II

(Nelegislativní akty)

ROZHODNUTÍ

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2018/117

ze dne 14. července 2017

o státní podpoře SA.29064 (2011/C) (ex 2011/NN)

Irsko – neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících

(oznámeno pod číslem C(2017) 4932)

(Pouze anglické znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek ([1]), a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. **POSTUP**

(1) Dopisem ze dne 21. července 2009, který Komise zaevidovala dne 22. července 2009 pod č. j. CP 231/2009, obdržela Komise od letecké společnosti Ryanair Ltd (nyní Ryanair Designated Activity Company, dále jen „Ryanair“) stížnost, ve které se uvádělo, že Irsko poskytovalo nezákonnou a protiprávní státní podporu, a to prostřednictvím daně z letecké dopravy, tj. spotřební daně, kterou zavedlo s ohledem na cestující odlétající z irských letišť.

(2) Dopisem ze dne 28. července 2009 předala Komise stížnost Irsku a vyžádala si jeho stanovisko k tvrzením uvedeným v dopise ze dne 21. července 2009.

(3) Dopisem ze dne 26. srpna 2009 požádalo Irsko o prodloužení lhůty pro odpověď, jež Komise schválila v dopise ze dne 3. září 2009.

(4) Irsko odpovědělo na dopis Komise dne 15. října 2009 a jeho odpověď byla Komisí zaevidována téhož dne.

(5) Jelikož údajná podpora byla zavedena bez předchozího oznámení Komisi, byla věc zaevidována jako neoznámené opatření. Komise provedla předběžné šetření podle čl. 108 odst. 3 SFEU.

([1]) Úř. věst. C 220, 17.6.2016, s. 13.

(6) Rozhodnutím ze dne 13. července 2011 (dále jen „rozhodnutí z roku 2011“) ([1]), které bylo přijato na konci předběžného šetření, Komise většinu stížností společnosti Ryanair zamítla. Komise zejména konstatovala, že neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise se však rovněž rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení týkající se rozdílných daňových sazeb, které se vztahují na lety do míst určení nacházejících se ve vzdálenosti maximálně 300 km od letiště v Dublinu a na všechny ostatní lety.

(7) Návrhem předloženým kanceláři Tribunálu dne 24. září 2011 podala společnost Ryanair žalobu na částečné zrušení rozhodnutí z roku 2011, kterým bylo shledáno, že neuplatnění daně z letecké dopravy při tranzitu a přestupu cestujících není státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Věc byla zaevidována pod číslem T-512/11.

(8) Dne 25. července 2012 přijala Komise rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí z roku 2012“) týkající se uplatňování rozdílných sazeb daně z letecké dopravy ([2]). Komise shledala, že v období od 30. března 2009 do 28. února 2011 poskytovalo Irsko státní podporu ve formě nižší sazby daně z letecké dopravy, která se vztahovala na lety do míst určení nacházejících se maximálně 300 km od letiště v Dublinu. Komise mimoto konstatovala, že se jedná o protiprávní státní podporu, která není slučitelná s vnitřním trhem, a požádala Irsko, aby zajistilo zpětné získání neslučitelné podpory od příjemců.

(9) Návrhy podanými dne 1. listopadu 2012 a 15. listopadu 2012 se společnosti Ryanair a Aer Lingus proti rozhodnutí z roku 2012 odvolaly. Tyto věci byly zaevidovány pod čísly T-473/17 a T-500/12.

(10) Rozsudkem ze dne 25. listopadu 2014 zrušil Tribunál rozhodnutí z roku 2011, kterým bylo shledáno, že neuplatnění daně z letecké dopravy při tranzitu a přestupu cestujících není státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU ([3]). Tribunál rozhodl, že by Komise měla zahájit formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.

(11) Rozsudkem ze dne 5. února 2015 zrušil Tribunál rozhodnutí z roku 2012 týkající se rozdílných daňových sazeb vztahujících se na lety do míst určení, která se nacházejí maximálně 300 km od letiště v Dublinu, v rozsahu, v jakém bylo v rozhodnutí z roku 2012 příjemcům nařízeno navrácení podpory ve stanovené výši 8 EUR za cestujícího ([4]). Proti uvedenému rozsudku podala Komise opravný prostředek Soudnímu dvoru.

(12) Po zrušení rozhodnutí z roku 2011 Komise dopisem ze dne 28. září 2015 Irsku sdělila, že se s ohledem na neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU. Toto rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([5]). Komise vyzvala zúčastněné strany, aby k danému opatření podaly připomínky.

(13) Irsko podalo své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení dopisem ze dne 22. prosince 2015, který Komise zaevidovala dne 6. ledna 2016.

(14) Komise obdržela připomínky od dvou zúčastněných stran. Dopisem ze dne 23. srpna 2016 předala Komise tyto připomínky Irsku, které mělo možnost se k nim vyjádřit. Jelikož Irsko nereagovalo, v dopise ze dne 17. října 2016 zopakovala Komise svou výzvu, aby se Irsko vyjádřilo k připomínkám obdrženým od zúčastněných stran.

(15) Dopisem ze dne 9. prosince 2016 požádala Komise Irsko o poskytnutí dalších informací. Irsko odpovědělo dopisem ze dne 18. ledna 2017. V tomto dopise se Irsko vyjádřilo rovněž k připomínkám zúčastněných stran.

(16) Rozsudkem ze dne 21. prosince 2016 anuloval Soudní dvůr rozsudky Tribunálu, které rozhodnutí z roku 2012 zrušily ([6]). Soudní dvůr tudíž potvrdil, že Irsko musí zajistit navrácení částky ve výši 8 EUR za cestujícího leteckými společnostmi, jež měly z protiprávní státní podpory prospěch.

([1]) Rozhodnutí Komise ze dne 13. července 2011 o státní podpoře SA.29064 (2011/NN) – výjimky z daně za cestující v letecké dopravě, Irsko (Úř. věst. C 306, 18.10.2011, s. 10).
([2]) Rozhodnutí Komise 2013/199/EU ze dne 25. července 2012 o státní podpoře SA.29064 (11/C, ex 11/NN) – rozdílné sazby daně z letecké dopravy, které zavedlo Irsko (Úř. věst. L 119, 30.4.2013, s. 30).
([3]) Rozsudek Tribunálu ze dne 25. listopadu 2014 ve věci Ryanair v. Komise, T-512/11, ECLI:EU:T:2014:989.
([4]) Rozsudek Tribunálu ze dne 5. února 2015 ve věci Aer Lingus Ltd v. Komise, T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78.
([5]) Úř. věst. C 220, 17.6.2016, s. 13.
([6]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. prosince 2016 ve spojených věcech Komise v. Aer Lingus Ltd a Ryanair, C-164/15 P a C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990.

2. PODROBNÝ POPIS OPATŘENÍ A PŘEDCHOZÍCH ŘÍZENÍ

2.1. Daň z letecké dopravy

(17) Daň z letecké dopravy byla zavedena v § 55 odst. 2 finančního zákona (č. 2) z roku 2008 (*Finance (No. 2) Act 2008*, dále jen „finanční zákon“) ([1]). Finanční zákon vstoupil v platnost dne 30. března 2009. V § 55 odst. 2 finančního zákona je stanoveno, že letecké společnosti odvádějí daň z letecké dopravy za „každého cestujícího odlétajícího z letiště v Irsku“.

(18) Pojmy použité v § 55 odst. 2 finančního zákona jsou vymezeny v § 55 odst. 1. Definice pojmu „*cestující*“ v § 55 odst. 2 finančního zákona výslovně vylučuje „*tranzitní nebo transferové cestující*“, což znamená, že odlet „*tranzitního nebo transferového cestujícího*“ nepředstavuje „*odlet cestujícího*“, za nějž musí letecké společnosti uhradit daň z letecké dopravy. „Tranzitní cestující“ je definován jako „cestující, který se nachází na palubě letadla přistávajícího během cesty na určitém letišti a který pokračuje v cestě na palubě tohoto letadla“. „Transferovým cestujícím“ se rozumí „cestující, který přilétá na dané letiště určitou linkou a který z tohoto letiště odlétá další linkou na jiné letiště, než na kterém zahájil cestu, pokud jsou oba lety součástí jedné rezervace a pokud doba mezi plánovaným časem příletu na letiště a plánovaným časem odletu z tohoto letiště nepřesahuje šest hodin“. „Letištěm“ se pak rozumí letiště ve smyslu novely zákona o leteckém provozu a dopravě z roku 1998 (*Air Navigation and Transport (Amendment) Act 1998*), zahrnuta však nejsou letiště s počtem odlétajících cestujících v předchozím kalendářním roce nižším než 10 000 ([2]).

(19) V době zavedení daně z letecké dopravy bylo v § 55 odst. 2 písm. b) finančního zákona stanoveno, že „daň z letecké dopravy je účtována, vybírána a hrazena podle vzdálenosti mezi místem odletu a místem, kde let končí, a to ve výši: i) 2 EUR v případě letu z letiště do místa určení nacházejícího se maximálně 300 km od letiště v Dublinu, ii) 10 EUR ve všech ostatních případech“.

(20) Na základě šetření Komise ohledně možného porušení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1008/2008 ([3]) a článku 56 SFEU o volném pohybu služeb se s účinností od 1. března 2011 sazby změnily a od tohoto dne se na všechny odlety vztahovala jednotná daňová sazba ve výši 3 EUR bez ohledu na vzdálenost od letiště v Dublinu ([4]).

(21) Daň z letecké dopravy byla s účinností od 1. dubna 2014 zrušena.

2.2. Fungování daně z letecké dopravy

(22) Ve svém dopise ze dne 18. ledna 2017 Irsko objasnilo, že za účelem stanovení splatné daňové sazby by se v případě cest sestávajících z několika úseků měla vzít v potaz celá cesta, jak je stanoveno v pokynech, které úřad daňových komisařů (Office of the Revenue Commissioners, dále jen „daňoví komisaři“) vydal dne 30. března 2009 (viz 84. bod odůvodnění). Irsko uvedlo příklad letu se dvěma úseky, a to prvním úsekem Dublin – Shannon a druhým úsekem Shannon – New York. Letiště Shannon se nachází ve vzdálenosti do 300 km od letiště v Dublinu, zatímco letiště New York je od letiště v Dublinu vzdáleno více než 300 km. Cílové místo určení (New York) je od letiště v Dublinu vzdáleno více než 300 km. Podle Irska se tudíž vzhledem k tomu, že je nutno brát v úvahu celou cestu (to znamená z Dublinu do New Yorku), na daný let vztahuje daň z letecké dopravy se sazbou ve výši 10 EUR. Odlet z letiště Shannon lze nebrat v potaz v tom smyslu, že se (další) daň z letecké dopravy nehradí, pokud cestující splňuje na letišti Shannon definici „*transferového cestujícího*“ nebo „*tranzitního cestujícího*“ v souladu s § 55 odst. 1 finančního zákona. Letecká společnost proto musela vzít v úvahu celou cestu a použít příslušnou sazbu odpovídající cílovému místu určení ([5]).

([1]) Pozměněno § 18 finančního zákona z roku 2009 a § 48 finančního zákona z roku 2011.

([2]) Podle § 2 novely zákona o leteckém provozu a dopravě z roku 1998 se „*letištěm*“ rozumí soubor pozemků v rámci letiště a veškeré pozemky, které vlastní nebo užívá letištní orgán, včetně leteckých hangárů, komunikací a parkovišť automobilů, které se používají nebo mají být používány zcela nebo částečně pro účely provozování letiště nebo v souvislosti s jeho provozováním.

([3]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1008/2008 ze dne 24. září 2008 o společných pravidlech pro provozování leteckých služeb ve Společenství (Úř. věst. L 293, 31.10.2008, s. 3).

([4]) V rámci řízení o nesplnění povinnosti zaslala Komise dne 18. března 2010 dopis s výzvou, v němž zastávala názor, že zavedením rozdílných sazeb daně z letecké dopravy nesplnilo Irsko své povinnosti podle nařízení (ES) č. 1008/2008 a článku 56 SFEU. Na základě této výzvy irské orgány daňový systém pozměnily.

([5]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 261/2004 ze dne 11. února 2004, kterým se stanoví společná pravidla náhrad a pomoci cestujícím v letecké dopravě v případě odepření nástupu na palubu, zrušení nebo významného zpoždění letů a kterým se zrušuje nařízení (EHS) č. 295/91 (Úř. věst. L 46, 17.2.2004, s. 1), stanoví, že v případě přímo navazujících letů se cílovým místem určení rozumí místo určení posledního letu, zatímco v případě samostatných letů je cílovým místem určení místo určení na letence předložené na přepážce pro registraci k přepravě.

(23) Rovněž společnost Aer Lingus, která v období 2009–2014 vybírala daň z letecké dopravy v souladu s pokyny vydanými daňovými komisaři, ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení potvrdila, že se na určité segmenty cesty daň z letecké dopravy nevztahovala. Zdanitelným plněním byla cesta, která byla zahájena v Irsku, a splatná daň závisela na cílovém místě určení uvedeném na letence bez ohledu na to, zda při cestě do cílového místa určení uskutečnil cestující jeden či více letů.

