband med utfärdande av nya biljetter.⁷² Jag vill för övrigt erinra om att tribunalen i dom av den 4 mars 2009, *Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen* (T-445/05, EU:T:2009:50), har konstaterat att de specialiserade investeringsstrukturerna eller de företag som förvaltar dem hade skyldighet att återbetala skillnaden mellan den ordinarie skatten och den lägre skatt som införts genom den aktuella ordningen oavsett den – inte fastställda – möjligheten att övervältra denna kostnad på investerarna enligt bestämmelserna i nationell lagstiftning.⁷³ Om det nu slutligen stämmer att återkravet av ett belopp motsvarande skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen har en liknande verkan som tillämpning av den högre skattesatsen i efterhand, såsom Ryanair och Aer Lingus tydligt har hävdats, har domstolen redan haft tillfälle att precisera att nämnda omständighet är en normal följd av att den aktuella skattelättnaden kvalificeras som stöd.⁷⁴

84. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden och av de ovan anförda skälen anser jag att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att i de överklagade domarna ogiltigförklara artikel 4 i det angripna beslutet i den del det däri föreskrivs att en summa ska återkrävas som motsvarar skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen. Jag föreslår därför att domstolen ska bifalla kommissionens överklagande och upphäva de överklagade domarna.

C – Huruvida målen ska återförvisas till tribunalen

85. Enligt artikel 61 första stycket i domstolens stadga kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, antingen själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande, eller återförvisa målet till tribunalen för avgörande. I detta sammanhang vill jag påpeka att tribunalen inte har prövat den andra grunden och en del av den fjärde grunden i mål T-473/12 samt den andra delen av den tredje grunden i mål T-500/12. Jag finner det därför lämpligt att återförvisa förevarande förenade mål till tribunalen för prövning av dessa grunder och argument.

86. Det är således endast för det fall domstolen skulle fatta ett slutgiltigt beslut i tvisterna som jag lägger fram följande överväganden.

87. Av de skäl som det har redogjorts för i detta förslag till avgörande kan talan inte vinna bifall på den tredje och den fjärde grunden i mål T-473/12 eller på den andra och den tredje grunden, inom ramen för tribunalens prövning, i mål T-500/12, på vilka tribunalen i de överklagade domarna däremot har bifallit talan, eftersom det saknas fog för dessa grunder.

71 — Punkt 115 i domen *Aer Lingus* och punkt 146 i domen *Ryanair*.

72 — Jag vill i detta sammanhang påpeka att återbetalningsskyldigheten, vars kostnad är föremål för övervältring, åvilar samtliga flygbolag som trafikerade flyglinjer som omfattades av den lägre skattesatsen och som sinsemellan konkurrerade på nämnda flyglinjer.

73 — Se punkterna 196–201.

74 — Dom av den 10 juni 1993, *kommissionen/Grekland* (C-183/91, EU:C:1993:233, punkt 17).

88. Inom ramen för sin andra grund i mål T-473/12, som tribunalen inte har prövat, har Aer Lingus gjort gällande att kommissionen, när den beslutade att stödet skulle återkrävas, borde ha tagit hänsyn till rätten för de flygbolag som omfattades av den högre skattesatsen att erhålla återbetalning av det överskjutande belopp som togs ut i strid med artikel 56 FEUF, förordning nr 1008/2008 och artikel 108.3 FEUF. När kommissionen förordnade om återkrav av skillnaden mellan den högre och den lägre skattesatsen under sådana omständigheter, åsidosatte kommissionen artikel 14.1 i förordning nr 659/1999 samt principerna om rättssäkerhet, effektivitet och god förvaltning.