(24) Co se týká sazby daně z letecké dopravy, Irsko uvedlo, že v období od 30. března 2009 do 1. března 2011 se nižší sazba ve výši 2 EUR za cestujícího uplatňovala pouze v případě, nacházelo-li se cílové místo určení celé cesty bez ohledu na počet letů během cesty ve vzdálenosti do 300 km od letiště v Dublinu, zatímco „*ve všech ostatních případech*“ se uplatňovala vyšší sazba. Podle Irska představovala nižší sazba (ve výši 2 EUR) výjimku z obecného pravidla.

(25) Tabulka 1 s informacemi, které poskytlo Irsko, dokládá způsob uplatňování daně z letecké dopravy, a to před zavedením jediné sazby daně z letecké dopravy na všechny odlety podléhající dani v roce 2011, a posléze.

Tabulka 1

Příklady cest a splatné daně před změnou sazby daně z letecké dopravy v roce 2011 a posléze

	Období	Odlety	Mezipřistání	Místo určení	Splatná daň (EUR)
a)	30.3.2009 až 1.3.2011	Dublin	Shannon	New York	10
b)	2.3.2011 až 31.3.2014	Dublin	Shannon	New York	3
c)	30.3.2009 až 1.3.2011	Dublin	žádné	New York	10
d)	2.3.2011 až 31.3.2014	Dublin	žádné	New York	3
e)	30.3.2009 až 1.3.2011	Dublin	Cork	Cardiff	2
f)	2.3.2011 až 31.3.2014	Dublin	Cork	Cardiff	3
g)	30.3.2009 až 1.3.2011	Dublin	žádné	Cardiff	2
h)	2.3.2011 až 31.3.2014	Dublin	žádné	Cardiff	3
i)	30.3.2009 až 31.3.2014	New York	Shannon	Dublin	nula
j)	30.3.2009 až 31.3.2014	New York	žádné	Dublin	nula

(26) Podle Irska lze příklady uvedené v tabulce 1 vysvětlit takto:

a) cílovým místem určení je New York (více než 300 km od letiště v Dublinu), takže se na let vztahuje daň z letecké dopravy se sazbou ve výši 10 EUR. Odlet z místa mezipřistání na letišti Shannon je od daně z letecké dopravy osvobozen, jelikož cestujícím na letišti Shannon je tranzitní či transferový cestující;

b) stejně jako v písmenu a) s výjimkou toho, že během tohoto období platí jednotná sazba ve výši 3 EUR;

c) cílovým místem určení je New York (více než 300 km od letiště v Dublinu), takže se na let vztahuje daň z letecké dopravy se sazbou ve výši 10 EUR;

d) stejně jako v písmenu c) s výjimkou toho, že během tohoto období platí jednotná sazba ve výši 3 EUR;

e) cílovým místem určení je Cardiff (méně než 300 km od letiště v Dublinu), takže se na let vztahuje daň z letecké dopravy se sazbou ve výši 2 EUR. Odlet z místa mezipřistání na letišti Cork je od daně z letecké dopravy osvobozen, jelikož cestujícím na letišti Cork je tranzitní či transferový cestující;

f) stejně jako v písmenu e) s výjimkou toho, že během tohoto období platí jednotná sazba ve výši 3 EUR;

g) cílovým místem určení je Cardiff (méně než 300 km od letiště v Dublinu), takže se na let vztahuje daň z letecké dopravy se sazbou ve výši 2 EUR;

h) stejně jako v písmenu g) s výjimkou toho, že během tohoto období platí jednotná sazba ve výši 3 EUR;

i) v případě této cesty se daň z letecké dopravy nehradí. Odletové letiště (New York) se nenachází v Irsku a odlet z místa mezipřistání na letišti Shannon je od daně osvobozen, jelikož cestujícím na tomto letišti je tranzitní nebo transferový cestující. Toto stanovisko se uplatňovalo před změnou sazeb v roce 2011 i posléze;

j) v případě této cesty se daň z letecké dopravy nehradí. Odletové letiště se nenachází v Irsku.

(27) Tyto příklady neobsahují případ cesty, která začíná a končí mimo Irsko, zahrnuje však mezipřistání v Irsku, například Londýn – New York s mezipřistáním na letišti v Dublinu. Na základě všech vysvětlivek, které Irsko poskytlo, neexistují pochybnosti ohledně toho, že u této cesty by se daň z letecké dopravy nehradila. Odlet z Londýna by dani z letecké dopravy nepodléhal, jelikož letiště v Londýně nepředstavují letiště vymezená v § 55 odst. 1 finančního zákona, poněvadž se nacházejí mimo Irsko, a odlet z Dublinu by nebyl zdaněn, neboť se cestující považuje za transferového nebo tranzitního cestujícího.

(28) Podle informací, které poskytlo Irsko, byla daň z letecké dopravy zavedena v reakci na finanční problémy v souvislosti se světovou finanční a hospodářskou krizí s cílem zvýšit příjmy. Irsko nezmínilo žádný jiný cíl, například ochranu životního prostředí.

2.3. **Rozhodnutí z roku 2011**

(29) Jak je uvedeno v 6. bodě odůvodnění, rozhodnutí z roku 2011 bylo přijato na konci předběžného šetření, které bylo zahájeno dne 21. července 2009.

(30) Za účelem posouzení, zda bylo neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících selektivní, určila Komise nejprve příslušný referenční daňový systém. Komise se domnívala, že cíl a struktura systému daně z letecké dopravy souvisely se zdaněním cestujících odlétajících z letiště nacházejícího se v Irsku s cílem zvýšit příjmy státního rozpočtu. Z informací, které poskytlo Irsko, Komise vyrozuměla, že první úsek cesty, která zahrnuje několik úseků, byl vždy od daně z letecké dopravy osvobozen. Irsko uvedlo rovněž příklady cest z New Yorku do Dublinu a z Dublinu do New Yorku s mezipřistáním na letišti Shannon a bez mezipřistání a platné sazby daně z letecké dopravy. Mělo se tudíž za to, že referenčním systémem je daň, která je účtována s ohledem na každého cestujícího odlétajícího z letiště v Irsku. Komise se rovněž domnívala, že transferovými a tranzitními cestujícími jsou cestující odlétající z irského letiště, zdálo se tudíž, že jsou součástí tohoto referenčního systému. Vyloučení transferových a tranzitních cestujících tudíž představovalo odchylku od běžně uplatňovaného obecného daňového rámce.

(31) Komise poté zkoumala, zda bylo vyloučení přepravy transferových a tranzitních cestujících z uplatňování daně z letecké dopravy odůvodněno povahou nebo obecnými zásadami daňového systému v daném členském státě. Komise zjistila, že účelem daně z letecké dopravy bylo zajistit, aby s ohledem na zvolenou trasu k dosažení cílového místa určení byla daň neutrální, a to bez ohledu na to, zda došlo k mezipřistání, či nikoli, a zabránit dvojímu zdanění. Podle rozhodnutí z roku 2011 by v případě, že by se na přepravu tranzitních a transferových cestujících vztahovala daň z letecké dopravy, musela letecká společnost u cesty s mezipřistáním případně hradit tuto daň dvakrát. Byl proto vyvozen závěr, že osvobození přepravy tranzitních a transferových cestujících od daně z letecké dopravy, jež vedlo k tomu, že cestující byli zdaněni stejně bez ohledu na uskutečněnou trasu, spadá do povahy a logiky příslušného daňového systému.

(32) Komise z těchto prvků odvodila, že vyloučení přepravy transferových a tranzitních cestujících z uplatňování daně z letecké dopravy bylo v souladu s povahou a logikou určeného daňového systému ([1]).

([1]) Odůvodnění v 30.–32. bodě odůvodnění, závěr v 37. bodě odůvodnění rozhodnutí z roku 2011.

2.4. **Rozsudek Tribunálu ve věci T-512/11**

(33) Jak bylo uvedeno v 10. bodě odůvodnění, rozsudkem ve věci T-512/11 zrušil Tribunál rozhodnutí z roku 2011, kterým bylo shledáno, že neuplatnění daně z letecké dopravy při tranzitu a přestupu cestujících není státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

(34) Tribunál konstatoval, že předběžné šetření v délce přibližně dvou let značně přesáhlo dobu, která je obvykle zapotřebí pro provedení předběžného šetření podle čl. 108 odst. 3 SFEU.

(35) Tribunál se také domníval, že přezkum Komise nebyl úplný a dostatečný. Tribunál zejména shledal, že mezi obsahem dopisu Irska ze dne 15. října 2009, na nějž se odkazuje ve 4. bodě odůvodnění, a rozhodnutím z roku 2011 existovaly rozpory.

(36) Tribunál se v této souvislosti domníval, že Komise potvrdila názor Irska, že částí cesty osvobozenou od platby daně z letecké dopravy byl první úsek, ačkoli příklady uvedené v tabulce v 9. bodě odůvodnění rozhodnutí z roku 2011 takovýto závěr nepodporovaly. Podle Tribunálu tomu tak mohlo být, pokud jde o příklad týkající se cestujících z Dublinu do New Yorku s mezipřistáním v Shannonu, na něž se vztahovala platba daně z letecké dopravy, nebylo však jasné (a Komise nevysvětlila), proč cestující v opačném směru, tj. z New Yorku do Dublinu se stejným mezipřistáním, při odletu z letiště mezipřistání v Shannonu platbě daně z letecké dopravy nepodléhali.

(37) S odkazem na skutečnost, že podle irských orgánů si důvody neutrality vyžádaly výjimky pro stejné kategorie cestujících jako u jiných systémů daně z letecké dopravy, které existují v ostatních členských státech, přičemž se výslovně odkazovalo na Spojené království, Tribunál konstatoval, že letištní poplatek platný ve Spojeném království nemohl v daném případě představovat příslušný referenční model, jelikož stanoví, že dani podléhá vždy první úsek cesty, což neodpovídá názoru, který irské orgány podpořily ve svém dopise ze dne 15. října 2009 a který Komise potvrdila v rozhodnutí z roku 2011.

(38) Tribunál rovněž zdůraznil, že dopis ze dne 15. října 2009 neodkazoval výslovně na nutnost zamezit dvojímu zdanění. Tribunál mimoto vzal na vědomí nabídku Irska, že s ohledem na přepravu transferových a tranzitních cestujících uváží úpravu zákona a v definici transferového cestujícího zruší požadavek na jednu rezervaci, a podotkl, že Komise nezaujala k tomuto prohlášení žádné stanovisko.

(39) Tyto rozpory vedly k vyvození závěru, že v době přijetí rozhodnutí z roku 2011 neměla Komise k dispozici informace, které by jí umožnily provést dostatečně úplnou analýzu selektivity opatření a vyvodit závěr, že pravidla uplatňování výjimky nevyvolávají pochybnosti.

(40) Tribunál dospěl k závěru, že vzhledem k neprovedení analýzy možné slučitelnosti sporného opatření s vnitřním trhem by měla Komise zahájit formální vyšetřovací řízení, aby získala veškeré relevantní informace k ověření toho, že sporné opatření nebylo selektivní, a aby případně mohla vyvodit závěr, že opatření nepředstavovalo státní podporu, a aby navrhovateli a ostatním dotčeným stranám umožnila podat v rámci tohoto řízení připomínky.

3. **DŮVODY ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ**

(41) Na základě rozsudku ve věci T-512/11 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení, aby získala informace potřebné k ověření toho, zda nebylo neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících selektivní, a aby navrhovateli a ostatním dotčeným stranám umožnila podat v rámci tohoto řízení připomínky.

(42) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise uvedla, že neuplatňování daně z letecké dopravy na odlet transferových a tranzitních cestujících mělo za následek ztrátu daňových příjmů pro stát, a bylo tudíž financováno ze státních prostředků a zdálo se, že zvýhodňuje letecké společnosti, které výjimku využívají. Ve fázi zahájení formálního vyšetřovacího řízení nemohla Komise mimoto vyloučit, že neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících bylo selektivní.

(43) Komise tudíž dospěla k předběžnému závěru, že jelikož *a priori* mohla být splněna všechna kritéria stanovená v čl. 107 odst. 1 SFEU, může opatření představovat státní podporu pro provozovatele leteckých služeb, kteří provozovali trasy využívající osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících od daně z letecké dopravy.

(44) Komise proto Irsko vyzvala, aby znovu objasnilo důvody přijetí daně z letecké dopravy a aby vysvětlilo, proč se tato daň nevztahuje na přepravu transferových a tranzitních cestujících.

(45) Komise Irsko rovněž vyzvala, aby podrobně objasnilo, jak je třeba vykládat § 55 finančního zákona. Komise Irsko požádala, aby uvedlo jednoznačné příklady uplatňování daně z letecké dopravy na všechny příslušné kategorie tras, objasnilo, zda je od daně z letecké dopravy výslovně osvobozen druhý úsek cesty, nebo obecněji zda jsou osvobozeni všichni transferoví a tranzitní cestující, a aby poskytlo veškeré další informace, které v tomto ohledu pokládá za užitečné. Komise Irsko také vyzvala, aby tyto příklady uvedlo s ohledem na období před přijetím novely z roku 2011, kterou se mění sazby daně z letecké dopravy, a posléze.

(46) Na základě předběžného předpokladu, že referenčním systémem je daň, která je účtována s ohledem na každého cestujícího odlétajícího z letiště v Irsku, vyslovila Komise pochybnosti ohledně toho, zda neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících nepředstavovalo odchylku od referenčního daňového systému, jelikož rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl daňového systému dotčeného členského státu nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci, a zda tudíž nezvýhodňovalo určité letecké společnosti.

(47) Komise však rovněž konstatovala, že název a samotné znění daně z letecké dopravy může naznačovat, že řídící zásadou je zdanění cest uskutečněných letecky z letiště v Irsku namísto každého odletu z letiště v Irsku. Podle Komise se na základě tohoto předpokladu zdá, že neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících přímo vyplývá z této zásady, jelikož cesta uskutečněná letecky může zahrnovat více než jeden odlet z letiště v Irsku.

4. **PŘIPOMÍNKY IRSKA K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ**

(48) Ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení ze dne 22. prosince 2015 odmítlo Irsko možnost, že by osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících představovalo státní podporu.

4.1. **K výkladu a uplatňování § 55 finančního zákona**

(49) Irsko uvedlo, že povinnost hradit daň z letecké dopravy byla stanovena ve finančním zákoně, který je nutno vykládat restriktivně. Na základě judikatury irského Nejvyššího soudu Irsko zdůraznilo, že podle irského práva může mít daňový poplatník povinnost hradit daň nebo být znevýhodněn pouze tehdy, je-li to výslovně stanoveno v právních předpisech, a citovalo z rozsudku ve věci Texaco (Ireland) Ltd v. Murphy (daňový inspektor): „Je ustálenou tradicí právního státu, že občan nemůže být daněn, pokud znění zákona tuto povinnost jasně neukládá“ ([1]). Na tomto základě Irsko uvedlo, že za účelem určení, zda se na danou cestu vztahuje daň z letecké dopravy, je nutné posoudit znění finančního zákona. Jakákoli pochybnost ohledně uplatňování finančního zákona by byla ve prospěch daňového poplatníka.

(50) Podle § 55 odst. 2 písm. c) finančního zákona je daň z letecké dopravy „splatná při odletu cestujícího z letiště na palubě letadla“. Irsko v této souvislosti uvedlo, že:

— definice „*cestujícího*“ vylučuje (za určitých podmínek) osoby zdravotně postižené, osoby mladší dvou let nebo transferové či tranzitní cestující,

— rovněž definice „*letiště*“ vylučuje některé cesty, jelikož daň se nehradí s ohledem na odlet z letiště nacházejícího se mimo Irsko a z určitých letišť s nízkými počty cestujících ([2]),

— definice „*letadla*“ vylučuje letadla, která nemohou přepravovat více než dvacet cestujících, a rovněž letadla používaná pro státní či vojenské účely.

(51) Na základě 50. bodu odůvodnění se Irsko domnívalo, že daň z letecké dopravy nebyla s ohledem na přepravu transferových a tranzitních cestujících splatná bez ohledu na úsek dotčené cesty. Irsko potvrdilo, že druhý úsek cesty nebyl automaticky osvobozen od daně. Druhý úsek cesty mohl či nemusel být podle Irska zdaněn v závislosti na použití § 55 finančního zákona na dané skutkové okolnosti, včetně toho, zda je dotyčný cestující transferovým nebo tranzitním cestujícím (totéž platilo pro první úsek cesty). Také definice „*letiště*“ mohla vylučovat některé cesty, jelikož se daň z letecké dopravy nehradila s ohledem na odlet z letiště nacházejícího se mimo Irsko.

([1]) Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. května 1992 ve věci Texaco (Ireland) Ltd v. Murphy (daňový inspektor), Irish Tax Reports (IV) 1988–1993.

([2]) Irsko odkazuje v této souvislosti na definici „*letiště*“ v § 55 odst. 1 finančního zákona a v jeho pozdější novele.

(52) Irsko rovněž podotklo, že vyloučení přepravy transferových a tranzitních cestujících je běžné i u daní z letecké dopravy uplatňovaných jinými zeměmi, například Spojeným královstvím, Francií a Německem. Irsko tvrdilo, že pravidla týkající se každé daně je nutno posoudit v kontextu příslušného vnitrostátního práva.

4.2. **K výkladu osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících**

(53) Irsko se vyjádřilo k bodu 88 rozsudku ve věci T-512/11, který se týká následujícího tvrzení obsaženého v 20. bodě odůvodnění rozhodnutí z roku 2011: „Co se týká neuplatňování daně na přepravu tranzitních a transferových cestujících, irské orgány uvádějí, že skutečnost, že první úsek celkové cesty nepodléhá dani, zajišťuje, aby nebyl cestující potrestán za to, že k dosažení cílového místa určení zahrnuje trasa mezipřistání“. Ve výše zmíněném bodě svého rozsudku ve věci T-512/11 Tribunál uvedl, že ačkoliv Komise neměla důvod zpochybnit informace, které byly obsaženy v dopise Irska ze dne 15. října 2009 a na nichž se zakládá 20. bod odůvodnění rozhodnutí z roku 2011, skutečností zůstává, že i na základě vysvětlení strany irských orgánů, že od úhrady daně z letecké dopravy je osvobozen první úsek cesty zahrnující mezipřistání, příklady uvedené v tabulce v 9. bodě odůvodnění rozhodnutí z roku 2011 tento výklad nedokládaly. Tribunál podotkl, že nebylo jasné (a Komise nevysvětlila), proč cestující na cestě z New Yorku do Dublinu s mezipřistáním v Shannonu s ohledem na odlet z letiště mezipřistání v Shannonu úhradě daně z letecké dopravy nepodléhají. Irsko poukázalo na bod 13 svého dopisu ze dne 15. října 2009, který zní: „S ohledem na přepravu transferových cestujících výjimka pouze zajišťuje, aby dani z letecké dopravy nepodléhal první úsek celkové cesty“. Irsko uvedlo, že tento bod vyplývá z popisu letu Dublin – New York s mezipřistáním v Shannonu a že v rámci dané cesty to platilo, nebylo však správné toto charakterizovat jako obecné pravidlo, podle něhož nepodléhá dani z letecké dopravy první úsek jakékoli cesty.

(54) Co se týká příkladu, který uvedl Tribunál v bodě 88 rozsudku ve věci T-512/11 a který se týká cesty z New Yorku do Dublinu s mezipřistáním v Shannonu, Irsko objasnilo, že se vzhledem ke znění finančního zákona daň z letecké dopravy nehradí s ohledem na žádný z úseků představujících tuto cestu, konkrétně:

— první úsek (New York – Shannon) je osvobozen z toho důvodu, že se daň vybírá pouze při odletu z irských letišť,

— druhý úsek (Shannon – Dublin) je osvobozen, jelikož na letišti Shannon se cestující považuje za tranzitního nebo transferového cestujícího, jak je vymezen v § 55 odst. 1 finančního zákona.

(55) Irsko závěrem uvedlo, že by vzhledem ke znění finančního zákona byla celá cesta z New Yorku do Dublinu s mezipřistáním v Shannonu od daně z letecké dopravy osvobozena. Podle Irska měly vysvětlivky uvedené v jeho dopise ze dne 15. října 2009 zákon objasnit, nebyly však závazné.

4.3. **K odůvodnění výjimky pro tranzitní a transferové cestující a referenčnímu systému, který se má použít k jejímu posouzení**

(56) Co se týká důvodů vynětí přepravy transferových a tranzitních cestujících, Irsko objasnilo, že nebylo vhodné zdanit jednotlivé lety samostatně, jsou-li ve skutečnosti součástí jedné cesty. Irsko v této souvislosti odkázalo na:

— znění definice „*transferového*“ nebo „*tranzitního cestujícího*“ pro účely dně z letecké dopravy podle § 55 odst. 1 finančního zákona (ustanovení citované v 18. bodě odůvodnění),

— znění dopisu Irska ze dne 15. října 2009 určeného Komisi, v němž Irsko objasnilo, že cílem daně z letecké dopravy bylo zdanění jedné cesty, a to i v případě, je-li tato cesta rozdělena na různé segmenty.

(57) Irsko poukázalo zejména na hypotetický scénář uvedený v jeho dopise ze dne 15. října 2009 určeném Komisi, jenž se týkal letu ze Spojených států s mezipřistáním v Shannonu a končícího v Dublinu. V dotyčné části textu se uvádí, že „se jednoznačně jedná o let mezi USA a Dublinem a že by skutečnost, že došlo k mezipřistání, neměla mít za následek povinnost uhradit daň z letecké dopravy“. Při popisu letu opačným směrem se v textu uvádělo, že „u letů opouštějících zemi s mezipřistáním je jediným cílem výjimky zajistit, aby nemusely být oba úseky cesty zdaněny zvlášť“. Podle Irska to zdůrazňuje, že cesta z Dublinu do Spojených států je považována za jednu cestu, a měla by tudíž dani z letecké dopravy podléhat pouze jednou, a to i tehdy, zahrnuje-li více odletů.

(58) Irsko prohlásilo, že to bylo důvodem pro výslovné vyloučení „*transferových*“ a „*tranzitních*“ cestujících vymezených v § 55 odst. 1 z oblasti působnosti daně z letecké dopravy ve zmíněném ustanovení.

(59) Jelikož v rozhodnutí o zahájení řízení považovala Komise za referenční systém buď i) daň účtovanou z každého *odletu*, nebo ii) daň účtovanou z každé *cesty*, která mohla zahrnovat několik segmentů, Irsko uvedlo, že cílem daně z letecké dopravy bylo zdanit každou cestu pouze jednou. Podle Irska by bylo přesnější pokládat daň z letecké dopravy za daň z cesty než za daň z odletu. V § 55 odst. 2 finančního zákona se jako na skutečnost vedoucí k platbě daně z letecké dopravy odkazuje na „*odlet*“. Definice a ustanovení finančního zákona popsaná v 18. a 19. bodě odůvodnění však prokazují, že zdaněnou službou byla cesta a že skutečným cílem bylo zdanit cesty, nikoliv odlety.

4.4. **K rozdílu mezi leteckými společnostmi poskytujícími služby z bodu do bodu a ostatními leteckými společnostmi**

(60) Irsko uvedlo, že posouzení, zda se provozovatelé leteckých služeb poskytující pouze služby z bodu do bodu a provozovatelé leteckých služeb zajišťující navazující lety nacházejí s ohledem na cíl daňového systému dotčeného členského státu ve srovnatelné faktické a právní situaci, může představovat pouze vedlejší důvod pro zamítnutí stížnosti. Hlavním podáním Irska je to, že cílem daně z letecké dopravy je zdanit cesty, nikoli jednotlivé odlety. Výjimka pro přepravu transferových a tranzitních cestujících proto odráží pouze skutečnost, že jedna cesta může zahrnovat několik „úseků“. Irsko rovněž uvedlo, že daň z letecké dopravy neměla zvýhodňovat či sankcionovat určitý obchodní model.

4.5. **K povaze a celkové struktuře daně**

(61) Irsko taktéž uvedlo, že pokud výjimka pro transferové a tranzitní cestující zvýhodnila určité letecké společnosti, mohlo to vyplývat přímo ze základních a řídících zásad irského daňového systému, jako je zamezení dvojímu zdanění nebo daňová neutralita.

(62) S odvoláním na znění svého dopisu ze dne 15. října 2009 Irsko objasnilo, že výjimka měla zabránit nadměrnému uplatňování daně z letecké dopravy. Cílem bylo zejména zabránit diskriminaci cestujících, jejichž cesta zahrnovala mezipřistání. Tento odkaz na diskriminaci nutně zahrnoval srovnání a) cestujících, jejichž cesta zahrnovala mezipřistání, a b) cestujících s přímým letem. Jelikož cílem bylo zacházet s oběma kategoriemi stejně, podporuje to závěr, že účelem daně z letecké dopravy bylo zdanit každou cestu pouze jednou.

(63) Irsko poukázalo rovněž na nutnost zamezit dvojímu zdanění. Ačkoliv tato zásada nebyla případně v dopise Irska ze dne 15. října 2009 uvedena, zmíněný dopis poukazoval na otázky spravedlnosti a rovného zacházení, kvůli nimž státy od dvojího zdanění upouštějí. Podobně se Irsko dovolávalo zásady daňové neutrality.

5. **PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN**

5.1. **Připomínky společnosti Ryanair**

(64) Společnost Ryanair zastává názor, že opatření je selektivní, a představuje tudíž státní podporu podle čl. 107 odst. 1 SFEU, aniž by spadalo do oblasti působnosti některé z výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU.

(65) Letecká společnost uvedla, že její připomínky je třeba posoudit v kontextu:

— její stížnosti ze dne 21. července 2009 podané Komisi v souvislosti s poskytováním protiprávní podpory prostřednictvím daně z letecké dopravy,

— její žaloby ze dne 24. září 2011 podané Tribunálu ve věci T-512-11 spolu s přílohami,

— jejích ostatních písemných a ústních podání ze dne 24. září 2011 předložených Tribunálu ve věci T-512/11, včetně zejména její odpovědi ze dne 17. ledna 2012.

5.1.1. *K přesné oblasti působnosti daně z letecké dopravy, jejímu opodstatnění a důvodům neuplatňování daně z letecké dopravy ve vztahu k transferovým a tranzitním cestujícím*

(66) Společnost Ryanair souhlasí s tím, že se vyloučení transferových a tranzitních cestujících v případě letu Dublin – Shannon – New York týká druhého úseku cesty. Společnost Ryanair proto tvrdí, že by celkovou daní splatnou před změnou sazeb s účinností od 1. března 2011 měla být pouze nižší sazba ve výši 2 EUR (u letu Dublin – Shannon) místo částky ve výši 10 EUR, jak je uvedeno v tabulce 1.