89. Genom den andra delen av sin tredje grund i mål T-500/12, som inte heller har prövats av tribunalen, har Ryanair anfört liknande argument mot lagenligheten av beslutet om återkrav. Bolaget har i synnerhet understrukit de allvarliga snedvridningar av konkurrensen som skulle bli följden om rätten att väcka talan vid de nationella domstolarna i syfte att erhålla återbetalning av den skatt som togs ut i strid med artikel 56 FEUF kombinerades med beslutet om återkrav. Sådana snedvridningar skulle i synnerhet medföra skada för mindre flygbolag såsom Aer Arann.

90. Inledningsvis vill jag påpeka att Aer Lingus argument att bolagen med stöd av artikel 108.3 FEUF har rätt att väcka talan vid de nationella domstolarna för att erhålla återbetalning av flygskatten redan har ogillats av tribunalen i punkterna 65–76 i domen Aer Lingus. Denna del av domskälen är inte föremål för överklagande.

91. Mot denna bakgrund anser jag att Aer Lingus och Ryanairs argument inte heller kan godtas i den mån de baseras på den påstådda rätten att erhålla återbetalning av flygskatten med stöd av bestämmelserna om friheten att tillhandahålla tjänster.

92. Enligt fast rättspraxis är återkrav av ett rättsstridigt stöd den logiska följden av att det fastställts att stödet är rättsstridigt.⁷⁵ De snedvridningar av konkurrensen som har uppstått till följd av ett olagligt stöd undanröjs således i regel genom att det förordnas att stödmottagarna ska återbetala stödet till det utbetalande organet.

93. Återkrav syftar till att återställa den situation som förelåg dessförinnan. I fråga om ett stöd som har lämnats i form av (hel eller delvis) befrielse från en skatt uppnås detta syfte i regel genom att den berörda medlemsstaten vidtar nödvändiga åtgärder för att ålägga de stödmottagande företagen att betala summor som motsvarar de belopp för vilka befrielsen rättsstridigt har beviljats.⁷⁶ Om kommissionen efter att ha konstaterat att den aktuella befrielsen var rättsstridig skulle avstå från att ålägga den utbetalande medlemsstaten att vidta dessa åtgärder, så att de berörda företagen kan utöva sin rätt att erhålla återbetalning av skatten för det fall skatteåtgärden i sin helhet inskränker de grundläggande friheterna, skulle uppnåendet av ovannämnda syfte allvarligt äventyras.

94. I motsats till vad Aer Lingus förefaller ha ansett kan förfaranden vid de nationella domstolarna för återbetalning av flygskatten med stöd av artikel 56 FEUF inte utgöra någon alternativ mekanism till återkrav i syfte att undanröja de konkurrensbegränsande verkningarna av ett stöd som kommissionen har konstaterat. Även om man medgav att en eventuell åtgärd om återbetalning skulle kunna bidra till att begränsa dessa verkningar, genom att minska det antal ekonomiska aktörer som led skada av åtgärden,⁷⁷ kvarstår i själva verket det faktum att dess tillämpning är avhängig av de berörda företagens initiativ och är underkastad både processuella och materiella regler. Dessutom skulle stödets verkningar genom ett sådan förfarande endast undanröjas, om alla de företag som omfattades av den högre skattesatsen ansökte om och erhöll nämnda återbetalning. Det är uppenbart att en sådan situation inte garanterar att syftet att återställa den situation som förelåg innan stödet beviljades faktisk uppnås.

75 — Se, bland annat, dom av den 21 mars 1990, Belgien/kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 66).

76 — Dom av den 10 juni 1993, kommissionen/Grekland (C-183/91, EU:C:1993:233, punkt 17).

77 — Se, om än i ett annat sammanhang, dom av den 7 september 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, EU:C:2006:528).