(67) I když Irsko předloží důkazy ohledně toho, že uplatňování tohoto opatření v praxi bylo v souladu s výkladem v tom smyslu, že od daně z letecké dopravy je osvobozen první úsek cesty, nepostačuje to podle názoru společnosti Ryanair k odstranění narušení, jež se odráží ve finančním zákoně.

5.1.2. *K „běžnému" nebo referenčnímu daňovému systému*

(68) Společnost Ryanair vydá své stanovisko k definici a relevantnosti „běžného" nebo referenčního daňového systému na základě výsledku řízení o opravném prostředku u Soudního dvora v rozsudku ve spojených věcech C-164/15 P a C-165/15 P ([1]). Společnost Ryanair tvrdí, že definice Komise týkající se „běžného" nebo referenčního daňového systému není v souladu s některými závěry, které vyvozuje v ostatních částech rozhodnutí o zahájení řízení.

5.1.3. *K otázce, zda neuplatňování daně z letecké dopravy ve vztahu k transferovým a tranzitním cestujícím představuje odchylku od referenčního systému*

(69) S odkazem na 44. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení a s citací z této části textu zpochybňuje společnost Ryanair tvrzení Komise v 44. bodě odůvodnění založené na předchozím závěru ohledně referenčního daňového systému, že „cílem daně z letecké dopravy je zdanit cesty uskutečněné letecky, které začínají na letišti v Irsku", pak však bez dalšího vysvětlení či analýzy přeskakuje k nelogickému závěru, že s ohledem na tento cíl „může být vhodné rozlišovat právní a faktickou situaci leteckých společností poskytujících pouze služby z bodu do bodu a leteckých společností, které poskytují rovněž služby, jež zahrnují přestup nebo tranzit na těchto letištích" ([2]). Předchozí závěr, na který společnost Ryanair odkazuje, je uveden v 42. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, v němž Komise zastávala předběžný názor, že referenčním daňovým systémem je daň, která je účtována s ohledem na každého cestujícího odlétajícího z letiště v Irsku.

(70) Společnost Ryanair považuje citace v 44. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení za snahu odůvodnit rozlišování mezi právní a faktickou situací leteckých společností poskytujících služby z bodu do bodu a leteckých společností, jež poskytují rovněž služby, které zahrnují přestup nebo tranzit. Společnost Ryanair pokládá toto rozlišování za chybné a politováníhodné, jelikož se na něm zjevně zakládalo konečné rozhodnutí, že předmětné opatření nepředstavuje státní podporu.

(71) Ve svých připomínkách odkazuje společnost Ryanair na 45. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, v němž Komise s ohledem na rozhodovací praxi v oblasti kontroly spojování podniků v Unii objasňuje, že služby, které zahrnují přestup nebo tranzit, představují z hlediska zákazníka cestu z letiště původu na letiště určení, a nikoli dvě samostatné cesty. Podle názoru společnosti Ryanair přitom Komise zaměňuje velmi úzké technické vymezení relevantních výrobkových trhů ve věcech spojování podniků s pojmem „*srovnatelná faktická a právní situace*" ve věcech státních podpor. S odkazem na judikaturu Soudního dvora a rozhodnutí o zahájení řízení ([3]) společnost Ryanair tvrdí, že pojem „*srovnatelná faktická a právní situace*" není určen nahraditelností poptávky a nabídky (což jsou podle společnosti Ryanair kritéria, která se obvykle používají v přezkumech spojování podniků a jiných věcech hospodářské soutěže a která Komise použila v tomto případě), nýbrž závisí na cílech sledovaných předmětným režimem.

(72) Pojem „srovnatelná faktická a právní situace" ve věcech státních podpor je podle společnosti Ryanair téměř vždy mnohem širší než „*relevantní výrobkové trhy*" ve věcech spojování podniků, jelikož cíle sledované vnitrostátním režimem v této či jiných věcech státních podpor nemají nic co do činění s definicí relevantního výrobkového trhu ve věcech týkajících se kontroly spojování podniků. Společnost Ryanair odkazuje v této souvislosti opět na judikaturu Soudního dvora, podle níž Soudní dvůr neomezil „srovnatelnou faktickou a právní situaci" na základě hlediska zákazníků či obchodních modelů příjemců, jak Komise navrhuje v tomto rozhodnutí.

([1]) Jak je uvedeno v (16). bodě odůvodnění, Soudní dvůr vynesl rozsudek dne 21. prosince 2016.

([2]) V 44. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení je uvedeno: „Neuplatňování daně z letecké dopravy ve vztahu k transferovým a tranzitním cestujícím představuje odchylku od běžného režimu, v jehož rámci podléhá dani každý cestující odlétající z letiště v Irsku. Otevřenou však zůstává otázka, zda tato odchylka zahrnuje rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl daně z letecké dopravy nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci. Je-li cílem daně z letecké dopravy zdanění cest uskutečněných letecky, které začínají na letišti v Irsku, může být vhodné rozlišovat právní a faktickou situaci leteckých společností poskytujících pouze služby z bodu do bodu a leteckých společností, jež poskytují rovněž služby, které zahrnují přestup nebo tranzit na těchto letištích."

([3]) Odkaz například na rozsudek Tribunálu ze dne 22. ledna 2013 ve věci Salzgitter v. Komise, T-308/00, ECLI:EU:T:2013:30, bod 81, analogicky s rozsudkem Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2011 ve věci Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598. Společnost Ryanair odkazuje rovněž na 21. bod odůvodnění a na 28.–30. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

(73) Ve svých připomínkách poukazuje společnost Ryanair na rozhodovací praxi Komise, například v oblasti on-line hazardních her a hazardních her poskytovaných v kamenných provozovnách, kdy Komise souhlasila s tím, že se podniky s různými obchodními modely nacházejí ve srovnatelné právní a faktické situaci ve smyslu uvedeném v 72. bodě odůvodnění ([1]).

(74) Společnost Ryanair objasnila, že je-li referenčním systémem daně z letecké dopravy daň, která je účtována s ohledem na každého odlétajícího cestujícího z letiště v Irsku, je jediným logickým důsledkem to, že systém musí být nezávislý, pokud jde o názory cestujících na jejich cestu nebo obchodní model dotyčných leteckých společností. Rozdílný výklad by odrážel selektivní přístup, užší než je cíl daně z letecké dopravy, splňoval by tudíž jednu z hlavních podmínek existence státní podpory.

(75) Selektivita by v tomto rozhodnutí konkrétně vyplývala ze skutečnosti, že ačkoliv se tradiční letecké společnosti, které nabízejí transferové a tranzitní lety, a letecké společnosti provozující pouze lety z bodu do bodu (jako společnost Ryanair) nacházejí pro účely státní podpory ve srovnatelné faktické a právní situaci, z osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících od daně z letecké dopravy mají prospěch pouze prvně uvedené společnosti.

(76) Společnost Ryanair tvrdí, že příjemce využívající této výjimky lze snadno stanovit předem. Mimoto nelze tvrdit, že výjimka byla dostupná pro všechny letecké společnosti bez rozdílu. Za prvé, je prakticky nemožné, aby letecká společnost změnila svůj základní obchodní model z modelu založeného na službách z bodu do bodu na model založený na paprskové síti; podle poznatků společnosti Ryanair neexistuje na trhu ani jeden precedenční příklad takovéto změny. Za druhé, takovéto úpravě by mimoto bránila kapacitní omezení na většině letišť.

(77) Závěrem společnost Ryanair uvedla, že podle jejího názoru představovalo neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících jednoznačnou odchylku od referenčního systému a cíle sledovaného touto daní ve smyslu, v jakém jsou tyto pojmy vykládány v judikatuře Unie. Společnost Ryanair odkazuje v této souvislosti na svá předchozí podání, podle nichž bylo neoznámeným, avšak skutečným cílem Irska podpořit selektivně určité domácí letecké společnosti a prosazovat letiště v Dublinu jako mezinárodní uzlové letiště.

5.1.4. *K otázce, zda neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících vyplývá přímo z jejích základních a řídících zásad*

(78) Společnost Ryanair odmítá myšlenku, že osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících od daně z letecké dopravy vyplývá přímo „z jejích základních a řídících zásad". Společnost Ryanair pokládá rozhodnutí o zahájení řízení za snahu odůvodnit tento závěr souborem překroucených tvrzení, která Irsko předložilo následně s cílem vyrovnat jednoznačné důsledky „*referenčního systému*" a „*cíle*" daně z letecké dopravy, jak byly dříve stanoveny v rozhodnutí o zahájení řízení, neurčitým pojmem „*základní a řídící zásady*".

(79) S ohledem na oddíl 6.1.5 rozhodnutí o zahájení řízení se společnost Ryanair vyjádřila k řadě zásad, které podle jejího názoru stanovily Komise nebo Irsko, případně Komise i Irsko:

— K „jasnosti uplatňování" ([2]): Společnost Ryanair nadnesla otázku, zda bude [předpokládá se, že ano] této „jasnosti" dosaženo prostřednictvím selektivního obcházení referenčního systému a cíle daně z letecké dopravy.

— K zamezení „nadměrnému uplatňování daně z letecké dopravy" ([2]): Společnost Ryanair považuje tento pojem za nejasný. Společnost Ryanair odkazuje na rozhodnutí Komise o státní podpoře k snížení nákladů společností s vysokou spotřebou elektřiny v důsledku financování podpory energie z obnovitelných zdrojů ([3]), a konkrétněji na 32. bod odůvodnění zmíněného rozhodnutí, ve kterém je uvedeno, že „opatření je rovněž selektivní, jelikož jej mohou využít pouze [uživatelé s vysokou spotřebou energie] v určitých konkrétních odvětvích". Na tomto základě vyvozuje společnost Ryanair závěr, že spravedlivé a přiměřené uplatňování daně z letecké dopravy je jen dalším argumentem proti vynětí přepravy transferových a tranzitních cestujících. Ze stejného důvodu by měla Komise shledat, že výjimka pro letecké společnosti, které kvůli svému modelu založenému na paprskové síti intenzivně využívají letištní infrastrukturu, představuje státní podporu. Společnost Ryanair tvrdí, že je-li (jak Komise zmiňuje v rozhodnutí o zahájení řízení) údajným přáním Irska chránit cestující před důsledky využití letu s mezipřistáním ([2]), pak dotyčné opatření představuje podporu sociální povahy a její slučitelnost je nutno posoudit na základě čl. 107 odst. 2 SFEU.

([1]) Rozhodnutí Komise ze dne 17. března 2015 o státní podpoře SA.34469 (2014/NN ex 2012/CP) – rozdílné daňové sazby u on-line hazardních her a hazardních her poskytovaných v kamenných provozovnách ve Španělsku (Úř. věst. C 136, 24.4.2015, s. 1), 56. bod odůvodnění.

([2]) S odkazem na 48. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

([3]) Rozhodnutí Komise ze dne 31. srpna 2015 o státní podpoře SA.42424 – snížený příspěvek na financování podpory obnovitelných zdrojů energie u uživatelů s vysokou spotřebou energie, Dánsko (Úř. věst. C 369, 6.11.2015, s. 1), 32. bod odůvodnění.

— K předpokladu, že „vyloučení přepravy transferových a tranzitních cestujících je běžné i u daní z letecké dopravy uplatňovaných ostatními zeměmi, například Spojeným královstvím“: S odkazem na body 41 až 44 předchozí žaloby podané Tribunálu ve věci T-512/11 odmítá společnost Ryanair tvrzení týkající se „běžné mezinárodní praxe“. Společnost Ryanair tvrdí, že odkaz na Spojené království jako na údajně podobný příklad není v souladu s opožděně pozměněným chápáním mechanismu daně z letecké dopravy ze strany Komise, jak bylo projednáno v oddíle 6.1.2 rozhodnutí o zahájení řízení.

— K předpokladu, že „název a samotné znění daně z letecké dopravy může naznačovat, že řídící zásadou je zdanění cest uskutečněných letecky z letiště v Irsku namísto každého odletu z letiště v Irsku“ ([1]): Podle společnosti Ryanair nelze toto stanovisko podpořit, jelikož v příslušném právním předpise vymezujícím daň z letecké dopravy je slovo „*každý*“ použito pouze jednou a pouze v souvislosti se slovem „*odlet*“, a nikoli se slovem „*cesta*“. Společnost Ryanair zdůrazňuje, že „odlet“ není totéž co „cesta“. Domněnka Komise, že toto znění finančního zákona klade důraz na „*každou cestu*“ místo na „*každý odlet*“, představovala jasnou negaci jednoznačné litery a smyslu finančního zákona s cílem odůvodnit neodůvodnitelné. Název, který členský stát opatření udělí, nepředstavuje faktor, z něhož právo Unie vychází při rozhodování, zda dotyčné opatření představuje státní podporu.

(80) Co se týká délky předběžného šetření, soudního řízení a formálního vyšetřovacího řízení, společnost Ryanair uvádí, že nyní by měly být příslušné skutkové okolnosti dostatečně jasné. Společnost Ryanair se obává, že za daných okolností dává poznámka Komise v rozhodnutí o zahájení řízení týkající se toho, že její stávající závěr ohledně souladu napadené výjimky se „základní a řídící zásadou“ daně z letecké dopravy může být na základě informací získaných v rámci formálního vyšetřovacího řízení případně nutné revidovat, velmi malou naději, že Komise svůj názor skutečně změní. Společnost Ryanair v této souvislosti zdůrazňuje, že žádné informace nebo následný argument nemohou každopádně zkreslit jednoznačný smysl a důsledky napadeného osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících nebo být použity jako omluva pro nezjištění podpory v tomto rozhodnutí.

5.1.5. *K existenci státní podpory*

(81) Společnost Ryanair Komisi vyzývá, aby na základě jejích podání svá předběžná zjištění přehodnotila.

(82) Ve svých připomínkách souhlasí společnost Ryanair s názorem Komise, že pokud dotyčné opatření představuje státní podporu, nespadá tato podpora do žádné z výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU.

5.2. **Připomínky společnosti Aer Lingus**

(83) Společnost Aer Lingus uvádí, že osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících od daně z letecké dopravy nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU z těchto dvou důvodů:

— Referenčním systémem daně z letecké dopravy je zdanění odletů letadlem z irského letiště s odkazem na celou cestu, například cesta zahrnující dva navazující lety je považována za jednu cestu, a cesty zahájené mimo Irsko dani z letecké dopravy nepodléhají. Daň z letecké dopravy je vybírána pouze jednou s ohledem na celou trasu. Vzhledem k tomuto „referenčnímu systému založenému na cestě“ nelze mít za to, že daň z letecké dopravy je selektivní, a tato daň tudíž nepředstavuje státní podporu.

— I v případě, že by Komise trvala na svém předběžném názoru, že referenční systém daně z letecké dopravy je založen na každém odletu z irského letiště, není výjimka pro transferové a tranzitní cestující selektivní, jelikož nerozlišuje mezi hospodářskými subjekty: dopravci poskytující čistě služby z bodu do bodu čelí v porovnání s leteckými společnostmi, které provozují služby pro transferové a tranzitní cestující, objektivně odlišným podmínkám. Výjimka by byla každopádně odůvodněná, jelikož řeší problémy týkající se dvojího zdanění a je v souladu s řídící zásadou daně z letecké dopravy odkazující na zdanění cesty.

5.2.1. *K účelu daně z letecké dopravy*

(84) Společnost Aer Lingus si od daňových komisařů vyžádala objasnění týkající se výkladu finančního zákona. Dne 30. března 2009 zaslali daňoví komisaři společnosti Aer Lingus e-mail objasňující výklad finančního zákona. Společnost Aer Lingus tvrdí, že podle tohoto e-mailu je z výkladu § 55 odst. 2 finančního zákona zřejmé, že daň je třeba stanovit na základě cílového místa určení bez ohledu na případná místa mezipřistání. Závěrem

([1]) S odkazem na 49. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

společnost Aer Lingus uvádí, že bez ohledu na počet segmentů cesty je daň vybírána na základě cílového místa určení cestujícího a je vyměřena jednou s odkazem na celou cestu bez ohledu na to, zda tato cesta zahrnuje jeden či více letů. Příslušná část e-mailu ze dne 30. března 2009 zní takto:

„Let končí v cílovém místě určení cestujícího podle rezervace, a to bez ohledu na trasu do místa určení, kterou naplánuje provozovatel leteckých služeb. Ve vámi nastíněném scénáři týkajícím se transatlantického letu [Shannon – Dublin – Chicago] činí v případě, že si daná osoba rezervuje let z Shannonu do Chicaga se společností Aer Lingus, sazba daně, kterou by měla společnost Aer Lingus uplatnit, 10 EUR, jelikož místem, kde let končí, je letiště Chicago, jež se nachází více než 300 km od letiště v Dublinu. Skutečnost, že na trase dojde k mezipřistání, toto stanovisko nemění“ (zdůraznění přidáno společností Aer Lingus).

(85) Společnost Aer Lingus se domnívá, že tento výklad je v souladu s definicemi transferových a tranzitních cestujících, které odkazují na „*cestu*“ cestujícího, nikoli na let cestujícího. Podle společnosti Aer Lingus z toho vyplývá, že „cesta“ může probíhat bez zastávek, nebo může zahrnovat mezipřistání v délce maximálně šesti hodin.

5.2.2. *K důvodům zdanění cesty cestujícího z Irska, a nikoli transferového/tranzitního letu*

(86) Podle společnosti Aer Lingus provádí dotyčná výjimka základní zásadu, že daň je nutno stanovit na základě cílového místa určení, a to bez ohledu na případná místa mezipřistání.

(87) Společnost Aer Lingus tvrdí, že výjimka má zamezit dvojímu zdanění nejen v Irsku, nýbrž také na přeshraničním základě. Společnost Aer Lingus odkazuje v této souvislosti na část e-mailu uvedeného v 84. bodě odůvodnění, který obdržela od daňových komisařů:

„Definice „transferového cestujícího“ má zamezit tomu, aby byla daň u každého úseku cesty účtována zvlášť (…), je-li časový rozestup mezi jednotlivými lety kratší než šest hodin. Pokud by přestávka mezi lety činila více než šest hodin, výjimka pro „transferové cestující“ by se nepoužila a každou část cesty by bylo nutno zdanit zvlášť (tj. dva odlety, přičemž na každý z nich se vztahuje příslušná sazba daně z letecké dopravy)“ (zdůraznění přidáno společností Aer Lingus).

(88) Na základě části textu uvedené v 87. bodě odůvodnění vyvozuje společnost Aer Lingus závěr, že skutečnost, zda odlet cestujícího v případě letu, který je součástí trasy s dvěma (či více) segmenty, z irského letiště podléhá dani z letecké dopravy, závisí v prvé řadě na místě odletu prvního letu a za druhé na místě příletu do cílového místa určení. To zabraňuje:

— uplatnění daně z letecké dopravy na více než jeden úsek cesty a

— uplatnění daně z letecké dopravy na jeden úsek cesty, pokud se již na stejný úsek cesty vztahuje rovnocenná daň uložená jinou jurisdikcí.

(89) Společnost Aer Lingus uvedla, že se dotyčná výjimka netýká pouze irské daně z letecké dopravy, nýbrž je nedílnou součástí i jiných režimů daně z letecké dopravy. Společnost Aer Lingus poukazuje v této souvislosti na uplatňování letištního poplatku ve Spojeném království, který pokládá navazující lety za jednu cestu, a nikoli dvě samostatné cesty, pokud navazující let splňuje určité stanovené požadavky ([1]). Společnost Aer Lingus dále objasnila, že ačkoliv definice toho, co představuje „navazující let“, závisí na řadě faktorů, včetně časového rozestupu mezi příslušnými lety a skutečnosti, zda se jedná o vnitrostátní let ve Spojeném království, či o mezinárodní let, je základní zásadou podle názoru společnosti Aer Lingus to, že navazující lety jsou považovány za jednu cestu a letištní poplatek je vybírán pouze u cest, o nichž se usuzuje, že byly zahájeny ve Spojeném království. Výjimečně se přílety z téže země a odlety do téže země nepovažují za navazující lety (například Paříž – Londýn – Marseille) a letištní poplatek je vybírán na cestách začínajících ve Spojeném království. Společnost Aer Lingus dále podotýká, že aby bylo možno použít výjimku pro navazující lety, musí být tyto lety podrobně uvedeny na téže letence nebo na kombinovaných letenkách, a pro tuto výjimku proto nejsou způsobilé vlastní přípoje.

([1]) S odkazem na internetové stránky HM Revenue and Customs, Excise Notice 550: Air Passenger Duty, https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-550-air-passenger-duty/excise-notice-550-air-passenger-duty

(90) Společnost Aer Lingus zmiňuje další příklady daní ([1]):

— Francie: v rámci francouzské daně *Aviation Civile Taxe* je vyňata přeprava cestujících s navazujícími lety na francouzském letišti (mezipřistání kratší než 24 hodin) a přímých tranzitních cestujících (stejné číslo letu a letadlo). Daň se vypočítává s odkazem na cílové místo cesty s jednou letenkou.

— Rakousko: daň se vypočítává s odkazem na nejvzdálenější místo na trase s jednou letenkou a s navazujícím letem, dojde-li k přestupu do 24 hodin.

— Německo: daň se vypočítává na základě nejvzdálenějšího zeměpisného místa uvedeného na letence; v závislosti na zemi přestupu se používá pravidlo 12 nebo 24 hodin.

5.2.3. *K uplatňování daně z letecké dopravy před rokem 2011 a posléze*

(91) Společnost Aer Lingus poskytla příklady uvedené v tabulce 2, aby doložila uplatňování daně z letecké dopravy i důvody pro vynětí přepravy transferových a tranzitních cestujících.

Tabulka 2

Příklady uplatňování daně z letecké dopravy před rokem 2011 a posléze, které poskytla společnost Aer Lingus

Trasa		Před rokem 2011 (EUR)	Po roce 2011 (EUR)	Zdanitelné plnění
1	Dublin – New York	10	3	— Odlet z irského letiště — Cestovní vzdálenost: více než 300 km
2	New York – Dublin	0	0	— Žádný odlet z irského letiště — Možné uplatnění daně USA
3	Dublin – Manchester	2	3	— Odlet z irského letiště — Cestovní vzdálenost: méně než 300 km
4	Manchester – Dublin	0	0	— Žádný odlet z irského letiště — Možné uplatnění daně UK
5	Londýn – Dublin – New York *Mezipřistání: méně než šest hodin*	0	0	— Odlet z letiště ve Spojeném království nepodléhá irské dani, nýbrž dani Spojeného království — Odlet z irského letiště je od daně osvobozen, jelikož je vymezen jako přestup
6	Londýn – Dublin – New York *Mezipřistání: více než šest hodin*	10	3	— Odlet z letiště ve Spojeném království nepodléhá irské dani, nýbrž dani Spojeného království — Odlet z irského letiště podléhá irské dani, jelikož není vymezen jako přestup: cestovní vzdálenost větší než 300 km

([1]) Společnost Aer Lingus předložila výňatky z dokumentu IATA *List of Ticket and Airport Taxes and Fees* s údaji o rakouských, německých a francouzských daních.

Trasa		Před rokem 2011 (EUR)	Po roce 2011 (EUR)	Zdanitelné plnění
7	New York – Shannon – Dublin *Mezipřistání: méně než šest hodin*	0	0	— Odlet z letiště v USA nepodléhá irské dani, nýbrž se na něj případně vztahuje daň USA — Odlet z irského letiště je od irské daně osvobozen, jelikož je vymezen jako přestup
8	New York – Shannon – Dublin *Mezipřistání: více než šest hodin*	2	3	— Odlet z letiště v USA nepodléhá irské dani, nýbrž se na něj případně vztahuje daň USA — Odlet z irského letiště podléhá irské dani, jelikož není vymezen jako přestup: cestovní vzdálenost větší než 300 km
9	Dublin – Shannon – New York *Mezipřistání: méně než šest hodin*	10	3	— Odlet z irského letiště (DUB): podléhá irské dani — Odlet z irského letiště (SNN) nepodléhá irské dani, jelikož je vymezen jako přestup — Cestovní vzdálenost: více než 300 km
10	Dublin – Shannon – New York *Mezipřistání: více než šest hodin*	12	6	— Odlet z irského letiště (DUB): podléhá irské dani a cestovní vzdálenost je kratší než 300 km — Odlet z irského letiště (SNN) podléhá irské dani, jelikož není vymezen jako přestup; cestovní vzdálenost větší než 300 km

(92) Společnost Aer Lingus podala k tabulce 2 tyto připomínky:

— tabulka 2 uvádí příklady daně z letecké dopravy, která je v praxi vybírána na různých trasách v souladu se současnými pokyny, jež vydali daňoví komisaři (jak je uvedeno v 84. a 87. bodě odůvodnění),

— příklady č. 1 až 4, které se týkají cest s jedním letem, dokládají, že se musí jednat o odlet z irského letiště, aby se podle irské daně z letecké dopravy jednalo o zdanitelné plnění,

— příklady č. 5 až 8, které zahrnují cesty začínající mimo Irsko, dokládají, jak výjimka zabraňuje tomu, aby cestující musel s ohledem na stejnou cestu hradit daň z letecké dopravy v různých jurisdikcích, a že mezipřistání musí být omezeno na šest hodin,

— příklady č. 9 a 10, které zahrnují cesty začínající v Irsku s navazujícím letem v Irsku, dokládají, jak výjimka zabraňuje tomu, aby se na cestujícího vztahovala daň z letecké dopravy více než jednou, není-li mezipřistání delší než šest hodin, a že se daň vypočítává s ohledem na celou cestu.

5.2.4. *K uplatňování daně z letecké dopravy a výjimky pro přestup/tranzit ze strany společnosti Aer Lingus*

(93) Společnost Aer Lingus poukazuje na rozhodnutí o zahájení řízení, v němž se odkazuje na dopis Irska ze dne 15. října 2009, který objasňuje, že v případě cesty zahrnující několik segmentů se osvobození od daně z letecké dopravy vztahuje na první úsek takovéto cesty ([1]). Společnost Aer Lingus zdůrazňuje, že tuto zásadu neuznává a neumí si vysvětlit, proč byla takováto zásada navržena.