95. När kommissionen förordnade om återkrav av stödet utan att ta hänsyn till den påstådda rätten för de flygbolag som betalade den högre skattesatsen att erhålla återbetalning, åsidosatte kommissionen således enligt min uppfattning varken artikel 14.1 i förordning nr 659/1999 eller de allmänna unionsrättsliga principer som Aer Lingus har åberopat.⁷⁸

96. Mot denna bakgrund är det uppenbart att, om återbetalningsförfarandet inte utgör något giltigt alternativ till beslutet om återkrav, kan de två rättsmedlen inte heller tillämpas samtidigt, eftersom de skulle medföra sinsemellan oförenliga verkningar. En eventuell återbetalningsåtgärd skulle utvidga fördelen till följd av den lägre skattesatsen till att omfatta de flygbolag som omfattades av den högre skattesatsen, medan beslutet om återkrav ålägger de flygbolag som omfattades av den lägre skattesatsen att återbetala nämnda fördel. Som både Aer Lingus och Ryanair korrekt har understrukit skulle en samtidig tillämpning av båda mekanismerna därför medföra att flygskattens konkurrensbegränsande verkningar kvarstår, även om grupperna av gynnade och missgynnade aktörer skulle vara kastas om.

97. I syfte att undvika ett sådant paradoxalt resultat ankommer det på den nationella domstol vid vilken ett återbetalningsförfarande inleds att beakta följderna av beslutet om återkrav. Enligt min uppfattning står det klart att sistnämnda beslut, i och med att det faktiskt utvidgar tillämpningen av standardskattesatsen till att omfatta de bolag som omfattades av den lägre skattesatsen, i efterhand åtgärdar diskrimineringen till följd av tillämpningen av differentierade skattesatser. Om återbetalning under dessa omständigheter medgavs, skulle kretsen av stödmottagare utvidgas, vilket skulle öka stödets konkurrensbegränsande verkningar i stället för att upphäva dem.⁷⁹

98. Mot bakgrund av det ovan anförda kan talan inte vinna bifall på den andra grunden i mål T-473/12 och den andra delen av den tredje grunden i mål T-500/12, om de skulle prövas av domstolen, därför att det saknas stöd för dem.

99. Inom ramen för sin fjärde grund har Aer Lingus gjort gällande att, eftersom det är omöjligt att i efterhand av de passagerare som dragit nytta av den lägre skattesatsen återkräva den summa på 8 euro som utgör föremålet för beslutet om återkrav, skulle föreläggandet om återkrav utgöra en ytterligare skatt och följaktligen en olaglig sanktionsåtgärd. Detta skulle utgöra ett åsidosättande av både proportionalitetsprincipen och artikel 14 i förordning nr 659/1999. I detta hänseende begränsar jag mig till att hänvisa till övervägandena ovan i punkt 83.

100. Mot denna bakgrund anser jag att, för det fall domstolen skulle besluta att själv avgöra målen efter att ha upphävt de överklagade domarna, respektive talan ska ogillas i sin helhet.

IV – Förslag till avgörande

101. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska ogilla anslutningsöverklagandena, bifalla huvudöverklagandena, upphäva de överklagade domarna och återförvisa målen till tribunalen. För det fall domstolen efter att ha upphävt ifrågavarande domar beslutar att själv avgöra målen T-473/12 och T-500/12, föreslår jag att domstolen ska lämna talan i varje enskilt mål utan bifall i sin helhet och förplikta Aer Lingus och Ryanair att ersätta rättegångskostnaderna i både förevarande mål och målen vid tribunalen.

78 — Det är ostridigt mellan parterna att kommissionen, när den antog det angripna beslutet, inte hade kännedom om redan inledda återbetalningsförfaranden.

79 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 49), och generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 30). I dom av den 7 september 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, EU:C:2006:528), har domstolen däremot uteslutit att en eventuell återbetalning av ifrågavarande skatt kunde leda till en ökning av antalet mottagare av det stöd som lämnades genom själva införandet av skatten. Det är emellertid uppenbart, såsom tribunalen med fog har anfört i punkterna 65–76 i domen Aer Lingus, att förevarande fall skiljer sig avsevärt från situationen i målet Laboratoires Boiron och att inga paralleller kan dras mellan nämnda mål och förevarande avgöranden.