([1]) 19. a 20. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

(94) Podle společnosti Aer Lingus není tato zásada v souladu s pokyny daňového komisaře uvedenými v e-mailu ze dne 30. března 2009, na nějž se odkazuje v 84. bodě odůvodnění, a nejedná se o způsob, jakým společnost Aer Lingus vypočítávala daň z letecké dopravy v praxi. Není rovněž v souladu s příklady uvedenými v 20. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, které nedokládají uplatňování výjimky pro přepravu tranzitních cestujících na první úsek cesty, nýbrž spíše prokazují, že cesta dani z letecké dopravy nepodléhá, je-li zahájena mimo Irsko ([1]).

(95) Společnost Aer Lingus tvrdí, že daň z letecké dopravy vybírala v souladu s pokyny daňového komisaře a vykázala částku zaslanou orgánům formou vlastního prohlášení ([2]).

5.2.5. *K existenci státní podpory*

(96) Společnost Aer Lingus tvrdí, že osvobození přepravy transferových a tranzitních cestujících od daně z letecké dopravy není selektivní. Podle společnosti Aer Lingus je systému daně z letecké dopravy vlastní to, že se transferoví nebo tranzitní cestující neberou v potaz, jelikož se tato daň nevztahuje na konkrétní segmenty cesty. Zdanitelným plněním je místo toho cesta, která je zahájena v Irsku, a splatná daň závisí na cílovém místě určení uvedeném na letence bez ohledu na to, zda při cestě do konečného místa určení uskuteční cestující jeden či více letů.

(97) Společnost Aer Lingus odkazuje v této souvislosti na 41. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, v němž Komise zastávala předběžný názor, že zdanitelným plněním je cesta, která je zahájena v Irsku, a splatná daň závisí na cílovém místě určení uvedeném na letence bez ohledu na to, zda při cestě do konečného místa určení uskuteční cestující jeden či více letů:

> „Případným jiným referenčním systémem může být daň účtovaná s ohledem na cestu uskutečněnou letecky z letiště v Irsku, přičemž se pojmem „cesta uskutečněná letecky“ rozumí cesta z letiště v Irsku do cílového místa určení, která může sestávat z jednoho či více segmentů. Pokud by to představovalo správný referenční systém, je zjevné, že by se na přepravu transferových nebo tranzitních cestujících neměla daň z letecké dopravy vztahovat. Opatření by tudíž nebylo selektivní“ (zdůraznění přidáno společností Aer Lingus).

5.2.6. *K dalším záležitostem*

(98) Pokud by Komise i nadále trvala na svém předběžném názoru, že referenčním systémem daně z letecké dopravy je zdanění každého odletu (jednotlivě), společnost Aer Lingus uvedla, že:

— vynětí přepravy transferových/tranzitních cestujících není selektivní a

— i v případě, že by se výjimka považovala za selektivní, byla by odůvodněná.

5.2.6.1. K prvnímu bodu „vynětí přepravy transferových/tranzitních cestujících není selektivní“

(99) S odkazem na judikaturu ([3]) společnost Aer Lingus uvádí, že by neuplatňování daně z letecké dopravy na odlety transferových a tranzitních cestujících bylo selektivní pouze tehdy, pokud by rozlišovalo mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl daně z letecké dopravy nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci. Společnost Aer Lingus v této souvislosti poukazuje na otázku, zda neuplatňování daně na přepravu transferových a tranzitních cestujících zvýhodňuje dopravce, jako je společnost Aer Lingus (nabízející jednu letenku pro cesty zahrnující dva či více letů), v porovnání s dopravci poskytujícími služby z bodu do bodu (kteří u těchto cest nenabízejí jednu letenku, a v případě cestujících, jejichž cesta zahrnuje vlastní přípoj, musí tudíž daň z letecké dopravy vybírat u každého letu).

(100) Společnost Aer Lingus závěrem uvádí, že vzhledem k rozdílné faktické a právní situaci mezi službami čistě z bodu do bodu a službami s jednou letenkou (zejména rozdílným nákladům pro dopravce a úrovni služeb u cestujícího) není výjimka pro přepravu transferových a tranzitních cestující selektivní, a to z těchto důvodů:

— Značná část cestujících společnosti Aer Lingus si jistě zvolí z jakéhokoliv důvodu vlastní přípoj ([4]), a to bez ohledu na to, že společnost Aer Lingus může nabídnout jednu letenku pro celou cestu. Společnost Aer Lingus není z podstaty věci schopna určit nebo vyčíslit počet cestujících, kteří upřednostňují cestu na základě

([1]) Viz příklady uvedené v odstavci 20 rozhodnutí o zahájení řízení a zkopírované výše v (91). bodě odůvodnění.
([2]) Společnost Aer Lingus uvedla příklad takovéhoto výkazu a objasnila, že předložený výpočet představuje pouhý odpočet uvedeného počtu transferových/tranzitních cestujících.
([3]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001 ve věci Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598.
([4]) Cestující, který provede několik nezávislých rezervací týkajících se různých letů, jež tvoří jeho cestu, na rozdíl od provedení jedné rezervace zahrnující několik letů s jedním poskytovatelem služeb.

vlastních přípojů, o nic více, než jsou dopravci poskytující služby z bodu do bodu schopni určit jednoznačně počty těchto cestujících (kteří mohou například zvolit vlastní přípoj u jiného dopravce). S ohledem na cestující, kteří si zvolí vlastní přípoj, se společnost Aer Lingus nachází ve stejné faktické a právní situaci jako dopravci poskytující čistě služby z bodu do bodu.

— Z faktického a právního hlediska se však situace společnosti Aer Lingus liší s ohledem na cestující, kteří pořizují transferové nebo tranzitní lety s jednou letenkou. Společnost Aer Lingus odkazuje v tomto ohledu na část poslední věty 45. [44. bodu odůvodnění] ([1]) rozhodnutí o zahájení řízení, v němž podle společnosti Aer Lingus Komise sama uznává, že „může být vhodné rozlišovat právní a faktickou situaci leteckých společností poskytujících pouze služby z bodu do bodu a leteckých společností, které poskytují rovněž služby, jež zahrnují přestup nebo tranzit na takovém letišti".

(101) S odkazem na části rozhodnutí o zahájení řízení týkající se rozdílů mezi cestami, které v rámci jedné rezervace zahrnují několik letů, a cestami zahrnujícími několik letů na základě samostatných rezervací podala společnost Aer Lingus v souvislosti se selektivitou rovněž tyto připomínky:

— Pokud jde o část týkající se toho, že „obchodní modely leteckých společností zaměřujících se na letecké služby z bodu do bodu a leteckých společností poskytujících služby, které mohou zahrnovat přestup nebo tranzit, jsou velmi rozdílné" ([2]). Společnost Aer Lingus zdůrazňuje, že při přepravě transferových a tranzitních cestujících uplatňuje zvláštní postupy. To zahrnuje zajištění hladkého přestupu, jako jsou přepážky pro přestupy a tarifní ceny letenek a převzetí odpovědnosti za zmeškané spoje (například poskytování péče a pomoci, zajištění ubytování). Podle společnosti Aer Lingus se jedná o významné náklady a povinnosti, jež se na cestující s vlastními přípoji nevztahují.

— Pokud jde o část týkající se toho, že „služby, které zahrnují přestup/tranzit, představují z hlediska zákazníka cestu z letiště původu na letiště určení, a nikoli dvě samostatné cesty" ([3]). Společnost Aer Lingus objasnila, že se u cestujících liší rovněž poskytované služby, které zabraňují několika odbavením, několika letenkám, případně rozdílným povoleným váhám zavazadel atd.

— Pokud jde o část týkající se toho, že „celá cesta zahrnující dva či více segmentů je prodána jako jedna cesta a lze ji uskutečnit s jednou letenkou" ([4]). Společnost Aer Lingus uvedla, že je zřejmé, že u cesty s vlastními přípoji tomu tak není. Cesta s vlastními přípoji by ve skutečnosti zahrnovala nejméně dvě samostatné letenky (a dvě samostatné smlouvy), případně se dvěma různými leteckými společnostmi. Jedna letenka je založena na jedné smlouvě s jednou leteckou společností.

— Pokud jde o část týkající se toho, že „cestující obvykle nemusí při přestupu vyzvednout svá zavazadla" ([5]). Podle společnosti Aer Lingus je tomu u cestujících s vlastními přípoji ve skutečnosti naopak. Na žádném s irských letišť neexistují v případě cestujících s vlastními přípoji služby transferu zavazadel.

— Pokud jde o část týkající se toho, že „kontroly cestujících a zavazadel se obvykle liší" ([5]). Společnost Aer Lingus uvedla, že se cestující s vlastními přípoji musí pro každý let odbavit zvlášť.

5.2.6.2. Co se týká druhého bodu „i v případě, že by se výjimka považovala za selektivní, byla by odůvodněná"

(102) Společnost Aer Lingus uvádí, že opatření zamezuje dvojímu zdanění a uplatňuje se jak v Irsku, tak i na přeshraničním základě. Tuto výjimku obvykle uplatňují i jiné jurisdikce, například Spojené království.

(103) Společnost Aer Lingus dále uvádí, že řídící a základní zásadou daně z letecké dopravy je to, že se vypočítává s ohledem na celou cestu. V případě jedné letenky se tato jedna letenka rovná jedné cestě (je-li doba případného mezipřistání kratší než šest hodin). V případě vlastního přípoje se dvěma samostatnými rezervacemi se však každá rezervace v rezervačních systémech leteckých společností pokládá za samostatnou rezervaci a není rozpoznána jako přestup cestujících.

([1]) Společnost Aer Lingus chybně odkázala na 45. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, který však větu citovanou v příslušné části jejích připomínek k rozhodnutí o zahájení řízení neobsahuje.
([2]) Poslední věta 45. bodu odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([3]) První věta 45. bodu odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([4]) Druhá polovina věty ve 45. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([5]) Poslední část druhé věty v 45. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

5.3. **Vyjádření Irska k připomínkám zúčastněných stran**

(104) Irsko s body, které předložila společnost Aer Lingus, celkově souhlasilo s výjimkou shrnutí uvedeného v 93. a 94. bodě odůvodnění. Podle Irska citovala společnost Aer Lingus dopis Irska ze dne 15. října 2009 uvádějící, že pokud cesta sestává z několika segmentů, je první úsek vždy od daně z letecké dopravy osvobozen. Irsko poukázalo na svůj dopis ze dne 22. prosince 2015, v němž objasnilo, že se jednalo o nedorozumění. Dopis Irska ze dne 15. října 2009 uváděl konkrétní příklad, v němž se na první úsek cesty daň z letecké dopravy nevztahovala. Irsko se však domnívá, že to nelze vykládat jako obecné tvrzení v tom smyslu, že první úsek je vždy od daně osvobozen.

(105) Co se týká připomínek společnosti Ryanair ohledně splatné daně (viz 65. bod odůvodnění), Irsko podotklo, že samotná společnost Ryanair transferové ani tranzitní cestující nepřepravovala, a proto neměla s uplatňováním pravidel týkajících se daně z letecké dopravy praktické zkušenosti. Společnost Ryanair podle Irska ani nevysvětlila své důvody.

6. **POSOUZENÍ NEUPLATŇOVÁNÍ DANĚ Z LETECKÉ DOPRAVY NA PŘEPRAVU TRANZITNÍCH A TRANSFEROVÝCH CESTUJÍCÍCH**

6.1. **Předběžné poznámky: náležitý výklad daně z letecké dopravy s ohledem na výjimku pro přepravu tranzitních a transferových cestujících**

(106) Ve svém dopise ze dne 15. října 2009 Irsko uvedlo, že výjimka pro přepravu tranzitních a transferových cestujících zajišťuje, že „první úsek“ celé cesty dani z letecké dopravy nepodléhá. Toto tvrzení vedlo k dezorientaci ohledně správného výkladu výjimky, jak je zjevné z rozsudku Tribunálu ve věci T-512/11.

(107) Na základě připomínek obdržených od Irska a třetích stran je nyní zřejmé, že irské právní předpisy je nutno chápat tak, jak je uvedeno v oddíle 2.2.

(108) Jak je objasněno v tomto oddíle, podle § 55 odst. 2 finančního zákona musí letecké společnosti odvádět daň z letecké dopravy za každého cestujícího odlétajícího na palubě letadla z letiště nacházejícího se v Irsku, zatímco tranzitní a transferoví cestující se za cestující ve smyslu § 55 odst. 2 finančního zákona nepovažují, a na jejich odlet se tudíž daň z letecké dopravy nevztahuje. Nelze proto obecně uvést, že se daň z letecké dopravy vztahuje na určitý úsek cesty uskutečněné letecky.

(109) Je třeba zmínit, že v době přijetí rozhodnutí z roku 2011 existovaly dvě rozdílné sazby vztahující se na lety do míst určení nacházejících se ve vzdálenosti maximálně 300 km od letiště v Dublinu a na všechny ostatní lety. Nyní je zřejmé, že použitelná daňová sazba závisela na vzdálenosti do cílového místa určení bez ohledu na místo tranzitu nebo přestupu. Například cesta z Dublinu do New Yorku s mezipřistáním v Shannonu by podléhala dani ve výši 10 EUR, nikoli 2 EUR. Odlet z letiště v Dublinu by vedl k zdanění se sazbou daně z letecké dopravy ve výši 10 EUR, ačkoliv se letiště Shannon nachází ve vzdálenosti do 300 km od letiště v Dublinu, jelikož vzdálenost mezi letištěm v Dublinu a New Yorkem tuto prahovou hodnotu překračuje. Odlet z místa mezipřistání na letišti Shannon dani z letecké dopravy nepodléhá, jelikož cestující je na tomto letišti tranzitním nebo transferovým cestujícím.

(110) To, zda se dotyčný cestující pokládá na irském letišti za tranzitního nebo transferového cestujícího, nezáviselo na umístění letiště, z něhož cestující přiletěl při přistání na irském letišti a jež se mohlo nacházet i mimo Irsko, například v případě cesty z Londýna do New Yorku s mezipřistáním nepřesahujícím šest hodin v Shannonu. U této cesty by se daň z letecké dopravy nehradila, jelikož se letiště odletu v Londýně nachází mimo Irsko, zatímco při odletu z letiště Shannon se cestující považuje za transferového nebo tranzitního cestujícího.

6.2. **Existence podpory**

6.2.1. *Úvod*

(111) V čl. 107 odst. 1 SFEU je stanoveno, že podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.

(112) K tomu, aby se určité opatření považovalo za podporu ve smyslu tohoto ustanovení, musí být proto splněny kumulativně tyto podmínky: i) opatření musí být přičitatelné státu a být financováno ze státních prostředků; ii) musí zvýhodňovat příjemce, kterým musí být podnik (tj. musí vykonávat hospodářskou činnost); iii) tato výhoda musí být selektivní a iv) opatření musí narušovat nebo může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy.

(113) V daném případě je za prvé vhodné uvážit, zda může neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících poskytnout určitým leteckým společnostem selektivní výhodu.

6.2.2. *Selektivita*

6.2.2.1. Úvod

(114) Opatření je selektivní, pokud zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(115) U opatření, která se vztahují na všechny podniky splňující určitá kritéria a která snižují náklady, jež tyto podniky musí obvykle nést, by se měla selektivita opatření obvykle posoudit pomocí analýzy o třech krocích ([1]). Za prvé je nutno určit obecný či běžný režim zdanění platný v členském státě, tj. „referenční systém". Za druhé je třeba rozhodnout, zda dané opatření představuje odchylku od tohoto systému, jelikož rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou vzhledem k cílům systému ve srovnatelné faktické a právní situaci. Jestliže dotyčné opatření odchylku od referenčního systému nepředstavuje, selektivní není. Pokud se od něj odchyluje (a je tudíž *prima facie* selektivní), musí být ve třetím stupni analýzy stanoveno, zda je opatření odchylující se od referenčního systému odůvodněno na základě povahy nebo obecné struktury referenčního systému. Je-li *prima facie* selektivní opatření odůvodněno povahou nebo obecnou strukturou systému, nebude se považovat za selektivní, a nebude tudíž spadat do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU.

(116) V určitých výjimečných případech nelze postup založený na třech krocích vzhledem k praktickým účinkům dotčených opatření použít. V těchto případech může být také nezbytné posoudit, zda je uvedený systém členským státem vymezen důsledně, nebo zda byl naopak vymezen jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem, aby zvýhodňoval určité podniky oproti jiným. Jinak by namísto stanovení obecných pravidel použitelných na všechny podniky, ze kterých je provedena odchylka ve prospěch některých podniků, mohl členský stát dosáhnout téhož výsledku obcházením pravidel státní podpory tím, že přizpůsobuje a kombinuje daňová pravidla takovým způsobem, že samotné jejich použití povede k různému daňovému zatížení pro různé podniky ([2]). V této souvislosti je třeba připomenout, že čl. 107 odst. 1 nerozlišuje mezi opatřeními státní podpory z hlediska jejich důvodů nebo cílů, nýbrž je vymezuje ve vztahu k jejich účinkům, bez ohledu na použitý postup ([3]).

(117) Níže bude analýza o třech krocích uplatněna nejprve na osvobození přepravy tranzitních a transferových cestujících od daně z letecké dopravy (oddíly 6.2.2.2 a 6.2.2.3). Za druhé Komise posoudí, zda členský stát navrhl daň z letecké dopravy jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem, aby zvýhodňovala určité podniky oproti jiným (oddíl 6.2.2.4.).

6.2.2.2. Určení referenčního systému

(118) Referenční systém představuje měřítko, na jehož základě se posuzuje selektivita opatření. Referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem. Identifikace referenčního systému proto závisí na faktorech, jako jsou zdanitelné osoby, zdanitelný základ, zdanitelná plnění a příslušné sazby daně.

([1]) Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011 ve spojených věcech Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 49; rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011 ve věci Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, bod 62; rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001 ve věci Adria-Wien Pipeline v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, body 42–54; rozsudek Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004 ve věci GIL Insurance v. Commissioners of Customs & Excise, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, bod 72. Viz rovněž body 127 a 128 sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „sdělení o pojmu podpora"), Úř. věst. C 262, 19.7.2016, s. 29.

([2]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011 ve spojených věcech Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732. Viz rovněž body 129–131 sdělení o pojmu podpora.

([3]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. prosince 2008 ve věci British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, body 85 a 89 a citovaná judikatura a rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011 ve věci Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, bod 51.

6.2.2.3. Daň z letecké dopravy

(119) Daň z letecké dopravy představuje zvláštní daňový režim, který není součástí širšího daňového systému. Referenční systém proto nepřesahuje meze samotné daně z letecké dopravy.

(120) Klíčovou otázkou v tomto případě je to, zda je neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících součástí referenčního systému, nebo zda toto neuplatňování daně představuje odchylku od referenčního systému. V prvním případě se daň z letecké dopravy považuje za daň, která se vztahuje na všechny cestující odlétající z Irska v rámci cesty uskutečněné letecky, přičemž se má za to, že cesta uskutečněná letecky může zahrnovat více než jeden let. Na základě tohoto přístupu je logické, že se daň nevybírá dvakrát, zahrnuje-li celková cesta více než jeden odlet z irského letiště. Cestující, kteří zahájí cestu ve třetí zemi, dani nepodléhají, jelikož neodlétají z irského letiště („systém založený na cestě“). Ve druhém případě se daň z letecké dopravy pokládá za daň, která se vztahuje na všechny cestující odlétající z letiště v Irsku, a neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících představuje odchylku od tohoto pravidla („systém založený na odletu“).

(121) Pokud jde o první analýzu, znění § 55 odst. 2 písm. a) finančního zákona („každý odlet cestujícího z letiště“) by mohlo naznačovat, že vhodný referenční systém představuje systém založený na odletu. V rozhodnutí o zahájení řízení zastávala Komise tento předběžný názor: referenčním systémem je daň, která je účtována s ohledem na každého cestujícího odlétajícího z letiště v Irsku.

(122) Tento předběžný závěr se zakládal na skutečnosti, že finanční zákon odkazoval na zdanění odletů. Po provedení formálního vyšetřovacího řízení a získání dalších informací ohledně náležitého výkladu § 55 odst. 2 finančního zákona a na základě vysvětlení Irska, že cílem daně z letecké dopravy bylo zdanění jedné cesty začínající na irském letišti, a to i v případě, je-li tato cesta rozdělena na různé úseky (viz 59. bod odůvodnění), lze vyvodit závěr, že cílem systému bylo zdanění cest uskutečněných letecky, které začínají v Irsku. Na tomto základě a ze všech níže objasněných důvodů je referenčním systémem zdanění cest začínajících v Irsku.

(123) Za prvé je třeba podotknout, že definice „*cestujícího*“ nezahrnuje transferové ani tranzitní cestující. Znění finančního zákona proto umožňuje vyvodit závěr, že referenčním systémem je „systém založený na cestě“, který vylučuje transferové a tranzitní cestující, jelikož odlet transferového nebo tranzitního cestujícího nepředstavuje „odlet cestujícího“ ve smyslu § 55 odst. 2 finančního zákona a jako takový není zdanitelným plněním ([1]). Úvaha, že referenčním systémem je „systém založený na cestě“, je rovněž v souladu se základním cílem právních předpisů, jak jej představilo Irsko ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení.

(124) Způsob fungování daně z letecké dopravy mimoto potvrzuje, že se daň týká cest uskutečněných letecky. V období, kdy se uplatňovaly rozdílné sazby, byla proto daňová sazba stanovena s ohledem na zdanění cílového místa určení cestujícího, které je uvedeno na letence, bez ohledu na to, zda cestující při cestě do daného místa určení uskutečnil jeden či více letů (viz 22. resp. 23. bod odůvodnění a příklady uplatnění daně z letecké dopravy uvedené v tabulce 2). Například daň splatná s ohledem na cestujícího, který cestuje z Dublinu do New Yorku s mezipřistáním v Shannonu, činila 10 EUR, a nikoli 2 EUR (viz 91. bod odůvodnění).

(125) Komise dále podotýká, že zdanění cesty uskutečněné letecky na základě sazby, která se na dotyčnou cestu uskutečněnou letecky z daného letiště v Irsku do daného cílového místa určení a prodanou v rámci jedné rezervace uplatní jednou, namísto samostatného zdanění jednotlivých úseků této jedné cesty je v zásadě oprávněné. Toto samostatné zdanění by znamenalo, že za cestujícího, který na irském letišti přestoupí na jiné letadlo, je daň hrazena dvakrát, což může skutečně vyvolat otázky týkající se spravedlnosti a rovného zacházení (viz 63. bod odůvodnění).

(126) Spotřební daně, jako je daň z letecké dopravy, se obvykle vztahují na pořízení konečného produktu nebo služby zákazníkem, a nikoli na jednotlivé součásti, jež mohou tvořit tento konečný produkt či službu. Z níže objasněných důvodů lze cestu zahrnující několik úseků, kdy se cestující na každém letišti mezipřistání pokládá za tranzitního nebo transferového cestujícího, považovat za jednu službu.

([1]) Zdá se proto vhodnější mít za to, že se daň z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících nevztahuje, na rozdíl od názoru, že tito cestující jsou od daně „osvobozeni“.

(127) V této souvislosti je třeba uvést, že letecké společnosti uvádějí své služby na trh jako cesty z daného místa původu (A) do cílového místa určení (B) i v případě, že tato cesta zahrnuje mezipřistání na jiném letišti. Tato služba v zásadě zahrnuje leteckou dopravu z místa A do místa B, přičemž existence a poloha vedlejšího letiště C představuje z hlediska cestujícího nepodstatný znak této služby (s výjimkou možného dopadu na celkovou dobu trvání cesty pro cestující) ([1]). V zásadě je proto zdanění nepřímé cesty, prodané jako jedna služba, z bodu A do bodu B přes bod C stejně jako přímé cesty z bodu A do bodu B (přičemž v obou případech se bod A nachází v Irsku) přijatelné a nediskriminační, jelikož obě služby uspokojují stejnou potřebu zákazníka (konkrétně cestu z bodu A do bodu B).

(128) Je třeba posoudit, zda definice tranzitního a transferového cestujícího obsažené ve finančním zákoně tyto zásady zohledňují. To je analyzováno v následujících bodech odůvodnění.

(129) Jak je uvedeno v 18. bodě odůvodnění, tranzitní cestující jsou definováni jako cestující, kteří se při příletu i odletu nacházejí v témže letadle. Komise se domnívá, že v tomto případě je zřejmé, že se ve skutečnosti jedná o jednu cestu, přičemž jediný rozdíl oproti přímému letu spočívá v tom, že na cestě do cílového místa určení letadlo krátce zastavuje na daném letišti.

(130) Co se týká transferových cestujících, k vymezení transferových cestujících na letišti C při cestě z letiště A na letiště B přes letiště C byly použity tři podmínky: i) maximální doba strávená na letišti C nesmí překročit šest hodin; ii) letiště A a B nesmí být totožná a iii) lety z letiště A na letiště C a z letiště C na letiště B musí být pořízeny v rámci „jedné rezervace“. Komise má za to, že všechny tři podmínky jsou adekvátní a přiměřené. Bod i) zajišťuje, aby bylo letiště C skutečným letištěm mezipřistání, kde se cestující v zásadě připravuje a čeká na navazující let, a nikoli „skrytým“ cílovým místem určení. V tomto ohledu představuje šest hodin přiměřenou lhůtu, která zajišťuje, že letiště C je skutečným letištěm mezipřistání ([2]). Bod ii) zajišťuje, aby cesta nemaskovala přímý let z bodu A do bodu C a zpět. Co se týká bodu iii), jak je objasněno v 132.–134. bodě odůvodnění, tento bod zajišťuje, aby byla cesta z bodu A do bodu B prodána zákazníkovi jako jedna integrovaná služba.

(131) Osvobození přepravy transferových cestujících od daně z letecké dopravy ukládalo podmínku, že veškeré lety tvořící jednu cestu musí být rezervovány v rámci jedné rezervace.

(132) Pokud cestující provede jednu rezervaci zahrnující několik letů (nebo „úseků“), uzavře s dodavatelem jednu smlouvu týkající se několika letů. Naopak v případě, že cestující provede více než jednu rezervaci týkající se různých letů, uzavře několik nezávislých smluv s jedním či více dodavateli. Již toto prokazuje, že jedna rezervace odpovídá pořízení jedné služby obsahující různé součásti, zatímco několik rezervací odpovídá několika zvláštním službám, které cestující pořizuje nezávisle.

(133) V rámci jedné rezervace je prodána celá cesta zahrnující jeden či více letů jako jedna rezervace a cestující má jednu letenku a jedno číslo rezervace pro celou cestu. Jak uvedly Irsko i společnost Aer Lingus ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení (viz 101. bod odůvodnění), mezi cestou zahrnující několik letů, které jsou prodány v rámci jedné rezervace, a cestou zahrnující několik letů prodaných na základě samostatných rezervací existuje řada významných rozdílů. Konkrétně, v rámci jedné rezervace nemusí cestující pro každý let tvořící cestu splnit několik různých požadavků týkajících se odbavení, zavazadel a cestovních dokladů, nýbrž pouze jeden soubor požadavků vztahujících se na celou cestu do cílového místa určení. Je-li první let zrušen nebo opožděn, takže cestující zmešká navazující let, musí poskytovatel služeb pro cestu na základě jedné rezervace převzít za zmeškaný spoj odpovědnost (například poskytnout péči a pomoc, zajistit ubytování a provést pro cestujícího změnu rezervace na příští dostupný let, či mu poskytnout náhradu).

(134) Cesta tvořená několika úseky, které jsou rezervovány samostatně, zahrnuje pořízení nezávislých služeb. To například znamená, že pokud cestující zmešká druhý let kvůli zpoždění při příletu prvního letu, nemůže od poskytovatele druhého letu požadovat pomoc. V případě druhého letu se má jednoduše za to, že se cestující nedostavil k letu. V případě pořízení více letů v rámci různých rezervací si cestující musí mimoto vyzvednout na každém letišti své zavazadlo a znovu se odbavit pro následné lety. Společnost Aer Lingus zdůraznila, že v případě cestujících s vlastními přípoji neexistují na žádném z irských letišť služby transferu zavazadel (viz 101. bod odůvodnění).

([1]) To je v souladu s běžnou praxí Komise v antimonopolních řízeních a v případech spojování podniků při vymezení relevantních trhů pro pravidelnou leteckou dopravu podle přístupu založeného na místu původu a místu určení.

([2]) Stejně jako Irsko uplatňuje i Spojené království při definování cestujících na navazujících letech kritérium šesti hodin (přinejmenším v situacích, kdy první letadlo přilétá před 17 h).

(135) Na základě těchto skutečností spočívá hlavní rozdíl mezi oběma situacemi v tom, že v prvním případě pořizuje cestující integrovanou službu (cestu z bodu A do bodu B) se dvěma součástmi, které kombinuje poskytovatel služby, zatímco ve druhém případě kombinuje cestující obě součásti sám na vlastní riziko, a tudíž ve skutečnosti pořizuje dvě samostatné služby. Cestující, který letí z letiště A na letiště B přes letiště C v rámci jedné rezervace, proto pořizuje službu, která se podstatně liší od služeb pořízených cestujícím, který si rezervuje zvlášť let z letiště A na letiště C a let z letiště C na letiště B.

(136) Skutečnost, že se jedna rezervace zahrnující několik letů podstatně liší od několika letů, na něž se vztahují samostatné rezervace, dokládá sdělení, které společnost easyJet, jeden z hlavních dopravců poskytujících služby z bodu do bodu v Unii, zveřejnila pro cestující na svých internetových stránkách:

> „Společnost easyJet je dopravcem poskytujícím služby z bodu do bodu (který létá pouze z letišť odletu a příletu) a neprovozuje navazující lety pro další cestu s využitím našich letů či letů jiných leteckých společností. Pokud jste si u nás rezervovali následný let, jedná se o samostatnou smlouvu, přičemž se každý let pokládá za samostatnou cestu“ ([1]).

(137) Zdanění každé z těchto dvou služeb zvlášť a zdanění nepřímé cesty pořízené v rámci jedné rezervace pouze jednou je tudíž přiměřené a nediskriminační.

(138) Na základě výše uvedeného posouzení (131.–137. bod odůvodnění) se Komise domnívá, že definice transferových a tranzitních cestujících ve finančním zákoně jsou tudíž v souladu s cílem zdanění jedné cesty uskutečněné letecky z daného místa původu v Irsku do daného místa určení, kterou zákazník pořídí jako jednu integrovanou službu.

(139) Lze vyvodit závěr, že referenčním systémem je daň z letecké dopravy stanovená ve finančním zákoně, a to včetně neuplatňování daně na přepravu tranzitních a transferových cestujících (systém založený na cestě).

6.2.2.4. Odchylka od referenčního systému

(140) Jelikož neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících je součástí referenčního systému, odchylka od referenčního systému neexistuje.

(141) Posouzení daně z letecké dopravy pomocí přístupu založeného na třech krocích proto neprokazuje selektivitu.

6.2.2.5. Daň z letecké dopravy nebyla navržena jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem, aby zvýhodňovala určité podniky oproti ostatním.

(142) K vyvození konečného závěru ohledně selektivity je třeba určit, zda Irsko navrhlo daň z letecké dopravy jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem, aby zvýhodňovala určité podniky oproti ostatním.

(143) Ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení společnost Ryanair v podstatě tvrdila, že osvobození přepravy tranzitních a transferových cestujících od daně z letecké dopravy zavádí neoprávněné rozlišování mezi dvěma obchodními modely, a to obchodním modelem dopravců působících na základě paprskové sítě, kteří nabízejí jednu rezervaci vztahující se na několik letů, a obchodním modelem dopravců poskytujících služby z bodu do bodu, jako je společnost Ryanair, kteří tak nečiní, a že nelze tvrdit, že výjimka byla dostupná pro všechny letecké společnosti bez rozdílu.

(144) Za prvé je třeba uvést, že ve spisu nejsou k dispozici žádné důkazy ohledně toho, že Irsko navrhlo neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících tak, aby zvýhodnilo určité podniky oproti ostatním. V této souvislosti lze uvést, že různé členské státy uplatňují podobné daně, které rovněž obsahují výjimky pro přepravu tranzitních a transferových cestujících.

(145) Tvrzení společnosti Ryanair, že je prakticky nemožné, aby letecká společnost změnila svůj základní obchodní model z modelu založeného na službách z bodu do bodu na model založený na paprskové síti, a že podle jejích poznatků neexistuje na trhu ani jeden precedentní příklad takovéto změny, je třeba upravit, jelikož společnost Ryanair nyní začala nabízet navazující lety ([2]). V květnu 2017 společnost Ryanair oznámila, že zahájila první navazující lety přes letiště Řím-Fiumicino a poprvé nabízí svým zákazníkům možnost provést rezervaci a přestoupit přímo na navazující lety společnosti Ryanair. V této souvislosti obchodní ředitel společnosti Ryanair uvedl: „Společnost Ryanair s potěšením zahajuje první navazující lety přes letiště Řím-Fiumicino a umožňuje cestujícím rezervovat navazující lety společnosti Ryanair za nejnižší tarifní ceny letenek v Evropě. S prvními

([1]) Viz http://www.easyjet.com/en/help/at-the-airport/connect-and-transit (navštívené dne 28. března 2017).
([2]) Viz https://corporate.ryanair.com/news/news/170517-connecting-flights-launched-at-rome-fiumicino/?market=en (navštívené dne 1. června 2017).

deseti trasami z letiště Řím budou moci cestující přestoupit na další let, aniž by museli projít veřejně přístupnou zónou letiště a svá zavazadla znovu odbavit do cílového místa určení. Tato nová služba ve čtvrtém roce trvání našeho programu ‚Always Getting Better' bude zavedena v celé síti společnosti Ryanair (přičemž v následujících týdnech a měsících budou z letiště v Římě přidány další trasy), bude-li zkušební provoz na letišti Řím-Fiumicino úspěšný" ([1]). Zákazníci rovněž obdrží pro oba lety jedno číslo rezervace. To prokazuje, že společnost Ryanair začala poskytovat novou službu, kterou sama považuje za novou a zásadně odlišnou od letů z bodu do bodu, jež provozovala dosud.

(146) Za druhé lze uvést, že daň z letecké dopravy vede k samostatnému zdanění samostatných služeb, tj. několika letů pořízených v rámci několika rezervací, a jedna integrovaná služba je zdaněna pouze jednou, konkrétně lety v rámci jedné cesty pořízené na základě jedné rezervace. Vzhledem k výše uvedeným důvodům (viz oddíl 6.2.2.3 tohoto rozhodnutí) vyplývá toto rozlišování ze zásadních rozdílů mezi službami, které zákazník pořizuje v každém případě, což má významné praktické důsledky, zejména pokud jde o odbavení cestujících a zavazadel a odpovědnost letecké společnosti v případě zmeškaného spoje. Skutečnost, že některé letecké společnosti přijaly obchodní model zaměřený na služby z bodu do bodu, zatímco se jiné letecké společnosti zaměřují na síťové služby, neznamená, že rozdílné zdanění objektivně rozdílných služeb je diskriminační. Jak je objasněno v oddíle 6.2.2.3, zdanění cest uskutečněných letecky, které začínají v Irsku, na rozdíl od zdanění každého jednotlivého odletu cestujícího letadlem z Irska lze považovat za oprávněné.

(147) Komise podotýká, že se tvrzení společnosti Ryanair ohledně údajné diskriminace zdají být založena výslovně na předpokladu, že někteří cestující koncipují cestu uskutečněnou letecky pořízením více letů u společnosti Ryanair za účelem cesty z daného letiště na jiné letiště „přes" další letiště, a že s těmito několika lety je třeba zacházet stejně jako s jednou rezervací ([2]). V opačném případě by společnost Ryanair neměla důvod k tomu, aby se v porovnání s leteckými společnostmi, které nabízejí jednu rezervaci pro několik letů, považovala za diskriminovanou. Společnost Ryanair však neuvedla, zda tyto cestující přepravovala v době uplatňování daně z letecké dopravy, ani neposkytla údaje týkající se počtu těchto cestujících ([3]). Co je důležitější, nic v podáních společnosti Ryanair nemůže zpochybnit úvahy uvedené v 132. až 134. bodě odůvodnění, které odůvodňují pokládání několika letů pořízených v rámci jedné rezervace za službu zcela odlišnou od několika letů spojujících stejná letiště, které však byly pořízeny na základě samostatných rezervací, přičemž posledně uvedený případ ve skutečnosti znamená několik nezávislých služeb.

(148) Jak je uvedeno v 38. bodě odůvodnění, ve svém rozsudku ve věci T-512/11 Tribunál uvedl, že Irsko je v případě potřeby ochotno uvážit úpravu daně z letecké dopravy zrušením požadavku na jednu rezervaci v definici transferového cestujícího.

(149) Formální vyšetřovací řízení prokázalo (viz 131.–148. bod odůvodnění), že podmínka týkající se jedné rezervace není diskriminační, jelikož zajišťuje, aby dani z letecké dopravy podléhaly pouze cesty uskutečněné letecky, které začínají na irském letišti a které jsou zákazníkovi prodány jako jedna integrovaná služba, bez ohledu na počet letů zahrnutých v rámci cesty. Komise proto vyvozuje závěr, že není nutné, aby Irsko zrušilo v definici transferového cestujícího podmínku týkající se jedné rezervace, aby bylo zajištěno, že se nejedná o státní podporu.

(150) Lze vyvodit závěr, že Irsko nenavrhlo daň z letecké dopravy jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem, aby zvýhodňovala určité podniky oproti ostatním. Naopak, neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu tranzitních a transferových cestujících se jeví jako odůvodněné a přiměřené.

6.2.3. *Závěr ohledně existence podpory*

(151) Na základě výše uvedeného posouzení nesplňuje předmětné opatření přinejmenším jednu z podmínek stanovených v čl. 107 odst. 1 SFEU, poněvadž není selektivní. Jelikož jednotlivé podmínky existence státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 jsou kumulativní, plyne z toho, že opatření nepředstavuje státní podporu. Není proto třeba posoudit, zda jsou splněny ostatní podmínky nezbytné k tomu, aby opatření představovalo státní podporu.

([1]) Viz https://corporate.ryanair.com/news/news/170517-connecting-flights-launched-at-rome-fiumicino/?market=en (navštívené dne 1. června 2017).

([2]) Tak by tomu bylo například v případě cestujícího, který si zakoupí letenku na let ze Shannonu do Dublinu a samostatnou letenku na let z Dublinu do Barcelony, s časovým rozestupem mezi příletem cestujícího na letiště v Dublinu a jeho odletem z tohoto letiště do Barcelony kratším než šest hodin. Na základě daně z letecké dopravy by odlet ze Shannonu i odlet z Dublinu představoval zdanitelné plnění. Pokud by však definice transferových cestujících neodkazovala na pojem „jedna rezervace", nepředstavoval by odlet z Dublinu v rámci daně z letecké dopravy zdanitelné plnění; zdanitelným plněním by byl pouze odlet ze Shannonu.

([3]) V minulosti společnost Ryanair cestující aktivně odrazovala od navazujících dalších letů se společností Ryanair. Viz rozhodnutí Komise ze dne 27. června 2007 ve věci spojení podniků Ryanair/Aer Lingus COMP.M.4439 (Úř. věst. C 47, 20.2.2008, s. 14), 48. bod odůvodnění.

7. **ZÁVĚR**

(152) Neuplatňování daně z letecké dopravy na přepravu transferových a tranzitních cestujících nepředstavovalo státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Neuplatňování daně z letecké dopravy, kterou zavedla Irská republika finančním zákonem (č. 2) z roku 2008 (*Finance (No. 2) Act 2008*), na přepravu transferových a tranzitních cestujících nepředstavovalo podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Článek 2

Toto rozhodnutí je určeno Irské republice.

V Bruselu dne 14. července 2017

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise