

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého senátu)

17. prosince 2015 (*)

„Státní podpory – Stavba lodí – Ustanovení daňových právních předpisů použitelná na určité dohody uzavřené za účelem financování a nákupu plavidel – Rozhodnutí prohlašující podporu za šásteň neslučitelnou s vnitřním trhem a nařizující její šásteňné vrácení – Žaloba na neplatnost – Osobní dotčení – Přípustnost – Výhoda – Selektivní charakter – Ovlivnění obchodu mezi členskými státy – Narušení hospodářské soutěže – Povinnost uvést odvodnění“

Ve spojených věcech T-515/13 a T-719/13,

Španělské království, předvedený zastoupený N. Díaz Abad, poté M. Sampol Pucurullem, abogados del Estado,

žalobce ve věci T-515/13,

Lico Leasing, SA, se sídlem v Madridu (Španělsko),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA, se sídlem v Madridu,

zastoupený M. Merolaem a M. A. Sánchezem, advokáty,

žalobkyně ve věci T-719/13,

proti

Evropské komisi, zastoupený V. Di Buccim, M. Afonso, É. Gippini Fournierem a P. Nemečkovou, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh na zrušení rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“ (Úř. vst. 2014, L 114, s. 1),

TRIBUNÁL (sedmý senát),

ve složení M. van der Woude (zpravodaj), předseda, I. Wiszniewska-Biaček a I. Ulloa Rubio, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: J. Palacio González, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednáních konaných dne 9. a 10. června 2015,

vydává tento

Rozsudek

Skutečnosti předcházející sporu

I – Správní řízení

1 Evropská komise obdržela poříinaje mřsícem kvřtnem 2006 nřkolik střžností proti tzv. „řpanřlskému systému zdanřní leasingu“ (dále jen „řSZL“). Zejmřna dvř vnitrostřtní sdružení lodřnic a jedna lodřnice stojící mimo nř oznřmily, ře tento režim umořřuje spoleřnostem provozujřícím nřmořní dopravu nákup plavidel postavenřých ve řpanřlských lodřnicích za ceny snřřžené o 20 % až 30 % (dále jen „sleva“), coř pro řleny třřto sdružení znamenalo řbytek zakřzek na stavbu lodř. Dne 13. řervence 2010 podepsala sdružení lodřnic sedmi evropských zemř petici proti řSZL. Přinejmenřším jedna spoleřnost provozujřící nřmořní dopravu tyto střžnosti podpořila.

2 Po řetných řřadostech o informace zaslanřých Komisř řpanřlským orgřnřm a dvou schřřzkřch vřře uvedenřých stran zahřjila Komise rozhodnutřm C (2011) 4494 final ze dne 29. řervna 2011 (řř. vřřst. C 276, s. 5, dále jen „rozhodnutř o zahřjení“) formřlnř vyřřetřovacř řřizenř podle řřl. 108 odst. 2 SFEU.

II – Napadeně rozhodnutí

3 Dne 17. řervence 2013 přijala Komise rozhodnutř 2014/200/EU o střtnř podpore SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo řpanřlsko – Dařovř režim urřitřch dohod o finanřním leasingu znřmř třř pod nřzvem „řpanřlský systém zdanřní leasingu“ (řř. vřřst. 2014, L 114, s. 1, dále jen „napadeně rozhodnutř“). V tomto rozhodnutř mřla Komise za to, ře nřkterř dařovř opatřenř tvořřící řSZL „představujř střtnř pomoc [podporu]“ ve smyslu řřl. 107 odst. 1 SFEU, kterou řpanřlsko neoprřvnřnř zavedlo ode dne 1. ledna 2002 v rozporu s řřl. 108 odst. 3 SFEU (řřlunek 1 napadeněho rozhodnutř). Tato opatřenř byla povařovřna za řřřsteřnř nesluřitelnř s vnitřním trhem (řřlunek 2 napadeněho rozhodnutř). Vřrcenř bylo nařřzeno za urřitřch podmřnek pouze od investorř, kteřř mřli z dotřenřch vřřhod prospřřch, aniř by tito mřli mořřnost přenřst břřřmř navřrcenř na jině osoby (řřl. 4 odst. 1 napadeněho rozhodnutř).

A – Popis řSZL

4 V bodř 8 odřvodnřnř napadeněho rozhodnutř Komise uvedla, ře řSZL byl vyuřřvřn přř transakcích spořřřvřjřcích v postavenř lodř lodřnicemi (prodřvřjřcími) a jejich nákupu spoleřnostmi provozujřcími nřmořní dopravu (kupujřcími), jakoř i ve financovřnř třřřto transakcí prostřednictvřm *ad hoc* prřvnř a finanřnř konstrukce.

5 Komise upřesnila, ře řSZL byl „zalořen na prřvnř a finanřnř struktuře *ad hoc*, kterou vytvořř urřitř banka a kterř figuruje mezi rejdařskou spoleřnostř a lodřnicř [...], složitě sřti smluv mezi jednotlivřmi řřřastnřky transakce [a] pouřřitř řřřnřch řpanřlských dařovřch opatřenř“ (bod 9 odřvodnřnř napadeněho rozhodnutř).

6 Komise rovnřř podotkla, ře „[k]upujřcími jsou rejdařské spoleřnosti z celě Evropy i mimo Evropu a ře [v]řechny transakce kromř jedině (smlouva ve vřřři 6 148 969 [eur]) se třřkaly řpanřlských lodřnic“ (bod 10 odřvodnřnř napadeněho rozhodnutř).

1. Prřvnř a finanřnř konstrukce řSZL

7 Z bodů 9 a 10 rozhodnutí o zahájení, na něž v podstatě odkazuje bod 14 odvodnění napadeného rozhodnutí, plyne, že ŠSZL u každé objednávky stavby lodě zahrnuje několik subjektů, a to společnost provozující námořní dopravu, loděnici, banku, leasingovou společnost a hospodářské zájmové sdružení (dále jen „HZS“) tvořené bankou a investory kupujícími úřasti v tomto HZS.

8 Komise v bodě 12 odvodnění napadeného rozhodnutí uvedla toto:

„Struktura [ŠSZL] je režim daňového plánování [představuje daňovou konstrukci], který [kterou] obvykle organizuje banka za účelem vytvoření daňových výhod pro investory v daňově transparentním [HZS] a přenosu části těchto daňových výhod na rejdařskou společnost ve formě slevy z ceny plavidla. Zbylou část výhod si ponechávají investoři [HZS] jako odměnu za svou investici. Kromě [HZS] jsou do operace prováděné v rámci [ŠSZL] zapojeni i další prostředníci, jako banka a leasingová společnost (viz níže uvedený diagram [uvedené schéma]).“

9 V rámci ŠSZL podepisují subjekty uvedené v bodě 7 výše několik smluv, které budou vysvětleny níže. Zúčastnění podepisují rovněž rámcovou smlouvu podrobně popisující celou organizaci a fungování ŠSZL [bod 9 písm. h) rozhodnutí o zahájení].

a) Původní smlouva o stavbě lodi

10 Společnost provozující námořní dopravu, která hodlá koupit plavidlo s využitím slevy, se dohodne s loděnicí na plavidlo, které má být postaveno, a na kupní cenu zahrnující slevu (dále jen „netto cena“). Původní smlouva o stavbě lodi stanoví, že loděnice bude prostřednictvím pravidelných plateb zaplacená netto cena. Loděnice požádá banku o dojednání konstrukce a podmínek ŠSZL [bod 9 písm. a) rozhodnutí o zahájení].

b) Nová smlouva o stavbě lodi (novace)

11 Banka vyzve leasingovou společnost, aby prostřednictvím novace nahradila společnost provozující námořní dopravu a uzavřela s loděnicí novou smlouvu o koupi plavidla za cenu bez slevy (dále jen „brutto cena“). Novace umožňuje nahradit závazek závazkem jiným nebo smluvní stranu novou smluvní stranou. Tato nová smlouva stanoví, že loděnice bude placena vyšší pravidelná platba než podle původní smlouvy o stavbě lodi, přičemž rozdíl odpovídá slevě (rozdílu mezi brutto a netto cenou) [bod 9 písm. c) rozhodnutí o zahájení].

c) Vytvoření HZS bankou a výzva investorům

12 Z bodu 9 písm. b) rozhodnutí o zahájení plyne, že banka „založí [HZS] a prodává podíly v něm investorům“, že „tímto investory jsou obvykle významní španělská daňová poplatníci, kteří do HZS investují za účelem snížení daňového základu“, a že „vůči samotné žádné činnosti v oblasti námořní dopravy nevyvíjejí“. Komise v bodě 28 odvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že „jelikož jsou [HZS] zapojena do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL] považována za nástroj investování jejich členů [jejich členy považována za nástroj investování] – a nikoli za prostředek společného výkonu nějaké činnosti – odkazuje na ně [uvedené] rozhodnutí jako na investory“.

d) Leasingová smlouva

13 Leasingová společnost uvedená v bodě 11 výše poskytuje plavidlo HZS do pronájmu na dobu tří nebo čtyř let na základě brutto ceny s předkupním právem. HZS se předem zaváže, že předkupní právo na plavidlo po skončení uvedeného období využije. Smlouva stanoví platbu velmi vysokých splátek nájmu leasingové společnosti, což má pro HZS za následek vysoké ztráty. Cena za využití předkupního práva je naopak značně nízká [bod 9 písm. d) rozhodnutí o

zahájení]. V praxi si HZS pronajímá plavidlo v rámci leasingové smlouvy ode dne zahájení jeho stavby (bod 10 rozhodnutí o zahájení).

e) Smlouva o pronájmu bez posádky s předkupním právem

14 Z bodu 9 písm. e) rozhodnutí o zahájení plyne, že HZS zase „krátkodob“ pronajímá plavidlo společnosti provozující námořní dopravu v rámci smlouvy o pronájmu bez posádky. Pronájem bez posádky je dohodou o pronájmu plavidla nezahrnujícím posádku ani zásobování, takže je pak odpovědný nájemce plavidla. Společnost provozující námořní dopravu se předem zavazuje, že po uplynutí stanovené doby plavidlo od HZS koupí za netto cenu. Oproti leasingové smlouvě popsané v bodě 13 výše je výše nájmů stanovená v rámci smlouvy o pronájmu bez posádky nižší. Naopak cena za využití předkupního práva je vysoká. V praxi je smlouva o pronájmu bez posádky prováděna po dokončení stavby lodě. Okamžik pro využití předkupního práva je stanovený na „několik týdnů“ po okamžiku koupě plavidla HZS od leasingové společnosti, uvedeného v bodě 13 výše (bod 10 rozhodnutí o zahájení).

15 Z právní a finanční konstrukce ŠSZL, tak jak byla popsána v rozhodnutí o zahájení a v napadeném rozhodnutí, plyne, že v rámci prodeje plavidla loděnicí společností provozující námořní dopravu použije banka dva prostředníky, a to leasingovou společnost a HZS. HZS se v rámci leasingové smlouvy zaváže koupit plavidlo za brutto cenu, která je loděnici převedena leasingovou společností. Naopak při následném prodeji plavidla společností provozující námořní dopravu v rámci smlouvy o pronájmu bez posádky s předkupním právem získá HZS pouze netto cenu, zohledňující slevu poskytnutou na zářátku společnosti provozující námořní dopravu.

2. Daňová konstrukce ŠSZL

16 Podle Komise je „[ú]čelem [ŠSZL] [...] především generovat výhody, jež vyplývají z určitých daňových opatření, ve prospěch [HZS] a investorů, kteří jsou jeho ústátníky a kteří poté část těchto výhod přenesou na rejdařskou společnost, která nabývá nové plavidlo“ (bod 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

17 Z bodů 15 až 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí a z bodů 12 až 19 rozhodnutí o zahájení, na což v podstatě odkazuje bod 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí, plyne, že „[HZS] získává daňové výhody ve dvou fázích“ (bod 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

18 V první fázi se totiž „použije předem [opatření 2, zkoumané v bodě 25 níže] a zrychlené [opatření 1, zkoumané v bodě 24 níže] odepisování pronajatého plavidla v rámci ‚běžného‘ systému daně z příjmu právnických osob. To vytvoří [HZS] vysoké ztráty. Vzhledem tomu, že [HZS] je daňově transparentním subjektem [opatření 3, zkoumané v bodě 27 níže], lze tyto ztráty odečíst od vlastních výnosů investorů v poměru k jejich podílu v [HZS]“ (bod 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

19 Komise v bodě 17 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesňuje, že „[z]a běžných okolností by úspory na daních dosažené díky tomuto předem a zrychlenému odepisování nákladů plavidla měly být vyrovnány zvýšenými daňovými platbami později, když je plavidlo zcela odepsáno a nelze již odečíst žádné další odepsané náklady [uplatňovat žádné další odpisy] nebo když je prodáno a z prodeje vyplyne kapitálový zisk“. K této kompenzaci však v rámci ŠSZL nedochází.

20 Ve druhé fázi jsou totiž „daňové úspory, které vyplývají z poátečních ztrát přenesených na investory, zajištěny [zachovány] v důsledku přechodu [HZS] na systém zdanění podle tonáže [který umožňuje] [...] plně [...] osvobození od zdanění kapitálových zisků, jež vzniknou, když je plavidlo [...] prodáno rejdařské společnosti“ (opatření 4 a 5, zkoumané v bodech 27 až 29 níže).

K tomuto prodeji dochází po splacení plavidla za strany HZS a krátce po přechodu na zvláštní systém zdanění podle tonáže (bod 18 odvodnění napadeného rozhodnutí).

21 Podle Komise „kombinovaný úinek daňových opatření využívaných v rámci [ŠSZL] umožňuje [HZS] a jeho investorům dosahovat zdanitelných přebytků [získat daňovou výhodu] ve výši přibližně 30 % převodní brutto ceny plavidla. Část tohoto zdanitelného přebytku – který [této daňové výhody – kterou] převodník obdrželo [HZS a] jeho investoři – si ponechávají investoři (10–15 %) a část je předávána rejdařské společnosti (85–90 %), která se nakonec stává vlastníkem plavidla s 20–30 % slevou z převodní brutto ceny plavidla“ (bod 19 odvodnění napadeného rozhodnutí).

22 Z bodu 20 odvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že transakce v rámci ŠSZL „v sobě spojují různá jednotlivá – avšak vzájemně provázaná – daňová opatření za účelem vytvoření úlevy na dani [daňové výhody]“. Tato opatření jsou zakotvena v několika ustanoveních Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení s mocí zákona 4/2004 ze dne 5. března 2004, kterým se schvaluje znění přepracovaného zákona o korporátní dani) (BOE č. 61, ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „PZKD“) a Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení 1777/2004 ze dne 30. března 2004, kterým se schvaluje nařízení o korporátní dani) (BOE č. 189, ze dne 6. srpna 2004, s. 37072, dále jen „NKD“).

23 Jedná se o následujících pět opatření, popsanych v bodech 21 až 42 odvodnění napadeného rozhodnutí.

a) Opatření 1: zrychlené odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu (čl. 115 odst. 6 PZKD)

24 Článek 115 odst. 6 PZKD umožňuje zrychleným způsobem odepsat aktivum, které je předmětem leasingu, jelikož umožňuje odpovídatelnost plateb v rámci leasingové smlouvy týkající se tohoto aktiva (body 21 až 23 odvodnění napadeného rozhodnutí).

b) Opatření 2: diskretní použití metody předčasného odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu (čl. 48 odst. 4 a čl. 115 odst. 11 PZKD a článek 49 NKD)

25 Podle čl. 115 odst. 6 PZKD začíná zrychlené odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu, ode dne, kdy se tato aktiva stávají funkčními, tj. ne dříve, než jsou dodána nájemci a zařazenou jím být používána. Podle čl. 115 odst. 11 PZKD však ministerstvo hospodářství a financí může na základě formální žádosti nájemce stanovit zahájení odepisování k dřívějšímu datu. Článek 115 odst. 11 PZKD stanoví pro toto předčasné odepisování dvě obecné podmínky. Zvláštní podmínky použitelné na HZS jsou uvedeny v čl. 48 odst. 4 PZKD. Povolovací řízení stanovené čl. 115 odst. 11 PZKD je podrobně rozvedeno článkem 49 NKD (body 24 až 26 odvodnění napadeného rozhodnutí).

c) Opatření 3: HZS

26 Komise v bodě 27 odvodnění napadeného rozhodnutí podotýká, že španělská HZS mají „právní subjektivitu odlišnou od právní subjektivity jejich [svých] členů“, a že „[v] důsledku toho mohou [HZS] požádat o použití ustanovení o předčasném odepisování a [současně] o alternativní režim zdanění podle tonáže, jak stanoví [stanovený] články 124–128 [PZKD] [...], jestliže splňují požadavky způsobilosti podle španělských právních předpisů, i když žádný z jejich členů není rejdařskou společností“. Komise v bodě 28 odvodnění napadeného rozhodnutí upřesňuje, že „[z] daňového hlediska jsou však [HZS], pokud jsou jejich akcionáři usazeni [pokud jde o jejich

akcionáře usazené] ve Španělsku, transparentními subjekty“ a že „[j]inými slovy, pro daňové účely jsou zisky (nebo ztráty) docílené [HZS] přímo přenášeny na jejich členy usazené ve Španělsku, a to poměrným dílem“. Komise v bodě 29 odvodní napadeného rozhodnutí dodává, že „[d]aňová transparentnost [HZS] znamená, že velké ztráty [...] sdružení způsobené předčasným a zrychleným odepisováním mohou být přímo přeneseny na investory, kteří mohou uplatnit tyto ztráty proti svým vlastním ziskům a snížit splatnou daň“.

d) Opatření 4: systém zdanění podle tonáže (články 124 až 128 PZKD)

27 Komise v bodech 30 a 31 odvodní napadeného rozhodnutí připomíná, že systém zdanění podle tonáže, stanovený v člancích 124 až 128 PZKD, byl povolen v roce 2002 jako státní podpora slučitelná s vnitřním trhem na základě pokynů Společenství pro státní podporu v námořní dopravě ze dne 5. července 1997 (Ú. v. st. C 205, s. 5), ve znění ze dne 17. ledna 2004 (Ú. v. st. C 13, s. 3, dále jen „pokyny pro námořní dopravu“) [rozhodnutí Komise C (2002) 582 final ze dne 27. února 2002 o státní podpoře N 736/2001, kterou poskytlo Španělsko – Systém zdanění společností provozujících námořní dopravu podle tonáže (Ú. v. st. 2004, C 38, s. 4)].

28 Z bodů 30, 37 a 38 odvodní napadeného rozhodnutí plyne, že podle systému zdanění podle tonáže nejsou společnosti zapsané v některém z rejstříků společností provozujících námořní dopravu, které za tím účelem získaly povolení daňových orgánů, zdaňovány na základě svých zisků a ztrát, ale na základě tonáže. To znamená, že příjmy z prodeje plavidla koupené předtím jako nového společností, na níž se již uplatňoval systém zdanění podle tonáže, nejsou zdaňovány. Avšak s jednou výjimkou z tohoto pravidla. Na základě zvláštního postupu stanoveného v čl. 125 odst. 2 PZKD jsou totiž zisky z prodeje plavidla, která v okamžiku přechodu na systém zdanění podle tonáže již byla součástí majetku dané společnosti, nebo „opotřebeného“ plavidla nabytého v okamžiku, kdy již byl zvláštní režim na společnost uplatňován, zdaňovány v okamžiku prodeje. „Při běžném použití španělského systému zdanění podle tonáže, jak bylo Komisí schváleno, jsou tedy potenciální kapitálové zisky zdaněny na vstupu do systému [v okamžiku přechodu na systém] zdanění podle tonáže a předpokládá se, že ke zdanění kapitálových zisků [zisků], byť je odloženo, dojde později, až bude plavidlo prodáno nebo demontováno [sešrotováno]“ (bod 39 odvodní napadeného rozhodnutí).

e) Opatření 5: čl. 50 odst. 3 NKD

29 Komise v bodě 41 odvodní napadeného rozhodnutí podotýká, že „jako výjimku z pravidla stanoveného v čl. 125 odst. 2 [PZKD] [(viz bod 28 výše)] ovšem čl. 20 [50] odst. 3 [NKD] stanoví, že jsou-li plavidla nabyta uplatněním opce na koupi z leasingové smlouvy dříve schválené daňovými orgány, jsou tato plavidla pokládána za nová, nikoli za opotřebená“ ve smyslu čl. 125 odst. 2 PZKD, aniž by se přihlíželo k tomu, zda byla již odepsána. Na tomto základě nejsou případné zisky dosažené při tomto prodeji zdaňovány podle zvláštního postupu stanoveného v čl. 125 odst. 2 PZKD.

30 Na základě informací, jimiž Komise disponuje, „byla tato výjimka používána pouze u konkrétních leasingových smluv, které daňové orgány schválily v souvislosti s žádostí o povolení předčasného odepisování v souladu s čl. 115 odst. 11 [PZKD]“ (opatření 2, viz bod 25 výše), to znamená u prvních postavených plavidel, jež byla nabyta pomocí leasingu prostřednictvím transakcí v rámci ŠSZL a pocházejících – s jednou výjimkou – ze španělských lodnic (bod 41 odvodní napadeného rozhodnutí).

31 Podle Komise proto „[v] případě schválených transakcí v rámci [ŠSZL] [...] [HZS] může [...] přejít do režimu [systému] zdanění podle tonáže, aniž by uhradilo skrytou daňovou povinnost vyplývající z předčasného nebo zrychleného odepisování, a to buď [ani] na vstupu do režimu [v okamžiku přechodu na] zdanění podle tonáže, nebo [ani] později, až bude plavidlo prodáno nebo

demontováno [sešrotováno]“ (bod 40 odvodnění napadeného rozhodnutí).

32 Z daňové konstrukce ŠSZL, tak jak byla popsána v bodech 15 až 42 odvodnění napadeného rozhodnutí, tedy plyne, že opatření 1 a 2 umožňují nejprve zrychlené a předčasné odepisování plavidla ihned od počátku jeho stavby, takže na úrovni HZS jsou vykazovány ztráty. Na základě daňové transparentnosti HZS (opatření 3) jsou tyto ztráty z daňového hlediska připisány investorům, což jim umožňuje snížit si svůj základ daně v rámci svých činností. Opatření 4 a 5 brání tomu, aby zisky dosažené při prodeji lodi HZS společnosti provozující námořní dopravu podléhaly dani, takže investoři si mohou zachovat výhodu plynoucí z daňových ztrát. Jak však bylo uvedeno v bodě 15 výše, tento prodej probíhá na základě netto ceny (která zahrnuje slevu poskytnutou společnosti provozující námořní dopravu), namísto brutto ceny (převedené lodníci).

B – Posouzení Komisí

1. Přezkum ŠSZL jako systému / přezkum jednotlivých opatření

33 Komise v bodech 113 až 122 odvodnění napadeného rozhodnutí (bod 5.2) definovala rozsah svého posouzení ŠSZL.

34 Podle Komise skutečnost, že ŠSZL „sestavá z různých opatření, při němž ne všechna jsou zakotvena ve španělských daňových předpisech, Komisi nebrání popsat a posoudit ho jako systém. [...] Je totiž toho názoru, že jednotlivá daňová opatření používaná v [transakcích ŠSZL jsou] právně i fakticky navzájem provázána“ (bod 116 odvodnění napadeného rozhodnutí). „Z čehož má Komise za to, že [ŠSZL] je nutno popsat jako systém spojených daňových opatření a posuzovat jejich [jeho] účinky v jejich vzájemné souvislosti, zejména se zřetelem na faktické souvislosti zavedené – či schválené – státem“ (bod 119 odvodnění napadeného rozhodnutí).

35 Komise upřesnila, že „se každopádně neomezuje [neomezovala] výlučně na globální přístup“ a že souběžně s ním „také analyzovala jednotlivá opatření, jež tvoří [ŠSZL]“. Komise měla za to, že „oba přístupy se doplňují a vedou k jednotným závěrům“. Uvedla, že „[i]ndividuální posouzení je nezbytné pro určení, která část hospodářských výhod vzešlých ze [ŠSZL] je důsledkem obecných opatření a která pochází ze selektivních opatření“, a že „[i]ndividuální posouzení [jí] také umožňuje [...] v případě potřeby určit, která část podpory je slučitelná s vnitřním trhem a která část by měla být vrácena“ (bod 120 odvodnění napadeného rozhodnutí).

36 Komise rovněž podotkla, že „[h]ospodářské subjekty mohou strukturovat své operace financování majetku, jak chtějí, a využívat za tímto účelem obecných daňových opatření, která považují za nejvhodnější“. Nicméně jelikož podle Komise „tyto operace zahrnují použití selektivních daňových opatření, která podléhají kontrole státní podpory, jsou podniky zapojené do těchto transakcí potenciálními příjemci státní podpory. Na jedné straně skutečnost, že za potenciální příjemce jsou označena některá [je označeno několik] odvětví nebo kategorie [kategorií] podniků, nenásleduje tomu [neumožňuje mít za to], že [ŠSZL] je obecné opatření. Na druhé straně skutečnost, že je tento systém využíván pro nabývání námořních plavidel, jejich pronájem bez posádky a následný prodej, může být pokládána za jasný znak toho, že toto opatření je odvětvově selektivní“ (bod 122 odvodnění napadeného rozhodnutí).

2. Existence podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU

a) Podniky ve smyslu článku 107 SFEU

37 Komise v bodě 126 odvodnění napadeného rozhodnutí podotkla, že všichni účastníci

transakcí v rámci ŠSZL byly podniky ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož jejich činnosti spočívaly v nabízení zboží a služeb na trhu. Pokud jde konkrétněji o HZS, ta „pronajímala a prodávala plavidla“. Pokud jde o investory, ti „nabízel[i] zboží a služby na celé řadě trhů, s výjimkou případů, kdy [byli fyzickými osobami a] nevykonával[i] žádnou hospodářskou činnost – v takovém případě se na ně [uvedené] rozhodnutí nevztahovalo“.

b) Existence selektivní výhody

38 Komise posuzovala existenci selektivní výhody v bodech 127 až 163 odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 5.3.2).

39 Pokud jde o opatření 1 (zrychlené odepisování), Komise měla za to, že to samo o sobě při transakcích v rámci ŠSZL neposkytuje HZS selektivní výhodu (bod 131 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Výhoda, kterou toto opatření poskytuje, je totiž bez omezení uplatnitelná na veškeré zboží, včetně toho vyrobeného v jiných členských státech, a na všechny podniky povinné k dani z příjmu ve Španělsku. Komise podotkla, že nic neprokazovalo, že by se příjemci opatření ve skutečnosti soustředili v určitých odvětvích nebo výrobcích. A konečně podmínky použitelnosti opatření jsou jasné, objektivní a neutrální a jejich uplatnění ze strany daňových orgánů nevyžaduje předchozí povolení (body 128 až 130 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

40 Pokud jde o opatření 2 (diskretní použití metody předčasného odepisování), Komise uvedla, že tato možnost poskytuje hospodářskou výhodu (bod 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a že představuje výjimku z obecného pravidla a podléhá schválení podle volného uvážení španělských orgánů. Podle Komise jsou totiž kritéria uvedená v čl. 115 odst. 11 PZKD vágní a vyžadují výklad ze strany daňových orgánů. Španělské království mimoto nepředložilo přesvědčivé argumenty vysvětlující, proč všechny podmínky stanovené čl. 48 odst. 4 PZKD a článkem 49 NKD jsou nezbytné k tomu, aby se zamezilo zneužitím. Španělské království neodvodnilo ani to, proč je nezbytné předchozí schválení (bod 133 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho nebyl předložen žádný důkaz prokazující, že povolení byla vydávána i za jiných okolností, než „v případě nabytí plavidel, která přešla z běžného režimu zdanění právnických osob na režim zdanění podle tonáže, a následného převodu vlastnických práv k plavidlu na rejdařskou společnost prostřednictvím uplatnění opce ze smlouvy o pronájmu bez posádky“ (bod 134 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise podotkla, že žádosti předložené za účelem možnosti využití tohoto opatření podrobně popisovaly celou organizaci ŠSZL a obsahovaly všechny relevantní smlouvy (bod 135 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise měla rovněž za to, že podmínky uplatnění povolení, zejména článek 49 NKD, poskytovaly daňovým orgánům rozsáhlou diskretní pravomoc. Správně bylo zejména dovoleno požadovat doplňující informace, které mohla považovat za relevantní pro účely posouzení (bod 136 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Za těchto podmínek došla Komise k závěru, že diskretní použití metody předčasného odepisování „poskytuje [HZS] zapojeným do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL] a jejich investorům selektivní výhodu“ (bod 139 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

41 Pokud jde o opatření 3 (HZS), Komise měla za to, že „status [HZS] jako daňově transparentních subjektů zakotvený v článcích 48 a 49 [PZKD] pouze umožňuje, aby se různé hospodářské subjekty mohly stát jeho členy a mohly [sdružit a] financovat jakoukoli investici nebo provádět jakoukoli hospodářskou činnost“, a že tak „toto opatření neposkytuje [HZS] nebo jejich členům žádnou selektivní výhodu“ (bod 140 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

42 Pokud jde o opatření 4 (systém zdanění podle tonáže), Komise uvedla, že umožňuje „odklad vypořádání skrytých daňových povinností“, což poskytuje „společnostem, které působí na systém zdanění podle tonáže, selektivní hospodářskou výhodu oproti společnostem, které zůstávají ve všeobecném daňovém systému“ (bod 143 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Systém zdanění

podle tonáže, tak jak byl povolen Komisí (viz bod 27 výše), nepokrýval daňové zacházení s plavbami pocházejícími z pronájmu bez posádky a prodeje plavidel, ale pokrýval pouze plavby z jiností námořní dopravy. Použití systému zdanění podle tonáže na plavby pocházející z pronájmu bez posádky tedy představuje novou podporu, a nikoliv existující podporu, která by byla předem schválena Komisí (bod 144 odvodnění napadeného rozhodnutí, který odkazuje na bod 5.4 napadeného rozhodnutí).

43 Pokud jde o opatření 5 (čl. 50 odst. 3 NKD), Komise podotkla, že „[h]ospodářská výhoda, kterou poskytl toto ustanovení, byla selektivní, protože ne[byla] dostupná pro všechna aktiva. Ne[byla] dostupná dokonce ani pro všechna plavidla, na která se vztah[oval] režim zdanění podle tonáže a ustanovení čl. 125 odst. 2 [PZKD]. Tato výhoda [byla] ve skutečnosti dostupná pouze za podmínky, že plavidlo [bylo] nabyto na základě smlouvy o finančním leasingu, kterou dříve schválila daňová správa [na základě čl. 115 odst. 11 PZKD (opatření 2)]“. Tato schválení přitom byla „udělována daňovou správou za podstatného uplatnění volného uvážení a pouze pro nově zhotovená námořní plavidla“ (bod 146 odvodnění napadeného rozhodnutí). Podle Komise tato „další selektivní výhod[a] – ať s odkazem na obecný daňový systém [oproti obecnému daňovému systému], nebo dokonce s odkazem na běžné [oproti běžnému] uplatňování alternativního systému zdanění podle tonáže a čl. 125 odst. 2 [PZKD] [který schválila] – nemůže být ospravedlněno povahou a všeobecným režimem španělského daňového systému“ (bod 148 odvodnění napadeného rozhodnutí). Komise došla k závěru, že opatření 5 „poskytuje selektivní výhodu podnikům, které nabývají plavidla prostřednictvím smluv o finančním leasingu dříve schválených daňovou správou, a zejména [HZZ] nebo jejich investorům zapojeným do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL]“ (bod 154 odvodnění napadeného rozhodnutí).

44 Pokud jde o ŠSZL jako celek a určení příjemce podpory, Komise nejprve v bodě 155 odvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že „[v]ýše hospodářské výhody vyplývající ze [ŠSZL] odpovídá výhodě, které by [HZZ] ve [při] stejné finanční operaci nedosáhlo pouhým uplatněním obecných opatření“. Komise upřesnila, že „[v] praxi tato výhoda odpovídá součtu výhod, které [HZZ] získalo díky uplatnění výše uvedených selektivních opatření, a konkrétně [tedy]: uspořené[u] úrok[u] z výše plateb daní odložených v důsledku předčasněho odepisování (čl. 115 odst. 11 a čl. 48 odst. 4 [PZKD] a článek 49 [NKD]), částk[y] nezaplacené daně nebo uspořené[u] úroku z daně odložené v důsledku uplatnění režimu zdanění podle tonáže (článek 128 [PZKD]) s ohledem na to, že [HZZ] ne[byla] způsobilá pro použití režimu zdanění podle tonáže, a částk[y] nezaplacené daně z kapitálového zisku nabytého prodejem [ze zisku z prodeje] plavidla v důsledku uplatnění čl. 50 odst. 3 [NKD]“.

45 Komise v bodě 156 odvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila toto:

„Z hlediska [ŠSZL] jako celku je výhoda selektivní, protože závisela [závisí] na volném uvážení daňové správy v důsledku povinného postupu dřívějšího [předchozího] schválení a nepřesného znění podmínek pro předčasně odepisování. Jelikož od uvedeného dřívějšího [předchozího] schválení se odvíjejí ostatní opatření, která jsou použitelná pouze na jinosti v námořní dopravě způsobilé podle pokynů pro námořní dopravu – zejména čl. 50 odst. 3 [PZKD] – je celý [ŠSZL] selektivní. V důsledku toho by daňová správa schválila [daňová správa schvaluje] pouze operace [transakce] prováděné v rámci [ŠSZL] za účelem financování námořních plavidel (odtvorá selektivnost). Jak potvrdily statistické údaje předložené [Španělským královstvím], všechny 273 operace zorganizované do června 2010 se týkají [všech 273 transakcí uskutečněných do června 2010 se týká] námořních plavidel“.

46 Komise v bodě 157 odvodnění napadeného rozhodnutí doplnila, že „[v] této souvislosti skutečnost, že přístup k finančním operacím [transakcím financování] v rámci [ŠSZL] potenciálně mají všechny rejdařské společnosti, včetně společností se sídlem v jiných členských státech, nic

nemění na závěru, že tento režim zvýhodňuje určitě činnosti, a sice poskytování námořních plavidel prostřednictvím leasingových smluv, zejména s ohledem na jejich pronájem bez posádky a následný další prodej [za účelem jejich pronájmu bez posádky a následného dalšího prodeje].

47 I když Komise konstatovala, že „až na jedno byla všechna plavidla připuštěná do [ŠSZL] zhotovena ve španělských lodnicích“, neměla za to, že by tímto lodnicím byla poskytnuta selektivní výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V tomto ohledu Komise uvedla neexistenci „důkazů“ toho, že by žádosti týkající se poskytnutí jiných než španělských plavidel byly zamítnuty, a skutečnost, že „v závazném sdělení ze dne 1. prosince 2008 vydaném v reakci na dotaz potenciálního investora španělská daňová správa výslovně potvrdila, že se [ŠSZL] vztahuje na lodě zhotovené v jiných členských státech EU“ (body 159 a 160 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

48 Komise měla za to, že „výhoda připadá [HZS] a prostřednictvím statutu transparentního subjektu jeho investorům. Hospodářské zájmové sdružení je ovšem [totiž] právnickou osobou, která uplatňuje všechna daňová opatření a případně žádá daňovou správu o schválení. Není například [přítom] sporu o tom, že o použití předepsného odepisování nebo zdanění podle tonáže bylo žádáno jménem [HZS]. Z daňového hlediska je [HZS] daňově transparentním subjektem a jeho zdanitelné příjmy nebo odpočitatelné náklady jsou automaticky přeneseny na jeho investory“ (bod 161 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

49 Komise rovněž v bodě 162 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že „[z] ekonomického hlediska je při operaci v rámci [ŠSZL] podstatná část daňové výhody shromážděná [získaná] [HZS] přenesena na rejdařskou společnost prostřednictvím slevy z ceny“. Komise nicméně upřesnila, že „otázka, zda lze tuto výhodu přisoudit státu, však [měla být] posouzena v příštím oddíle“.

50 A konečně Komise uvedla, že i když je pravda, že „[o]statní účastníci operací [transakcí] v rámci [ŠSZL], jako jsou lodnice, leasingové společnosti a další poskytnutí, těží z nepřímého úniku této výhody, [...] domnívá [se], že výhoda plynoucí shromážděná [získaná] [HZS] a jeho investory se na tyto ostatní účastníky nepřenášejí“ (bod 163 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

c) Převedení státních prostředků a přiznatelnost státu

51 Podle Komise „[v] souvislosti s operacemi [transakcemi] v rámci [ŠSZL] nejprve stát prostřednictvím financování selektivních výhod převádí své zdroje na [HZS]. Prostřednictvím daňové transparentnosti pak [HZS] převádí tyto státní zdroje na své investory“ (bod 166 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

52 Pokud jde o přiznatelnost, Komise došla k závěru, že selektivní výhody je možné jasně „přičíst španělskému státu, neboť přinášejí prospěch [HZS] a jejich investorům. Avšak jinak [tomu je] u výhod, jež mají rejdařské společnosti, a tím spíše u nepřímých výhod plynoucích lodnicím a poskytnutím“. „Platná pravidla [totiž] nestanovila [HZS] povinnost přenášet část daňových výhod na rejdařské společnosti, a tím spíše [méně] na lodnice nebo na poskytnutí“ (body 169 a 170 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

d) Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

53 Podle Komise „hrozí, že tato výhoda naruší hospodářskou soutěž a ovlivní obchod mezi členskými státy. Když podpora poskytnutá členským státem posiluje postavení určitého podniku vůči ostatním podnikům, které soutěží v obchodu uvnitř EU, je nutno mít za to, že tento obchod je dotyčnou podporou ovlivněnou. Postačuje skutečnost, že příjemce podpory soutěží s ostatními podniky na trzích, které jsou otevřeny hospodářské soutěži a obchodu mezi členskými státy“ (bod

171 odvodnění napadeného rozhodnutí).

54 Komise v bodě 172 odvodnění napadeného rozhodnutí podotkla následující: „V daném případě investoři, tj. členové [HZZ], jsou jiní v různých [ve všech] odvětvích hospodářství, zejména v odvětvích otevřených obchodu uvnitř EU. Prostřednictvím operací [transakcí], jež využívají [ŠSZL], jsou navíc přes [HZZ] jiní na trzích s pronájmy plavidel bez posádky a v oblasti nabývání a prodeje námořních plavidel, které jsou otevřeny obchodu uvnitř EU. Výhody plynoucí ze [ŠSZL] posilují jejich postavení na jejich příslušných trzích, čímž narušují nebo hrozí narušit hospodářskou soutěž“. Komise z toho v bodě 173 odvodnění napadeného rozhodnutí vyvodila, že „hospodářská výhoda, kterou získávají [HZZ] a jejich investoři mající prospěch z posuzovaných opatření, proto může ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit hospodářskou soutěž na vnitřním trhu“.

3. Služitelnost s vnitřním trhem

55 Komise měla v bodech 194 až 199 odvodnění napadeného rozhodnutí za to, že se na jinosti HZZ, která jsou „finančními zprostředkovateli“, nevztahuje její rozhodnutí o systému zdanění podle tonáže (viz bod 27 výše) ani pokyny pro námořní dopravu (bod 197 odvodnění napadeného rozhodnutí).

56 Komise nicméně uvedla, že „[HZZ] zapojená do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL] a jejich investoři působí jako zprostředníci, kteří přenášejí na jiné příjemce (rejdařské společnosti) výhodu, jež sleduje cíl obecného zájmu“ (bod 200 odvodnění napadeného rozhodnutí), a že proto „podpora, kterou si ponechává [HZZ] nebo jeho investoři, [...] [musí být] shledána služitelnou ve stejném poměru“ (bod 201 odvodnění napadeného rozhodnutí).

57 Komise připomněla, že „rejdařské společnosti nemají prospěch ze státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU“. Nicméně upřesnila, že „aby bylo možno zjistit výši služitelné podpory na úrovni [HZZ] – jako zprostředník přenášejících výhodu, jež sleduje cíl společného zájmu, na rejdařské společnosti – [...] [by dle jejího] názoru [...] na výhodu přenesenou [HZZ] na rejdařskou společnost [...] měla být přiměřeně uplatněny pokyny pro námořní dopravu, což [má umožnit] stanovit: 1) výši podpory, kterou povodně obdrželo [HZZ] a přeneslo ji na rejdařskou společnost, která by byla služitelná, kdyby přenesená výše představovala státní podporu rejdařské společnosti; 2) podíl uvedené služitelné výhody na celkové výhodě přenesené na rejdařskou společnost a 3) výši podpory, jež by měla být považována za služitelnou jako odměna pro [HZZ] za jejich zprostředkování“ (bod 203 odvodnění napadeného rozhodnutí).

4. Vrácení

a) Obecné zásady unijního práva

58 Komise v bodech 211 až 276 odvodní napadeného rozhodnutí a v souladu s článkem 14 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01. s. 339), zkoumala, zda by vrácení podpor bylo v rozporu s některou z obecných zásad unijního práva. V tomto ohledu Komise konstatovala, že zásady rovného zacházení a ochrany legitimního očekávání sice vrácení podpory nebrání (body 213 až 245 odvodní napadeného rozhodnutí), zásada právní jistoty však požaduje vyloučit „navrácení podpory vyplývající z operací [transakcí] v rámci [ŠSZL], v souvislosti s kterými byla poskytnuta podpora v době od vstupu [ŠSZL] v platnost v roce 2002 do 30. dubna 2007“, tedy okamžiku zveřejnění jejího rozhodnutí 2007/256/ES ze dne 20. prosince 2006 o režimu podpor, které poskytla Francie podle článku 39 CA obecného daňového zákoníku (code général des impôts) – státní podpora C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Úř. věst. 2007, L 112, s. 41) v Úředním věstníku Evropské unie (body 246 až 262 odvodní napadeného rozhodnutí).

b) Určení částek k vrácení

59 Komise v bodech 263 až 269 odvodní napadeného rozhodnutí vysvětlila způsob určení částek neslučitelných podpor k vrácení, probíhající ve čtyřech krocích, a to zaprvé výpočet celkové daňové výhody vzniklé transakcí, zadruhé výpočet daňové výhody vzniklé z obecných daňových opatření (opatření 1 a 3) použitých na danou transakci (kterou je třeba odečíst), zatřetí výpočet daňové výhody odpovídající státní podpoře a začtvrté výpočet částky slučitelné podpory, podle zásad uvedených v bodech 202 až 210 odvodní napadeného rozhodnutí

c) Smluvní ustanovení

60 A konečně Komise v bodech 270 až 276 odvodní napadeného rozhodnutí konstatovala existenci určitých ustanovení ve smlouvách uzavřených mezi investory, společnostmi provozujícími námořní dopravu a lodnicemi, podle nichž by lodnice byly povinny ostatním stranám vyplatit náhradu, pokud by ty nemohly získat očekávané daňové výhody. V tomto ohledu Komise připomněla, že hlavním cílem vrácení státní podpory je odstranit narušení hospodářské soutěže způsobené konkurenční výhodou poskytnutou protiprávní podporou, a tedy obnovení situace předcházející poskytnutí podpory. V bodě 273 odvodní napadeného rozhodnutí Komise upřesnila: „[a]by bylo tohoto výsledku dosaženo, musí mít Komise pravomoc nařídít navrácení skutečnými příjemci [podpory], aby tak mohla [tak, aby toto vrácení mohlo] splnit svou funkci spočívající v obnovení soutěžní situace na trhu (tržích), kde k porušení došlo“. Komise přitom zdůraznila, že tento cíl by mohl být ohrožen, pokud by skuteční příjemci podpory mohli prostřednictvím smluvních ustanovení zmítnout dopady rozhodnutí o vrácení podpory. Z toho podle Komise plyne, že „smluvní doložky, jež chrání příjemce podpory před navrácením protiprávní a neslučitelné podpory tím, že právní a hospodářská rizika takového navrácení jsou přenesena na jiné osoby, jsou v rozporu se samotnou podstatou kontroly nad systémem státní podpory, kterou stanoví Smlouva“, a že „[s]oukromé strany se proto od ní v rámci smluvních ustanovení nemohou odchýlit“ (bod 275 odvodní napadeného rozhodnutí).

C – Výrok napadeného rozhodnutí

61 Výrok napadeného rozhodnutí má toto znění:

„Článek 1

Opatření vyplývající z čl. 115 odst. 11 [PZKD] (předčasné odepisování [...] u aktiv, která jsou předmětem leasingu), z používání režimu zdanění podle tonáže na podniky, plavidla nebo lodnice, které k tomu nejsou způsobilé, a z čl. 50 odst. 3 [NKD] představují státní pomoc [podporu] poskytovanou [HZS] a jejich investorům, kterou [Španělské království] neoprávněně

zavedlo ode dne 1. ledna 2002 v rozporu s čl. 108 odst. 3 [SFEU].

Článek 2

Opatření státní podpory uvedená v článku 1 jsou neslučitelná s vnitřním trhem, vyjma v rozsahu, ve kterém tato podpora odpovídá odměně ve shodě s trhem zprostředkování finančních investorů a ve kterém je přenesena na společnosti zabývající se námořní dopravou, které jsou způsobilé podle pokynů [na něž se mohou uplatnit pokyny] pro námořní dopravu za dodržení podmínek stanovených v uvedených pokynech.

Článek 3

[Španělské království] ukončí režim podpory uvedený v článku 1 v rozsahu, ve kterém je neslučitelný se společným [s vnitřním] trhem.

Článek 4

1. [Španělské království] zajistí, že neslučitelnou podporu, jež byla poskytnuta v rámci režimu uvedeného v článku 1, investoři [HZS], kteří z ní měli prospěch, vrátí, aniž by tito příjemci měli možnost přenést buďm navrácení na jiné osoby. Žádné navrácení se však neuskuteční u podpory, která byla poskytnuta v rámci financování, pro něž se [v rámci nichž se] příslušné vnitrostátní orgány zavázaly poskytnout prospěch se [uplatnit daná opatření] prostřednictvím právně závazných aktů, jež byly přijaty před 30. dubnem 2004 [2007].

[...]

Článek 5

1. Vrácení podpory poskytnuté v režimu uvedeném v článku 1 musí být provedeno okamžitě a účinně.

2. [Španělské království] zajistí provedení tohoto rozhodnutí ve lhůtě do čtyř měsíců od jeho oznámení.

Článek 6

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí předloží Španělské království Komisi tyto informace:

[...]

2. [Španělské království] bude pověřeno Komisi informovat o postupu [stavu] vnitrostátních opatření přijímaných k provedení tohoto rozhodnutí až do úplného vrácení podpory poskytnuté v režimu uvedeném v článku 1.

[...]"

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

62 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 25. září 2013 podalo Španělské království žalobu zapsanou pod číslem T-515/13.

63 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 30. prosince 2013 podaly Lico Leasing, SA (dále jen „Lico“) a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (dále jen „PYMAR“) žalobu zapsanou pod číslem T-719/13.

64 Kromě toho rovněž jiní žalobci podali ve stanovených lhůtách proti napadenému rozhodnutí žaloby.

65 Dne 26. května 2014 se Tribunál dotázal Španělského království a Komise, zda je vhodné přerušit na základě čl. 77 písm. d) jednacího řádu Tribunálu ze dne 2. května 1991 řízení ve věci T-515/13 až do skončení písemné části řízení v ostatních věcech zahájených před Tribunálem ve věci napadeného rozhodnutí, uvedených v bodech 63 a 64 výše. Ve svém vyjádření se Španělské království proti takovému přerušení postavilo. Komise nevznesla námitky.

66 Usnesením ze dne 17. července 2014 Tribunál (sedmý senát) zamítl návrh na vstup vedlejšího účastníka do řízení podaný Comité des associations d'armateurs des Communautés européennes (výbor sdružení provozovatelů lodní dopravy Evropských společenství) v rámci věci T-719/13 na podporu návrhových žádání Komise.

67 Dne 17. února 2015 Tribunál v rámci organizačních procesních opatření ve věci T-719/13 položil společně Lico a PYMAR otázku a požádal je o předložení určitých dokumentů. Lico a PYMAR mu na otázku odpověděly a požadované dokumenty předložily ve stanovené lhůtě.

68 Dne 26. února 2015 se Tribunál (sedmý senát) na návrh soudce zpravodaje rozhodl zahájit ústní část řízení ve věci T-515/13.

69 Dne 3. března 2015 Tribunál v rámci organizačních procesních opatření ve věci T-515/13 položil účastníkům řízení dvě otázky, na něž mohli ústně odpovědět na jednání.

70 Dne 23. dubna 2015 se Tribunál (sedmý senát) na návrh soudce zpravodaje rozhodl zahájit ústní část řízení ve věci T-719/13.

71 Dne 28. dubna 2015 Tribunál v rámci organizačních procesních opatření ve věcech T-515/13 a T-719/13 položil účastníkům řízení otázku týkající se důsledků, které je třeba v těchto věcech vyvodit z rozsudků ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, Sb. rozh., EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, Sb. rozh., EU:T:2014:938), zejména pokud jde o analýzu selektivnosti uvedenou v napadeném rozhodnutí. Účastníci řízení v obou věcech na otázku odpověděli ve stanovené lhůtě.

72 Je-li účastník řízení ve věcech T-515/13 a T-719/13 a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vypočteny na jednáních konaných ve dnech 9. a 10. června 2015.

73 Na jednáních ve věcech T-515/13 a T-719/13 byli účastníci řízení Tribunálem vyzváni, aby se vyjádřili k případnému přerušení řízení podle čl. 77 písm. d) jednacího řádu ze dne 2. května 1991 do vyhlášení rozhodnutí Soudního dvora, jímž bude ukončeno řízení ve věci C-20/15 P, Komise v. Autogrill España, a ve věci C-21/05 P, Komise v. Banco Santander a Santusa. I když se účastníci řízení takovému přerušení nebránili, vyjádřili se, že není vhodné a že Tribunál může o projednávaných věcech rozhodnout na základě stávající judikatury, aniž by musel čekat na rozhodnutí Soudního dvora.

74 Usneseními ze dne 6. října 2015 Tribunál (sedmý senát) znovuotevřel ústní část řízení ve věcech T-515/13 a T-719/13 a požádal účastníky řízení o vyjádření k případnému spojení obou věcí pro účely konečného rozsudku. Účastníci řízení předložili svá vyjádření ve stanovené lhůtě.

75 Usnesením přijatým dnešního dne předseda sedmého senátu Tribunálu spojil věci T-515/13 a T-719/13 pro účely konečného rozsudku podle článku 68 jednacího řádu Tribunálu.

76 Ve věci T-515/13 Španělské království navrhuje, aby Tribunál:

- zrušil napadené rozhodnutí,
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

77 Ve věci T-515/13 Komise navrhuje, aby Tribunál:

- zamítl žalobu,
- uložil Španělskému království náhradu nákladů řízení.

78 Ve věci T-719/13 Lico a PYMAR navrhují, aby Tribunál:

- prohlásil napadené rozhodnutí za neplatné z důvodu, že ŠSZL byl nesprávně považován za systém státních podpor, z něhož těží HZS a jejich investoři, a z důvodu vad odvodnění,
- podpořil, uznal neplatnost příkazu k vrácení podpor poskytnutých na základě ŠSZL, jelikož je v rozporu s obecnými zásadami unijního právního řádu,
- podpořil, uznal neplatnost příkazu k vrácení podpor v rozsahu, v němž se týká určení výše neslučitelné podpory, která má být vrácena, jelikož Španělskému království brání stanovit vzorec pro výpočet této výše v souladu s obecnými zásadami použitelnými na vrácení státních podpor,
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

79 Ve věci T-719/13 Komise navrhuje, aby Tribunál:

- zamítl žalobu,
- uložil společně Lico a PYMAR náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

I – *K přípustnosti žaloby ve věci T-719/13*

80 Z žaloby ve věci T-719/13 plyne, že Lico je finančním ústavem, který investoval do několika HZS, které se účastnily ŠSZL. Tvrdí, že žalobu podala jakožto skutečný příjemce podpor, které mají být vráceny na základě napadeného rozhodnutí. PYMAR je zase společnost, která spolupracuje s malými a středními lodnicemi na vhodném způsobu dosažení výrobních cílů. K odvodnění své způsobilost k podání žaloby k Tribunálu podotýká, že z důvodu napadeného rozhodnutí investoři odmítají nadále investovat do odvětví stavby lodí. Kromě toho, navzdory neplatnosti ustanovení ukládajících lodnicím investory odškodnit v případě vrácení dotčených daňových výhod (viz bod 60 výše), se jich tyto investoři zkoušejí dovolávat v rámci vnitrostátních soudních řízení. A konečně Lico i PYMAR se účastnily formálního vyšetřovacího řízení, které vedlo k přijetí napadeného rozhodnutí, což rovněž prokazuje jejich aktivní legitimaci.

81 Aniž by Komise vznesla formální námitku nepřípustnosti, vyjádřila výhrady k aktivní legitimaci společností Lico a PYMAR.

82 Pokud jde o společnost Lico, důkaz o jejím osobním dotčení nebyl předložen. Podle

Komise totiž písemnosti vložené do spisu neumožňují s jistotou určit, zda tento subjekt obdržel v rámci ŠSZL státní podporu, která má být vrácena. Lico zejména nepředložila správním povolení nezbytná k uplatnění předepsného odepisování, třebaže se jedná o „akt přiznání první daňové výhody“, jehož datum je rozhodující pro určení, zda má být podpora vrácena, nebo zda se týká období, ohledně něž Komise na základě zásady právní jistoty vrácení nenařídila. Na jednání Komise doplnila, že Lico měla kromě toho předložit důkaz, že skutečně dosáhla zisků, které měly být v daných zdaňovacích obdobích předmětem zdanění. Jinak by jí daňové výhody plynoucí ze ŠSZL (ztráty umožňující snížit výši zdanitelného základu společnosti Lico v rámci jejích činností) nic nepřinesly. Komise nicméně na jednání upřesnila, že nevyžaduje, aby Lico předložila kopie inkasních příkazů, jelikož řízení o vrácení podpor zahájené španělskými orgány dosud neskončilo.

83 Pokud jde o PYMAR, Komise podotýká, že ze ŠSZL neměla prospěch a že údajná ztráta odbytiště nemůže být považována za přímo plynoucí z napadeného rozhodnutí. Kromě toho PYMAR nemá právní zájem na podání žaloby proti napadenému rozhodnutí, jelikož to je pro ni příznivé.

84 Tribunál považuje za vhodné přezkoumat nejprve přípustnost žaloby společnosti Lico.

85 Podle čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU „[k]aždá fyzická nebo právnická osoba může za podmínek uvedených v prvním a druhém pododstavci podat žalobu proti aktu, které jsou jí určeny nebo které se jí bezprostředně a osobně dotýkají, jakož i proti právním aktům s obecnou působností [proti nařizovacím aktům], které se jí bezprostředně dotýkají a nevyžadují přijetí prováděcích opatření“.

86 V projednávaném případě je napadené rozhodnutí určeno pouze Španělskému království. V souladu s čl. 263 čtvrtým pododstavcem SFEU tak Lico je způsobilá k podání žaloby na neplatnost k Tribunálu, pouze pokud se jí napadené rozhodnutí dotýká bezprostředně a osobně v případě, že toto rozhodnutí ve vztahu k ní vyžaduje přijetí prováděcích opatření ve smyslu uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Telefonica v. Komise, C-274/12 P, Sb. rozh., EU:C:2013:852, body 35 a 36).

87 Podle ustálené judikatury jsou pak skuteční příjemci individuálních podpor, které byly poskytnuty v rámci režimu podpor a jejichž navrácení Komise nařídila, osobně dotčeni ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU (viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Sb. rozh., EU:C:2011:368, bod 53 a citovaná judikatura).

88 V projednávaném případě bylo osobní dotčení společností Lico napadeným rozhodnutím dostatečně prokázáno prostřednictvím důkazů předložených Tribunálu. Jedná se o kopie oznámení daňových orgánů informujících o zahájení šetření majícího určit „výši podpor k navrácení na základě [napadeného] rozhodnutí“ a kopie povolení k předepsnému odepisování pro HZS, v nichž Lico nakoupila podíly, jež požadovala Komise v žalobní odpovědi. Komise nepochybuje, že na základě zásady daňové transparentnosti získali hospodářskou výhodu schválenou daňovými orgány členové těchto HZS – a tedy i Lico. Je třeba konstatovat, že všechna tato povolení byla vydána po 30. dubnu 2007, tedy okamžiku, od kterého je v napadeném rozhodnutí (čl. 4 odst. 1) vrácení nařízeno. Tyto poznatky tedy prokazují, že Lico je skutečným příjemcem individuálních podpor poskytnutých v rámci ŠSZL, jejichž vrácení Komise nařídila. Lico tak mimoto nemusí předložit důkaz toho, že skutečně dosáhla zisků, které měly být v daných zdaňovacích obdobích předmětem zdanění. Jak totiž Komise uznala ve svých písemnostech, povolení předepsného odepisování představuje „akt, jímž byla poskytnuta první daňová výhoda“.

89 Pokud jde o bezprostřední dotčení společnosti Lico v rozsahu, v němž čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí ukládá Španělskému království přijmout opatření nezbytná pro vrácení neslučitelné podpory, jež byla poskytnuta společnosti Lico, tato společnost musí být považována za bezprostředně dotčenou napadeným rozhodnutím (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2009, Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management v. Komise, T-445/05, Sb. rozh., EU:T:2009:50, bod 52 a citovaná judikatura).

90 Jelikož bezprostřední a osobní dotčení společností Lico napadeným rozhodnutím bylo prokázáno a o jejím právním zájmu na podání žaloby proti uvedenému rozhodnutí není pochyb, musí být žaloba ve věci T-719/13 prohlášena za přípustnou, aniž bylo třeba urvat, zda podmínky přípustnosti stanovené čl. 263 čtvrtým pododstavcem SFEU splňuje rovněž PYMAR (viz rozsudky ze dne 24. března 1993, CIRFS a další v. Komise, C-313/90, Recueil, EU:C:1993:111, body 30 a 31, a ze dne 26. října 1999, Burrill a Noriega Guerra v. Komise, T-51/98, Recueil FP, EU:T:1999:271, body 19 až 21 a citovaná judikatura).

II – K věci samé

A – K dosahu prvního bodu návrhových žádání společností Lico a PYMAR ve věci T-719/13

91 Je třeba podotknout, že svým prvním bodem návrhových žádání, podporovaným jejich prvním žalobním důvodem, Lico a PYMAR žádají, aby Tribunál „prohlásil napadené rozhodnutí za neplatné z důvodu, že ŠSZL byl nesprávně považován za systém státních podpor, z něhož těží HZS a jejich investoři, a z důvodu vad odvodnění“.

92 Je přitom třeba podotknout, že čl. 1 napadeného rozhodnutí, který se týká kvalifikace státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neodkazuje na ŠSZL jako takový ani ho neoznačuje za „systém státních podpor“. Tento čl. 1 totiž zní následovně: „Opatření vyplývající z čl. 115 odst. 11 [PKD] (předčasné odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu), z používání režimu zdanění podle tonáže na podniky, plavidla nebo lodě, které k tomu nejsou způsobilé, a z čl. 50 odst. 3 [NKD] představují státní pomoc poskytovanou [HZS] a jejich investorem, kterou [Španělské království] neoprávně zavedlo ode dne 1. ledna 2002 v rozporu s čl. 108 odst. 3 [SFEU]“. Čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí, který nařizuje vrácení, se odvolává na „neslučitelnou podporu, jež byla poskytnuta v rámci režimu uvedeného v čl. 1“.

93 Na jednání Lico a PYMAR upřesnily, že svým prvním bodem návrhových žádání se domáhají zrušení čl. 1 v plném rozsahu a že všechna tři opatření uvedená v tomto ustanovení byla zmíněna v žalobě. Komise zase na jednání tvrdila, že první žalobní důvod na tato tři opatření neodkazuje.

94 V tomto ohledu je třeba připomenout, že výrok aktu je neodlučitelně spojen s jeho odvodněním a musí být vykládán, pokud je to třeba, s přihlédnutím k důvodům, které vedly k jeho přijetí (rozsudky ze dne 15. května 1997, TWD v. Komise, C-355/95 P, Recueil, EU:C:1997:241, bod 21, a ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-298/00 P, Recueil, EU:C:2004:240, bod 97).

95 Jak bylo připomenuto v bodech 33 až 35 výše, Komise v projednávaném případě považovala za nezbytné popsat v bodech 116 až 122 odvodnění napadeného rozhodnutí ŠSZL jako „systém“ vzájemně provázaných daňových opatření a posuzovat jejich účinky v jejich vzájemných souvislostech, zejména se zřetelem na faktické souvislosti zavedené – či schválené – státem. Komise se však neomezila výlučně na globální přístup. Analyzovala také jednotlivých opatření, jež tvoří ŠSZL, a to zejména „pro určení, která část hospodářských výhod vzešlých ze [ŠSZL] je důsledkem obecných opatření a která pochází ze selektivních opatření“ ve smyslu čl.

107 odst. 1 SFEU. Podle Komise se „oba p?ístupy [...] dopl?ují a vedou k jednotným záv?r?m“ (bod 120 od?vodn?ní napadeného rozhodnutí).

96 Po individuálním p?ezkumu opat?ení tvo?ících ŠSZL došla Komise v bod? 155 od?vodn?ní napadeného rozhodnutí k záv?ru, že „[v]ýše hospodá?ské výhody vyplývající ze [ŠSZL] jeho [jako] celku“ odpovídá „v praxi“ „sou?tu výhod, které [HZS] získalo díky uplat?ování [t?í] výše uvedených selektivních opat?ení“, tedy p?ed?asného odepisování (opat?ení 2) a uplat?ování systému zdan?ní podle tonáže na pronájem bez posádky provozovaný HZS (opat?ení 4), tak jak byl up?esn?n v ?l. 50 odst. 3 NKD (opat?ení 5).

97 Z toho plyne, že Komise v podstat? došla k záv?ru, že ŠSZL je „systémem“ tvo?eným p?ti da?ovými opat?eními, z nichž t?i spl?ují podmínky ?l. 107 odst. 1 SFEU. Tento záv?r uvedly rovn?ž Lico a PYMAR ve své žalob?, když p?ipomínaly zn?ní napadeného rozhodnutí.

98 Pokud tak Lico a PYMAR ve svém prvním bod? návrhových žádání, podporovaném jejich prvním žalobním d?vodem, Tribunál žádají, aby napadené rozhodnutí zrušil „z d?vodu, že ŠSZL byl nesprávn? považován za systém státních podpor“, odkazují nutn? rovn?ž na jednotlivé složky uvedeného systému, které jsou uvedeny v ?lánku 1 napadeného rozhodnutí.

B – K žalobním d?vod?m uplat?ovaným ve v?cech T?515/13 a T?719/13

99 Na podporu své žaloby ve v?ci T?515/13 uplat?uje Špan?lské království v podstat? ?ty?i žalobní d?vody.

100 První žalobní d?vod vychází z porušení ?l. 107 odst. 1 SFEU.

101 Druhý, t?etí a ?tvrtý žalobní d?vod jsou uplat?ovány podp?rn? a týkají se p?ípadu, že by Tribunál došel k záv?ru o existenci protiprávní státní podpory. Uplat?ují porušení n?kolika obecných zásad unijního práva tím, že Komise na?ídila ?áste?né vrácení údajn? poskytnuté podpory. Tyto žalobní d?vody vycházejí z porušení zásad rovného zacházení, ochrany legitimního o?ekávání a právní jistoty.

102 Na podporu své žaloby ve v?ci T?719/13 uplat?ují Lico a PYMAR t?i žalobní d?vody.

103 První žalobní d?vod, uplat?ovaný na podporu jejich prvního bodu návrhových žádání, vychází z porušení ?l. 107 odst. 1 SFEU a ?lánku 296 SFEU.

104 Druhý žalobní d?vod, podp?rn? uplat?ovaný na podporu jejich druhého bodu návrhových žádání, vychází z porušení zásad ochrany legitimního o?ekávání a právní jistoty, pokud jde o povinnost vrácení podpory.

105 T?etí žalobní d?vod, rovn?ž uplat?ovaný podp?rn? na podporu jejich t?etího bodu návrhových žádání, zpochyb?uje zp?sob ur?ení podpory definovaný Komisí v napadeném rozhodnutí (viz bod 59 výše), který nerespektuje obecné zásady použitelné na vrácení podpor. Lico a PYMAR zejména tvrdí, že tento zp?sob ur?ování, tak jak je popsán v napadeném rozhodnutí, by mohl být vykládán tak, že po investorech požaduje, aby vrátili ?ástku odpovídající plné výši da?ové výhody, kterou získali na základ? snížení dan?, bez ohledu na to, že v?tšinu této výhody p?enesli na spole?nosti provozující námo?ní dopravu (viz bod 21 výše).

106 Je t?eba nejprve sou?asn? p?ezkoumat první žalobní d?vod uplat?ovaný Špan?lským královstvím a spole?nostmi Lico a PYMAR v obou v?cech, týkající se kvalifikace státní podpory ve smyslu ?l. 107 odst. 1 SFEU.

1. K prvnímu žalobnímu d?vodu, týkajícímu se kvalifikace státní podpory ve smyslu ?l. 107 odst.

1 SFEU

107 Španělské království, Lico a PYMAR tvrdí, že Komise porušila čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož nejsou splněny podmínky týkající se selektivnosti, rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu. I když se v tomto ohledu formálně nedovolávají porušení článku 296 SFEU, Lico a PYMAR ve svých žalobách upozorňují na nelogické a protiřečící si úvahy, pokud jde o dodržení těchto podmínek. Kromě toho Komise nevysvětlila, jak by opatření mohlo mít dopad na uvedené trhy, a omezuje se na přesvědčení, že tento dopad je samozřejmý, aniž by to prokázala. Aniž by zmínilo článek 296 SFEU, Španělské království ve své replice rovněž uvádí, že odvodnění napadeného rozhodnutí je nedostatečné, co se týče prokázání poskytnutí výhody investorům HZS, a rozporuplné, pokud jde o kritérium narušení hospodářské soutěže.

108 Španělské království, Lico a PYMAR navíc podotýkají, že podmínky selektivnosti, nebezpečí narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu měly být prokázány pouze ve vztahu k výhodám získaným investory. V tomto ohledu Španělské království zdrazňuje, že tito investoři jsou jedinými subjekty, kterých se týká příkaz k navrácení podpory uvedený v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí. Komise tak za jedinou podporu pro účely čl. 107 odst. 1 SFEU označila údajnou výhodu poskytnutou těmto investorům. Lico a PYMAR dodávají, že Komisí zjištěná selektivní výhoda spočívá především v daňové výhodě. Podle zásady daňové transparentnosti přitom HZS jako taková žádnou výhodu, a to ani daňovou, nezískala, jelikož ta byla v plném rozsahu přenesena na jejich členy. V odpovědi na otázku Tribunálu (viz bod 71 výše) Španělské království připomnělo, že status HZS ani zásada daňové transparentnosti nebyly Komisí v bodě 140 odvodnění napadeného rozhodnutí zpochybněny.

109 V rámci věci T-515/13 Španělské království doplňuje určité specifické argumenty.

110 Zprvce na rozdíl od tvrzení Komise v bodech 116 až 119 odvodnění napadeného rozhodnutí není ŠSZL „systémem“, který by existoval jako takový v použitelné právní úpravě. Podle Španělského království je totiž takzvaný ŠSZL pouhým souborem právních aktů provedených daňovými poplatníky. Ti se v rámci strategie daňové optimalizace omezují na využití kombinace jednotlivých daňových opatření. ŠSZL tedy nemůže být jako takový přiznatelný státu.

111 Zadruhé Španělské království podotýká, že předčasné odepisování s sebou nepřináší snížení daní, a neposkytuje tak daňovou výhodu.

112 Zatím Španělské království zpochybňuje závěr Komise, podle něhož systém zdanění podle tonáže, tak jak byl schválen (viz bod 27 výše), nepokrývá činnosti HZS zřízené pro účely ŠSZL.

113 A konečně Španělské království tvrdí, že čl. 50 odst. 3 NKD nepředstavuje výjimku z uvedeného systému, tak jak byl schválen.

114 Tribunál považuje za vhodné nejprve posoudit argumenty uvedené v bodech 107 a 108 výše, společně oběma věcmi a týkající se analýzy Komise ve věci selektivnosti, rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy. V rámci tohoto přezkumu je třeba nejprve určit příjemce hospodářských výhod ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, plynoucích z dotčených opatření, jak navrhuje Španělské království, Lico a PYMAR.

a) Určení příjemců hospodářských výhod

115 Komise v článku 1 napadeného rozhodnutí upesnila, že těmi z pěti daňových opatření, která dle ní tvoří ŠSZL, představují státní podporu „poskytovanou [HZS] a jejich investorům“. Jedná se o předčasné odepisování (opatření 2) a použití systému zdanění podle tonáže (opatření 4), tak jak byl upesněn v čl. 50 odst. 3 NKD (opatření 5). Článek 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí

nicméně stanoví, že Španělské království musí zajistit, že neslužitelnou podporu, jež byla poskytnuta v rámci režimu uvedeného v článku 1, „investoři [HZS], kteří z ní měli prospěch, vrátí, aniž by ti příjemci měli možnost přenést benefit navrácení na jiné osoby“.

116 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že HZS sice byly příjemci těchto daňových opatření uvedených v článku 1 napadeného rozhodnutí, z hospodářských výhod plynoucích z těchto opatření však těžili členové HZS. Jak totiž plyne z bodu 140 odvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 41 výše), zásada daňové transparentnosti použitelná na HZS nebyla Komisí v projednávaném případě zpochybněna. Na základě této zásady mohou z daňových výhod poskytovaných HZS založeným pro účely ŠSZL těžit pouze jejich členové, které Komise považuje za pouhé „investory“ (viz bod 12 výše). Ti jsou ostatně jedinými subjekty, jichž se týká příkaz k vrácení podpory uvedený v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí.

117 Při neexistenci hospodářské výhody ve prospěch HZS tak Komise došla v článku 1 napadeného rozhodnutí k závěru, že jim byla poskytnuta státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nesprávně.

118 Jelikož daňové a hospodářské výhody plynoucí ze ŠSZL těžili pouze investoři, a nikoliv HZS, je třeba na základě argumentů účastníků řízení posoudit, zda výhody, které investoři získali, mají selektivní povahu, mohou narušit hospodářskou soutěž a ovlivňují obchod mezi členskými státy a zda je napadené rozhodnutí dostatečně odvodněno, pokud jde o analýzu těchto kritérií.

b) K podmínce selektivnosti

119 Jak bylo uvedeno v bodě 97 výše, Komise došla v napadeném rozhodnutí v podstatě k závěru, že ŠSZL je „systémem“ tvořeným těmi daňovými opatřeními, z nichž ti splňovala podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, včetně podmínek týkajících se selektivnosti.

120 Jak bylo připomenuto v bodech 39 až 46 výše, Komise zkoumala selektivní povahu každého z daňových opatření, které dle ní tvoří ŠSZL, samostatně v bodech 128 až 154 odvodnění napadeného rozhodnutí, aby pak následně zkoumala globální selektivnost ŠSZL jako „systému“ v bodech 155 až 157 odvodnění napadeného rozhodnutí. Komise v bodě 120 odvodnění napadeného rozhodnutí upřesňuje, že individuální přezkum opatření tvořících ŠSZL a jejich globální přezkum jako „systému“ „se doplňují a vedou k jednotným závěrům“ (viz bod 35 výše).

121 Pokud jde o individuální přezkum Komise, opatření 2 (předčasné odepisování) bylo sledováno „selektivním“, jelikož poskytnutí této výhody záleželo na povolení uděleném daňovými orgány na základě diskretní pravomoci. Výkon této diskretní pravomoci vedl daňové orgány k tomu, že tato povolení poskytovaly toliko v případě nákupu námořních plavidel v rámci ŠSZL, ale nikoliv za jiných okolností (body 132 až 139 odvodnění napadeného rozhodnutí). Opatření 4 (uplatnění systému zdanění podle tonáže na HZS založená pro účely ŠSZL) a opatření 5 (čl. 50 odst. 3 NKD) jsou selektivní, neboť upřednostňovala určité činnosti, a to pronájem bez posádky (body 141 až 144 odvodnění napadeného rozhodnutí), jakož i pojižování plavidel prostřednictvím leasingových smluv předem schválených daňovými orgány a jejich další prodej (body 145 až 154 odvodnění napadeného rozhodnutí).

122 Pokud jde o globální analýzu Komise, je třeba odkázat na bod 156 odvodnění napadeného rozhodnutí, který zní následovně: „Z hlediska [ŠSZL] jako celku je výhoda selektivní, protože závisela [závisí] na volném uvážení daňové správy v důsledku povinného postupu dřívějšího [předchozího] schválení a nepřesného znění podmínek pro předčasné odepisování. Jelikož od uvedeného dřívějšího [předchozího] schválení se odvíjejí ostatní opatření, která jsou

použitelná pouze na činnosti v námořní dopravě zpravidla podle pokynů pro námořní dopravu – zejména čl. 50 odst. 3 [PZKD] – je celý [ŠSZL] selektivní. V důsledku toho by daňová správa schválila [daňová správa schvaluje] pouze operace [transakce] prováděné v rámci [ŠSZL] za účelem financování námořních plavidel (odvňtová selektivnost). Jak potvrdily statistické údaje předložené [Španělským královstvím], všechny 273 operace zorganizované do června 2010 se týkají [všech 273 transakcí uskutečněných do června 2010 se týká] námořních plavidel“. Komise tedy došla k závěru, že výhoda plynoucí ze ŠSZL jako celku může být považována za selektivní na základě diskreční pravomoci konstatované v rámci individuálního přezkumu selektivnosti opatření 2.

123 Dále Komise v bodě 157 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že „tento režim zvýhodňuje určité činnosti, a sice požíování námořních plavidel prostřednictvím leasingových smluv, zejména s ohledem na jejich pronájem bez posádky a následný další prodej [za účelem jejich pronájmu bez posádky a následného dalšího prodeje]“. Tyto činnosti odpovídají činnostem, které jsou dle napadeného rozhodnutí vykonávány HZS založenými pro účely ŠSZL a tž z uplatňování opatření 2, 4 a 5. Podle individuálního přezkumu uvedeného v bodě 121 výše přitom každé z těchto opatření poskytuje podnikům vykonávajícím tyto činnosti *de jure* nebo *de facto* selektivní výhodu (body 132 až 139 a 141 až 154 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

124 Z napadeného rozhodnutí tak plyne, že jednotlivá opatření tvořící ŠSZL i jejich soubor tvořící „systém“ jsou selektivní ze dvou důvodů. ŠSZL jako „systém“ je selektivní z důvodu, že daňové orgány na základě své diskreční pravomoci přiznávají dotčené výhody toliko pro „operace [transakce] prováděné v rámci [ŠSZL] za účelem financování námořních plavidel (odvňtová selektivnost)“, tedy transakce, jichž se účastní investoři. Selektivnost ŠSZL dále plyne rovněž ze selektivní povahy tří jednotlivě posuzovaných daňových opatření, které ho tvoří. Tato opatření *de jure* nebo *de facto* podporovala pouze některé činnosti.

125 Jak již bylo uvedeno v bodě 118 výše, na základě argumentů Španělského království a společnosti Lico a PYMAR je třeba posoudit, zda tyto dva důvody umožňují prokázat selektivnost daňových a hospodářských výhod poskytnutých investorům a zda je rozhodnutí dostatečné odůvodněno.

126 Před posouzením těchto otázek je třeba vyjasnit dosah argumentů Španělského království a společnosti Lico a PYMAR uvedených v odpovědi na některé argumenty uplatněné Komisí. V rámci věci T-515/13 totiž Komise tvrdila, že Španělské království ve své žalobě nezpochybnilo globální analýzu selektivnosti uskutečnou v bodech 155 až 163 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žaloba přitom může být úspěšná jen tehdy, jestliže se Španělskému království podaří prokázat, že opatření, posuzovaná jednotlivě i jako celek, nepředstavují státní podpory. Pokud její globální analýza nebyla Španělským královstvím zpochybněna, jeho argumenty týkající se individuálního přezkumu opatření jsou irelevantní. Na jednání ve věci T-719/13 Komise tvrdila, že Lico a PYMAR v rámci svého prvního žalobního důvodu nezpochybnilo individuální přezkum opatření 2, 4 a 5.

127 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že na začátku své žaloby Španělské království uvádí určité obecné argumenty zpochybňující celou analýzu Komise týkající se selektivnosti. Tyto argumenty byly Španělským královstvím dále rozvinuty v odpovědi na písemnou otázku Tribunálu (viz bod 71 výše) a na jednání ve věci T-515/13. Kromě toho Španělské království ve své žalobě zpochybňuje diskreční pravomoc konstatovanou Komisí v rámci individuálního přezkumu selektivnosti opatření 2. Jelikož se Komise při konstatování selektivnosti celého ŠSZL v bodě 156 odůvodnění napadeného rozhodnutí opírá o tuto diskreční pravomoc, argumenty vznesené Španělským královstvím rovněž mohou tuto analýzu zpochybnit.

128 Pokud jde o společnosti Lico a PYMAR, Komise na jednání nesprávně tvrdila, že

nezpochybnily individuální p?ezkum opat?ení 2, 4 a 5. Jak totiž již bylo uvedeno (viz bod 98 výše), pokud Lico a PYMAR zpochyb?ují, že by ŠSZL p?edstavoval „systém státních podpor“, odkazují rovn?ž na jednotlivé složky tohoto systému uvedené v ?lánku 1 napadeného rozhodnutí. Je t?eba rovn?ž podotknout, že argumenty uplat?ované spole?nostmi Lico a PYMAR v oblasti selektivnosti zpochyb?ují záv?ry Komise uvedené v bodech 156 a 157 od?vodn?ní napadeného rozhodnutí. Jak p?itom bylo uvedeno v bodech 122 a 123 výše, konstatování u?in?ná Komisí v uvedených bodech od?vodn?ní spo?ívají na individuálním p?ezkumu opat?ení 2, 4 a 5.

129 Z toho plyne, že argumenty Komise týkající se omezeného dosahu argument? Špan?lského království a spole?ností Lico a PYMAR nejsou opodstatn?né.

Povolení poskytnutá da?ovými orgány na základ? diskre?ní pravomoci pouze pro transakce v rámci ŠSZL ur?ené k financování námo?ních plavidel, na nichž se podílejí investo?i

130 Špan?lské království, Lico a PYMAR podotýkají, že možnost podílet se na strukturách ŠSZL, a tudíž získat dot?ené výhody, m?l každý investor p?sobící ve všech odv?tvích hospodá?ství, bez jakékoliv další podmínky nebo omezení. Výhody získané investory proto nemohou být považovány za selektivní, zejména ve sv?tle rozsudk? Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938).

131 Krom? toho Špan?lské království, Lico a PYMAR zpochyb?ují existenci diskre?ní pravomoci da?ových orgán? v rámci povolovacího ?řízení stanoveného pro p?ed?asn? odepisování (opat?ení 2). Lico a PYMAR dodávají, že v rámci tohoto povolovacího ?řízení se kontrola správních orgán? nikdy netýkala investor?. Na jednání Špan?lské království rovn?ž tvrdilo, že správní povolení m?lo za cíl pouze ov?řit, že aktivum, které bylo možné p?ed?asn? odepsat, spl?ovalo kritéria použitelné právní úpravy, což nemá žádnou spojitost se zám?rem vybírat *de facto* nebo *de jure* ur?ité podniky.

132 Ve své žalobní odpov?di ve v?ci T?719/13 Komise namítala, že sporné opat?ení je ve vztahu k investor?m selektivní, jelikož ho mohou využít pouze podniky uskute??ující ur?itý typ investic prost?ednictvím HZS, zatímco podniky uskute??ující obdobné investice v rámci jiných transakcí ho využít nemohou. Taková analýza je v souladu s judikaturou (rozsudky ze dne 15. ?ervence 2004, Špan?lsko v. Komise, C?501/00, Sb. rozh., EU:C:2004:438, bod 120; ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise, C?66/02, Sb. rozh., EU:C:2005:768, body 97 a 98, a Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management v. Komise, bod 89 výše, EU:T:2009:50, bod 156).

133 V odpov?di na písemnou otázku Tribunálu ve v?cech T?515/13 a T?719/13 (viz bod 71 výše) Komise tvrdila, že p?ístup uplatn?ný v napadeném rozhodnutí není nový. V judikatu?e se objevil v r?zných v?cech týkajících se da?ových výhod vyhrazených podnik?m uskute??ujícím ur?itý typ investic. V tomto ohledu se Komise odvolává na rozsudek Špan?lsko v. Komise, bod 132 výše (EU:C:2004:438), jakož i na rozsudek ze dne 6. b?ezna 2002, Diputación Foral de Álava a další v. Komise (T?92/00 a T?103/00, Recueil, EU:T:2002:61).

134 V odpov?di na tutéž písemnou otázku Tribunálu (viz bod 71 výše) Komise v rámci obou v?cí tvrdila, že výklad kritéria selektivnosti v rozsudcích Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), se jí nezdá být v souladu s ?l. 107 odst. 1 SFEU, tak jak je vykládán judikaturou, což ji vedlo k podání kasa?ního opravného prost?edku proti t?mto rozsudk?m k Soudnímu dvoru (v?ci C?20/15 P a C?21/15 P).

135 Komise v každém p?ípád? podotýká, že i když by se musel v projednávaném p?ípád?

uplatnit výklad Tribunálu z rozsudků Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), bylo by kritérium selektivnosti splněno, a to především z důvodu existence povolovacího systému obsahujícího diskreční prvky.

136 Komise má na rozdíl od tvrzení Španělského království a společností Lico a PYMAR za to, že kritéria, která musela být splněna pro získání povolení stanoveného v čl. 115 odst. 11 PZKD, nejsou objektivní ani vlastní samotné daňové soustavě, jak vyžaduje judikatura, což prokazuje existenci diskreční pravomoci.

137 V reakci na argument společností Lico a PYMAR, podle něhož se diskreční pravomoc týká pouze aktiv, a nikoliv investorů, Komise ve své duplice ve věci T-719/13 tvrdila, že rozhodující je to, že prostřednictvím diskrečního povolení je podpora poskytována toliko určitým skupinám subjektů, a to těm, které získaly povolení. Na jednáních ve věcech T-515/13 a T-719/13 Komise rovněž zdůraznila, že k tomu, aby se *de jure* jednalo o selektivnost, stačí konstatovat existenci diskreční pravomoci v povolovacím řízení. Zároveň mimoto tvrdila, že čl. 48 odst. 4 PZKD stanoví pro investory zvláštní podmínky v rámci tohoto povolení. Zejména možnost předčasného odepisování podléhá podmínce, aby si členové HZS zachovali účast v něm až do skončení platnosti leasingové smlouvy.

138 Na základě argumentů účastníků řízení je třeba nejprve určit, zda výhoda poskytnutá investorům, kteří se účastnili transakcí v rámci ŠSZL, je selektivní, jelikož byla poskytována toliko podnikům realizujícím tento zvláštní typ investic prostřednictvím HZS. V případě záporné odpovědi bude třeba následně posoudit, zda existence povolovacího řízení obsahujícího údajné diskreční prvky, by každopádně měla za následek takovou selektivnost.

– Výhoda spojená s určitým typem investic

139 Je třeba připomenout, že v rozsudcích Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), uplatňovaných Španělským královstvím a společnostmi Lico a PYMAR na podporu jejich argumentů, byl sporným opatřením daňový režim, z něhož mohl těžit každý subjekt povinný k dani ve Španělsku a uskutečňující určitý typ investic, a to získání alespoň 5 % v zahraničních společnostech na souvislou dobu nejméně jednoho roku.

140 V těchto rozsudcích měl Tribunál za to, že existence odchylky nebo výjimky z Komisí určeného referenčního rámce neumožňuje sama o sobě prokázat, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu článku 107 SFEU, pokud je toto opatření *a priori* přístupné všem podnikům (rozsudky Autogrill España v. Komise, bod 71 výše, EU:T:2014:939, bod 52, a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše, EU:T:2014:938, bod 56).

141 V projednávaném případě jsou daňové výhody ŠSZL vyhrazeny investorům účastnícím se HZS zřízeným k financování námořních plavidel v rámci ŠSZL. Komise však nepochybuje, že tuto možnost měl za stejných podmínek každý podnik povinný k dani ve Španělsku, aniž by byla zákonem stanovena minimální částka nutná k takové účasti. Komise rovněž v bodech 126 a 172 odvodněně napadeného rozhodnutí uznala, že investoři nabízejí zboží a služby na širokém spektru trhů a že působí ve všech odvětvích hospodářství.

142 Z toho plyne, že tak jako ve v?cech posuzovaných Tribunálem v rozsudcích Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), mohl každý subjekt uskute?n?ním ur?itého typu transakce, umožn?né za týchž podmínek všem podnik?m bez rozdílu, získat dot?ené da?ové výhody.

143 Skute?nost, že dot?ené výhody jsou poskytovány na základ? investice do ur?itého majetku, a nikoliv na základ? jiného typu investic a do jiného majetku, je stejn? jako v uvedených v?cech ne?iní selektivními ve vztahu k investor?m, pokud danou transakci m?že uskute?nit jakýkoliv podnik (v tomto smyslu viz rozsudky Autogrill España v. Komise, bod 71 výše, EU:T:2014:939, body 59 až 61, a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše, EU:T:2014:938, body 63 až 65).

144 Proto je t?eba argument Komise, podle n?hož je sporné opat?ení ve vztahu k investor?m selektivní, jelikož ho mohou využít toliko podniky uskute?ující ur?itý typ investic prost?ednictvím HZS, odmítnout.

145 Rozsudky Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), byly napadeny kasa?ním oprávn?m prost?edkem (v?ci C?20/15 P a C?21/15 P). Tribunál má však za to, že v rámci projednávaných v?cí m?že rozhodnout na základ? stávající judikatury, jak požadují ú?astníci ?ízení (viz bod 73 výše).

146 Soudní dv?r již totiž rozhodl, že da?ová úleva poskytovaná da?ovým poplatník?m na základ? ur?itého typu investic – v daném p?ípad? nabývání ú?astí v kapitálových spole?nostech se sídlem a úst?edím v nových spolkových zemích, jakož i v Západním Berlín? a nezam?stnávajících více než 250 zam?stnanc? – poskytuje t?mto da?ovým poplatník?m výhodu, která jakožto obecné opat?ení, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodá?ské subjekty, nep?edstavuje státní podporu ve smyslu ?l. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, N?mecko v. Komise, C?156/98, Recueil, EU:C:2000:467, bod 22). Soudní dv?r v tomto bod? pouze potvrdil konstatování Komise ve sporném rozhodnutí, podle n?hož dot?ená da?ová úleva p?edstavovala obecné opat?ení neobsahující jakýkoliv znak podpory ve prosp?ch osob podléhajících dani. Naopak Soudní dv?r i Komise m?ly v uvedené v?ci za to, že ú?elem dot?eného opat?ení byla zm?na chování investor? a následné zvýšení vlastních zdroj? podnik? z nových spolkových zemí a ze Západního Berlína, a poskytovalo jim proto selektivní výhodu ve smyslu ?l. 107 odst. 1 SFEU (výše uvedený rozsudek N?mecko v. Komise, EU:C:2000:467, bod 23).

147 V rozsudku Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management v. Komise, bod 89 výše (EU:T:2009:50), Tribunál zkoumal ur?ité da?ové pobídky poskytované v Itálii subjekt?m kolektivního investování do p?evoditelných cenných papír? (SKIPCP), specializovaným na držbu akcií spole?ností s nízkou a st?ední kapitalizací z pohledu pravidel použitelných v oblasti státních podpor. Ve sporném rozhodnutí Komise konstatovala, že z dot?eného snížení dan? t?žili p?ímo držitelé podíl? v t?chto SKIPCP. Komise nicmén? m?la za to, že toto snížení dan? poskytnuté držitel?m není selektivní, jelikož p?edstavuje obecné opat?ení vztahující se na všechny investory. Naopak Komise m?la za to, že dot?ené da?ové pobídky poskytovaly nep?ímou selektivní výhodu SKIPCP, p?ípadn? jejich správcovským spole?nostem, jelikož snížení dan? z investic do t?chto SKIPCP pobízelo investory k nabývání ú?astí v t?chto subjektech. Komise m?la rovnž za to, že dot?ené opat?ení poskytuje nep?ímou selektivní výhodu spole?nostem s malou a st?ední kapitalizací, jejichž akcie SKIPCP držely, prost?ednictvím zvýšené poptávky po jejich akciích a zvýšení jejich likvidity, spojených s v?tší atraktivitou takové investice. Existence nep?ímé selektivní výhody pro tyto t?i kategorie subjekt? byla Tribunálem potvrzena v rozsudku Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management v. Komise, bod 89 výše

(EU:T:2009:50). Z toho plyne, že v uvedené věci, stejně jako v rozsudku Německo v. Komise, bod 146 výše (EU:C:2000:467, body 22 a 23), nebyla selektivnost sledována ve vztahu k investitorům, třebaže jim bylo poskytnuto snížení daní.

148 Z toho plyne, že pokud je výhoda poskytována za stejných podmínek všem podnikům na základě uskutečnění určitého typu investic přístupného všem subjektům, má ve vztahu k tomuto subjektům obecnou povahu a nepředstavuje jim poskytnutou státní podporu.

149 Navíc je třeba uvést, že ve svém rozsudku ze dne 22. února 2006, *Le Levant 001 a další v. Komise* (T-34/02, Sb. rozh., EU:T:2006:59) Tribunál již měl příležitost se vyslovit k rozhodnutí Komise ohledně daňových úlev pro investory účastnící se bankou organizované finanční transakce mající za účel koupi a provozování plavidla společností provozující námořní dopravu. V rámci této transakce investoři přenášeli hlavní část výhody na společnost provozující námořní dopravu, která se na konci transakce stala majitelem plavidla. Ve sporném rozhodnutí Komise prohlásila podporu za neslučitelnou a nařídila její vrácení pouze investory, jelikož výhoda nebyla zatím přenesena na společnost provozující námořní dopravu. Ve svém rozsudku Tribunál konstatoval, že sporné rozhodnutí nezkontrolovalo, jakým způsobem byly v projednávaném případě splněny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU. Pokud jde konkrétně o podmínku spojenou s určením výhody, která zvýhodňuje určité podniky nebo určité odvětví výroby, Tribunál podotkl, že ze sporného rozhodnutí plyne, že příjmy příjemci podpory byli soukromí investoři, avšak účinky podpory na hospodářskou soutěž souvisely s tím, že společnost provozující námořní dopravu mohla plavidlo provozovat za výhodných podmínek. Tribunál došel k závěru, že napadené rozhodnutí tím, že nezkontrolovalo, jakým způsobem soukromým investitorům z toho, že byli příjemci daňové výhody, plynula konkurenční výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zatímco uvedená konkurenční výhoda byla připisována společnosti provozující námořní dopravu, nemožné pochopit, jak byli soukromí investoři dotčenou výhodou zvýhodněni (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Le Levant 001 a další v. Komise*, EU:T:2006:59, body 113 a 118 až 120). Uvedený rozsudek tedy potvrzuje, že za určitých okolností blízkých se projednávanému případu skutečnost, že určité osobě byla poskytnuta daňová výhoda související s určitou investicí, nutně neznamená, že byla této osobě poskytnuta konkurenční výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

150 Judikatura uplatňovaná Komisí v rámci věci T-515/13 a T-719/13 nemožné mít za to, že výhoda poskytnutá za stejných podmínek všem podnikům uskutečňujícím všem dostupný určitý typ investic je selektivní.

151 Zprvu, pokud jde o rozsudek *Španělsko v. Komise*, bod 132 výše (EU:C:2004:438, bod 120), Soudní dvůr rozhodl o selektivní povaze daňového odpočtu souvisejícího s určitými investicemi. Jak však zdůraznil Tribunál v rozsudcích *Autogrill España v. Komise*, bod 71 výše (EU:T:2014:939, body 79 a 82), a *Banco Santander a Santusa v. Komise*, bod 71 výše (EU:T:2014:938, body 83 a 86), toto opatření se uplatňovalo pouze na podniky zabývající se vývozem a ostatní podniky vylučovalo. V projednávaných věcech přitom možnost získat dotčené výhody měly všechny podniky.

152 Zadruhé, pokud jde o rozsudek *Itálie v. Komise*, bod 132 výše (EU:C:2005:768, body 97 a 98), ze zkoumaného daňového opatření na rozdíl od projednávaného případu rovněž týkaly pouze podniky z odvětví bankovníctví, ale nikoliv podniky z jiných odvětví.

153 Zatřetí, pokud jde o rozsudek *Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management v. Komise*, bod 89 výše (EU:T:2009:50, bod 156), existence výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU byla nepřímo určena pouze ve vztahu k dotčeným SKIPCP, k jejich správcovským společnostem a případně k podnikům, jejichž akcie SKIPCP držely, ale nikoliv ve vztahu k investorům, kterým bylo dle Komise poskytnuto snížení daní (viz bod 147 výše). V

projednávaném případě přítom Komise v napadeném rozhodnutí, zejména pak bod 163 jeho odvodnění, neuvádí existenci nepřímé výhody ve prospěch HZS, která by plynula z daňových výhod poskytnutých investorům nabývajícím podíly v těchto HZS.

154 Začtvrté, pokud jde o rozsudek Diputación Foral de Álava a další v. Komise, bod 133 výše (EU:T:2002:61), je třeba připomenout, že Tribunál v tomto rozsudku posuzoval selektivnost dvou daňových opatření. Prvním opatřením byla sleva na dani uplatnitelná na investice v regionu Álava splňující určité znaky, zejména minimální výši 2,5 miliardy španělských pesos (ESP), což vyhrazovalo tuto daňovou výhodu *de facto* pouze podnikům s významnými finančními zdroji. Druhým opatřením bylo snížení základu daně poskytované pouze nově vzniklým podnikům v regionu Álava splňujícím určitá kritéria související zejména s minimální výší investice a s vytvořením určitého počtu pracovních míst. Obě dotčená opatření tedy neposkytovala výhodu všem subjektům uskutečňujícím určité investice v regionu Álava, ale byla vyhrazena pouze některým podnikům. V projednávaném případě přítom není sporu o tom, že do HZS mohly za stejných podmínek investovat všechny podniky, aniž by zákon stanovoval minimální částku nutnou k takové ústati.

155 Z toho plyne, že výhoda poskytnutá investorům, kteří se účastnili transakcí v rámci ŠSZL, nemůže být považována za selektivní z důvodu, že byla poskytnuta pouze podnikům, které uskutečnily tento zvláštní typ investice prostřednictvím HZS.

156 Jak bylo uvedeno v bod 138 výše, je třeba proto dále prozkoumat, zda by existence povolovacího řízení obsahujícího údajné diskreční prvky mohla každopádně této výhodě přisoudit selektivní povahu.

– Selektivnost založená na údajné diskreční pravomoci daňových orgánů

157 Komise podotýká, že selektivnost mohla být v projednávaném případě každopádně konstatována na základě existence povolovacího systému obsahujícího diskreční prvky, který neexistoval ve věcech posuzovaných Tribunálem v rozsudcích Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938). Podle judikatury přítom v případě, že instituce poskytující finanční výhody je nadána diskreční pravomocí, která jí umožňuje určit příjemce nebo podmínky poskytovaného opatření, nemůže být toto opatření považováno za obecné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. června 1999, DM Transport, C-256/97, Recueil, EU:C:1999:332, bod 27 a citovaná judikatura, a ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, Sb. rozh., EU:C:2013:525, bod 25).

158 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že navzdory existenci povolovacího systému obsahujícího údajné diskreční prvky mohly být dotyčné výhody právně i fakticky za stejných podmínek přiznány všem investorům, kteří se rozhodli podílet se na transakcích v rámci ŠSZL určených k financování námořních plavidel nákupem podílů v HZS založených bankami.

159 Jak totiž uvedlo Španělské království a Lico a PYMAR, z bodu 133 odvodní napadeného rozhodnutí plyne, že podmínky povolení stanovené v čl. 115 odst. 11 PZKD, tak jak byly konkretizovány v článku 49 NKD – které Komise považuje za vágní a vyžadující výklad ze strany správních orgánů, jimž poskytují diskreční pravomoc (viz bod 40 výše) – se *de jure* týkají pouze vlastností aktiva, které může být předasně odepsáno. Komise v bodě 134 odvodní napadeného rozhodnutí podotkla, že výkon diskreční pravomoci daňové orgány v projednávaném případě vedl k tomu, že předasně odepisování povolovaly pouze pro jednu zvláštní kategorii aktiv, a sice námořní plavidla, která přešla z běžného systému korporátní daně do systému zdanění podle tonáže (viz bod 40 výše). Z bodů 66, 116, 134 a 156 odvodní napadeného rozhodnutí rovněž v podstatě plyne, že dotčené výhody nebyly odepřeny žádné „transakci v rámci ŠSZL“.

160 Z toho plyne, že diskreční pravomoc daňových orgánů, za předpokladu, že by bylo možné ji prokázat, *de jure* i *de facto* vedla pouze k vymezení typu transakcí, kterým mohly být dotčené daňové výhody poskytnuty, tedy transakcí v rámci ŠSZL, určených k financování námořních plavidel, s vyloučením ostatního zboží. To nic nemění na tom, že možnost podílet se na těchto transakcích měl bez jakéhokoli omezení a diskriminace každý podnik. Za těchto podmínek nemůže být v souladu s judikaturou připomenutou v bodech 140, 146 a 147 výše považována výhoda, která byla tímto podnikem poskytnuta, za selektivní na základě údajné diskreční pravomoci daňových orgánů.

161 Skutečnost, zdá se, že Komise na jednáních v obou věcech, že čl. 48 odst. 4 PZKD ukládá členům HZS, kteří chtějí využít předasně odepisování, zachovat si svou úast v něm až do konce leasingové smlouvy, toto konstatování nevyvrací. Jedná se totiž o podmínky uplatnění výhody, kterou mohl získat každý podnik činný v jakémkoliv odvětví hospodářství. V tomto ohledu je třeba podotknout, že možnost využití daňových opatření dotčených ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), rovněž podléhala podmínce zachování úasti po určitou dobu (viz bod 139 výše).

162 Kromě toho je třeba podotknout, že existence čl. 48 odst. 4 PZKD nebránila v tom, aby investoři nabývali úasti v HZS po vydání povolení daňovými orgány. Tato skutečnost, uváděná Španělským královstvím a společnostmi Lico a PYMAR na jednáních v obou věcech, potvrzuje, že možnost využít dotčených výhod měly všechny podniky, které se rozhodly účastnit se transakcí v rámci ŠSZL, nezávisle na povolovacím systému obsahujícím údajné diskreční prvky. Existence tohoto systému tedy v projednávaném případě nemůže dodávat výhodám poskytnutým investorům selektivní povahu.

163 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy (viz body 130 až 162 výše) tedy Komise v bodě 156 odvodní napadeného rozhodnutí došla nesprávně k závěru, že ŠSZL poskytuje investorům selektivní výhodu, jelikož daňové orgány na základě údajné diskreční pravomoc povolují pouze transakce v rámci ŠSZL, jichž se účastnili „za účelem financování námořních plavidel“.

Výhody spojené s výkonem určitých činností

164 Jak bylo připomenuto v bodech 123 a 124 výše, globální analýza selektivnosti provedená Komisí v napadeném rozhodnutí spočívá rovněž na konstatování, podle něhož ŠSZL „zvyhodňuje určité činnosti, a sice poizování námořních plavidel prostřednictvím leasingových smluv, zejména s ohledem na jejich pronájem bez posádky a následný další prodej [za účelem jejich pronájmu bez posádky a následného dalšího prodeje]“ (bod 157 odvodní napadeného rozhodnutí). Tyto činnosti odpovídají činnostem, které jsou dle napadeného rozhodnutí

vykonávány HZS založenými pro účely ŠSZL a vztahují se na ně opatření 2, 4 a 5. Podle individuálního přezkumu provedeného v bodech 132 až 139 a 141 až 154 odvodnění napadeného rozhodnutí přitom každé z těchto opatření poskytuje *de jure* a *de facto* selektivní výhodu podnikům provozujícím tyto činnosti (viz body 40, 42 a 43 výše).

165 Španělské království, Lico a PYMAR ve svých písemnostech tvrdí, že investoři přisobili ve všech odvětvích hospodářství a HZS se účastnili čisté finanční, jelikož jejich cílem bylo získání daňové výhody. Podle Španělského království přitom podílníci (nebo akcionáři) podniku nevykazují žádnou činnost „na trhu“. Na jednání ve věci T-515/13 Španělské království upesnilo, že tento argument směřoval k tomu, že členové HZS jednali v rámci těchto sdružení jako pouzí investoři, jak Komise uznala v napadeném rozhodnutí. Španělské království na jednání rovněž tvrdilo, že Komise v napadeném rozhodnutí nepřisuzovala investorům činnosti pronájmu bez posádky a nákupu a prodeje plavidel. V rámci věci T-719/13 Lico a PYMAR v žalobě podotýkají, že investoři nemohou být považováni za subjekty přisobící v odvětví označeném Komisí v bodech 156 a 157 odvodnění napadeného rozhodnutí. Na jednání Lico a PYMAR zpochybnila tezi, podle níž členové HZS v jejich rámci vykonávají konkrétní a specifické činnosti, tak jako kdyby tvořili jediný podnik.

166 V žalobních odpovědích předložených v obou věcech Komise stručně podotkla, že investoři prostřednictvím HZS uskutečňují činnosti vykonávané posledními uvedenými. V této souvislosti lze jen obtížně rozumět argumentu Španělského království, podle něhož akcionáři nevykazují žádnou činnost na trhu. Pokud jde o různost odvětví, do nichž investoři patří, Komise ve věci T-719/13 upesňuje, že napadené rozhodnutí nikde selektivní povahu opatření nespojuje s některým odvětvím činnosti investorů.

167 V rámci své odpovědi na písemnou otázku Tribunálu položenou v obou věcech (viz bod 71 výše) Komise dále rozvinula svou tezi, podle níž investoři prostřednictvím HZS uskutečňují činnosti vykonávané posledními uvedenými. Podle ní výhody plynoucí ze ŠSZL byly na rozdíl od věcí posuzovaných Tribunálem v rozsudcích Autogrill España v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa v. Komise, bod 71 výše (EU:T:2014:938), poskytovány investorům nikoliv pouze na základě jejich investic, ale na základě výkonu určitých hospodářských činností prostřednictvím HZS, a sice nákupu, prodeje a pronájmu plavidel bez posádky. V této souvislosti Komise tvrdila, že na základě zásady daňové transparentnosti HZS by tato sdružení a jejich členové mohly být považováni za dvě strany téže mince nebo v kontextu čl. 107 odst. 1 SFEU za tentýž podnik.

168 Na dotaz Tribunálu na jednání ve věci T-515/13 ohledně možného rozporu mezi tezí uvedenou v bodě 167 výše a odvodněním napadeného rozhodnutí, zejména jeho bodu 28 odvodnění (viz bod 12 výše), Komise podotkla, že tento bod odvodnění, který kvalifikuje členy HZS jako „investory“, je pouhou terminologickou vysvětlivkou, která není v žádném rozporu s její tezí, podle níž HZS a jejich členové tvoří hospodářskou jednotku. Na opětný dotaz Tribunálu na jednání ve věci T-719/13 ohledně odvodnění napadeného rozhodnutí v tomto ohledu Komise uvedla, že i když její teze, podle níž HZS a jejich investoři společně tvoří jediný podnik ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, není výslovně uvedena v napadeném rozhodnutí, plyne takový závěr ze samotné povahy HZS. V tomto ohledu Komise podotkla, že HZS je daňově transparentním subjektem, jehož členové jsou plně odpovědní za své jednání a své závazky, takže činnosti vykonávané HZS jsou přiznatelné jeho členům.

169 Je třeba připomenout, že v rámci svého přezkumu musí Tribunál určit, zda individuální přezkum opatření 2, 4 a 5 ze strany Komise, na nějž v podstatě odkazuje bod 157 odvodnění napadeného rozhodnutí, umožňuje mít za to, že podmínku selektivnosti naplňují výhody získané investory, nikoliv HZS (viz bod 118 výše).

170 V rámci tohoto individuálního přezkumu měla Komise za to, že opatření 2, 4 a 5 byla *de jure* nebo *de facto* určena pro určité činnosti, a sice nákup plavidel prostřednictvím leasingových smluv, jejich pronájem bez posádky a jejich následný další prodej.

171 Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že tyto činnosti, které byly zmíněny rovněž v bodě 157 odvodnění napadeného rozhodnutí, jsou činnostmi vykonávanými HZS založenými pro účely ŠSZL. Pokud se proto Komise domnívala, že výhody poskytované investorům jsou selektivní z důvodu výkonu těchto činností, bylo třeba, aby v napadeném rozhodnutí upesnila, že činnosti HZS odpovídají činnostem jejich členů nebo jim p@inejmenším mohou být připisovány.

172 V tomto ohledu je třeba uvést, že konstatování, dle něhož investoři prostřednictvím HZS vykonávají činnosti posledně uvedených, bylo v napadeném rozhodnutí uvedeno pouze jednou a navíc bez dalšího podložení, a to v bodě 172 odvodnění. V rámci analýzy kritérií týkajících se rizika narušení hospodářské soutěže a obchodu mezi členskými státy Komise tvrdila, že „prostřednictvím operací [transakcí], jež využívají [ŠSZL], jsou navíc přes [HZS] činní na trzích s pronájmy plavidel bez posádky a v oblasti nabývání a prodeje námořních plavidel, které jsou otevřeny obchodu uvnitř EU“ (viz bod 54 výše).

173 Komise však nikde v napadeném rozhodnutí nevysvětlila, jak mohly být činnosti HZS založených pro účely ŠSZL přiřazeny jejich členům. Zejména v rámci analýzy selektivnosti dotčených individuálních opatření se Komise omezila na závěr, že ta poskytovala selektivní výhodu HZS „a/„nebo“ jejich investorům (body 139 a 154 odvodnění napadeného rozhodnutí), aniž by to jakkoliv dále upesnila. Pokud jde o ŠSZL posuzovaný jako celek, Komise podotkla, že „výhoda je poskytována HZS a prostřednictvím transparentnosti pak investorům“. Takové upesnění však neumožňuje pochopit, proč by bylo možné mít za to, že členové HZS založených pro účely ŠSZL vykonávají hospodářské činnosti těchto sdružení, tak jako kdyby s nimi tvořili právní nebo hospodářskou jednotku. Kromě toho, když Komise v bodě 126 odvodnění napadeného rozhodnutí posuzovala, zda účastníci transakcí v rámci ŠSZL jsou „podniky“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neuvedla nic, co by umožňovalo předpokládat nebo chápat, že HZS založená pro účely ŠSZL a jejich členové spolu tvoří jednotku ve smyslu tohoto ustanovení, takže činnosti HZS by mohly být připisovány jejich členům.

174 Navíc je třeba podotknout, že tvrzení v bodě 172 odvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož jsou investoři „pres [HZS] činní na trzích s pronájmy plavidel bez posádky a v oblasti nabývání a prodeje námořních plavidel“ podle všeho popírá další body odvodnění napadeného rozhodnutí.

175 Komise totiž v bodě 28 odvodnění napadeného rozhodnutí uvedla: „[j]elikož jsou [HZS] zapojená do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL] považována za nástroj investování jejich členů – a nikoli za prostředek společného výkonu nějaké činnosti – odkazuje na to toto rozhodnutí jako na investory“. Komise v bodě 27 odvodnění napadeného rozhodnutí rovněž podotkla, že „španělská [HZS] [mají] právní subjektivitu odlišnou od právní subjektivity jejich [svých] členů“. A konečně Komise upesnila, že investoři obvykle „nevykonávají činnosti jako spojené s námořní dopravou“ [bod 9 písm. b) rozhodnutí o zahájení, na nějž v podstatě odkazuje bod 14 odvodnění napadeného rozhodnutí].

176 Za těchto podmínek je třeba dojít k závěru, že konstatování Komise zejména v bodě 157

odvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož ŠSZL zvýhodňuje „určité činnosti, a sice poizování námořních plavidel prostřednictvím leasingových smluv, zejména s ohledem na jejich pronájem bez posádky a následný další prodej [za účelem jejich pronájmu bez posádky a následného dalšího prodeje]“, se týká činností HZS založených pro účely ŠSZL, ale nikoliv výrobních nebo hospodářských činností členů HZS, kteří se tímto sdružení účastní jako „investoři“. Komise proto při prokazování selektivnosti výhod poskytnutých investorům nemohla vycházet pouze z konstatování učiněného v bodě 157 odvodnění napadeného rozhodnutí ani z analýzy individuální selektivnosti opatření 2, 4 a 5, na níž uvedený bod odvodnění v podstatě odkazuje.

177 Pokud by bylo třeba – jak navrhovala Komise před Tribunálem – rozumět znění napadeného rozhodnutí tak, že tato měla za to, že investoři vykonávají prostřednictvím HZS činnosti uvedené v bodě 176 výše a že selektivnost výhod, které jim byly poskytnuty, může být prokázána na tomto základě, bylo by napadené rozhodnutí v tomto ohledu stiženo nedostatečným, či dokonce rozporným odvodněním. Jelikož nedostatečné odvodnění spadá mezi porušení podstatných náležitostí ve smyslu článku 263 SFEU, musí ho Tribunal uplatnit i bez návrhu, byli-li účastníci řízení vyslechnuti při dodržení zásady kontradiktornosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další, C-89/08 P, Sb. rozh., EU:C:2009:742, body 34 a 55).

Závěry týkající se selektivnosti

178 Na základě předchozích úvah (viz body 115 až 177 výše) došla Komise v napadeném rozhodnutí k závěru o existenci selektivní výhody, a tudíž státní podpory ve prospěch HZS a investorů, nesprávně.

179 Pokud jde o HZS, ta z dotčených daňových opatření těžila. Na základě zásady daňové transparentnosti však z výhod přímo plynoucích z těchto opatření těžili pouze jejich členové (viz body 115 až 117 výše). Kromě toho existence nepřímé výhody ve prospěch HZS plynoucí z dotčených opatření nebyla v napadeném rozhodnutí zmíněna (viz bod 153 výše).

180 Pokud jde o členy HZS, které napadené rozhodnutí označuje za „investory“, k hospodářským výhodám, které jim byly poskytnuty, měly za těchto podmínek přístup všechny subjekty povinné k dani ve Španělsku bez rozdílu, a to navzdory existenci povolovacího systému. Komise tedy měla za to, že investoři získali selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU na základě své úasti na určitém typu zvýhodněných transakcí (viz body 130 až 163 výše), nesprávně. Činnosti uvedené zejména v bodě 157 odvodnění napadeného rozhodnutí rovněž za účelem určení selektivnosti výhod jsou činnostmi vykonávanými HZS, a nikoliv investory, kteří jsou jedinými subjekty uvedenými v příkazu k navrácení podpory uloženém čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí. Selektivnost výhod poskytovaných investorům proto nemohla být prokázána ani na tomto základě. I za předpokladu, že by napadenému rozhodnutí bylo možné rozumět v tom smyslu, že investoři vykonávají prostřednictvím HZS založených pro účely ŠSZL specifické činnosti tímto sdružení, bylo by rozhodnutí v tomto ohledu stiženo nedostatečným, či dokonce rozporným odvodněním (viz body 164 až 177 výše).

c) K analýze rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy

181 Jak bylo uvedeno v bodech 53 a 54 výše, analýza Komise týkající se rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy je uvedena v bodech 171 až 173 odvodnění napadeného rozhodnutí. Po připomenutí několika zásad plynoucích z judikatury (bod 171 odvodnění napadeného rozhodnutí) Komise v bodě 172 odvodnění napadeného rozhodnutí podotkla, že „[v] daném případě investoři, tj. členové [HZS], jsou činní v různých odvětvích hospodářství, zejména v odvětvích otevřených obchodu uvnitř EU. Prostřednictvím operací

[transakcí], jež využívají [ŠSZL], jsou navíc přes [HZS] činní na trzích s pronájmy plavidel bez posádky a v oblasti nabývání a prodeje námořních plavidel, které jsou otevřeny obchodu uvnitř EU. Výhody plynoucí [ŠSZL] posilují jejich postavení na jejich příslušných trzích, čímž narušují nebo hrozí narušit hospodářskou soutěž“. Komise došla v bodě 173 odvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že „hospodářská výhoda, kterou získávají [HZS] a jejich investoři mající prospěch z posuzovaných opatření, proto může ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit hospodářskou soutěž na vnitřním trhu“.

182 Je třeba připomenout, že Lico a PYMAR v žalobě a Španělské království v replice zpochybují v podstatě nejen opodstatnost analýzy Komise připomenuté v bodě 181 výše, ale rovněž odvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 107 výše). Proto je třeba argument Komise uplatnit v rámci věci T-719/13, podle něhož je zpochybnění odvodnění napadeného rozhodnutí společnostmi Lico a PYMAR v tomto ohledu opožděné, odmítnout.

183 Jak bylo připomenuto v bodě 177 výše, neexistence nebo nedostatečnost odvodnění každopádně patří mezi porušení podstatných formálních náležitostí ve smyslu článku 263 SFEU a představuje důvod veřejného pořádku, který může být účastníky řízení uplatněn ve všech fázích řízení a unijním soudem uplatněn i bez návrhu při dodržení zásady kontradiktornosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. února 1997, Komise v. Daffix, C-166/95 P, Recueil, EU:C:1997:73, body 24 a 25; Komise v. Irsko a další, bod 177 výše, EU:C:2009:742, body 34 a 55, a ze dne 8. července 2004, Mannesmannröhren-Werke v. Komise, T-44/00, Sb. rozh., EU:T:2004:218, bod 210 a citovaná judikatura).

184 V projednávaném případě byli účastníci řízení v reakci na písemnou otázku Tribunálu ve věci T-515/13 (viz bod 69 výše) a na ústní otázku ve věci T-719/13 vyslechnuti na jednání v obou věcech ohledně toho, zda napadené rozhodnutí splňuje povinnost uvést odvodnění stanovenou v článku 296 SFEU, pokud jde o analýzu kritérií týkajících se rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu.

185 Podle ustálené judikatury musí být odvodnění vyžadované článkem 296 SFEU a čl. 41 odst. 2 písm. c) Listiny základních práv Evropské unie přípustné pouze v případě, že akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a unijní soud mohl vykonávat přezkoumání. Není nutné, aby odvodnění upřesňovalo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odvodnění aktu splňuje náležitosti článku 296 SFEU a článku 41 Listiny základních práv, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext a na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh., EU:C:2006:511, bod 88 a citovaná judikatura, a ze dne 28. května 2013, Trabelsi a další v. Rada, T-187/11, Sb. rozh., EU:T:2013:273, body 66 a 67 a citovaná judikatura).

186 Je třeba rovněž připomenout, že požadavek odvodnění musí být posuzován v závislosti na okolnostech případu, zejména v závislosti na obsahu aktu, povaze dovolávaných důvodů a zájmu, který mohou mít osoby, jimž je akt určen, nebo jiné osoby, kterých se akt bezprostředně a osobně týká, na obdržení vysvětlení (rozsudek ze dne 13. března 1985, Nizozemsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek v. Komise, 296/82 a 318/82 EU:C:1985:113, bod 19).

187 Komise právem v bodě 171 odvodnění napadeného rozhodnutí připomíná, že pokud podpora poskytnutá členskými státy posiluje postavení určitého podniku vůči ostatním konkurenčním podnikům v rámci unijního obchodu, je nutno mít za to, že poslední uvedené podniky jsou dotyčnou podporou ovlivněny (viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, Sb. rozh., EU:C:2006:8, bod 141 a citovaná judikatura).

188 Ohledn? podmínky narušení hospodá?ské sout?že z judikatury plyne, že podpory, které sm??ují k osvobození podniku od náklad?, které by obvykle musel vynaložit v rámci svého b?žného hospoda?ení nebo b?žných ?inností, v zásad? narušují podmínky hospodá?ské sout?že (rozsudky N?mecko v. Komise, bod 146 výše, EU:C:2000:467, bod 30, a ze dne 3. b?ezna 2005, Heiser, C?172/03, Sb. rozh., EU:C:2005:130, bod 55).

189 Jak Komise p?ipomenula v obou v?cech, je t?eba prokázat nikoliv skute?ný dopad podpory na obchod mezi ?lenskými státy a skute?né narušení hospodá?ské sout?že, ale pouze zkoumat, zda podpora m?že tento obchod ovlivnit a narušit hospodá?skou sout?ž (viz rozsudek Cassa di Risparmio di Firenze a další, bod 187 výše, EU:C:2006:8, bod 140 a citovaná judikatura).

190 Pokud jde režimy podpor, je t?eba rovn?ž p?ipomenout, že Komise se m?že omezit na obecné posouzení dot?eného režimu, aniž by byla povinna provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém p?ípad? na základ? takového režimu (rozsudek Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, bod 87 výše, EU:C:2011:368, bod 63).

191 Komise v rámci obou v?cí správn? podotýká, že z judikatury plyne, že poskytnutí podpory ?lenským státem n?kterým osobám povinným k dani formou da?ové úlevy musí být považováno za potenciální ovlivn?ní tohoto obchodu, a tudíž za spln?ní zkoumané podmínky v p?ípad?, že tyto subjekty provozují hospodá?skou ?innost, jež je p?edm?tem takového obchodu, nebo v p?ípad?, že nelze vylou?it, že konkurují hospodá?ským subjekt?m usazeným v jiných ?lenských státech (v tomto smyslu viz rozsudek Heiser, bod 188 výše, EU:C:2005:130, bod 35).

192 To nic nem?ní na tom, že povinnost uvést od?vodn?ní vyžaduje, aby byly uvedeny d?vody, pro? Komise považuje dot?ené opat?ení za opat?ení spadající do p?sobnosti ?l. 107 odst. 1 SFEU. V tomto ohledu i v p?ípadech, kdy z okolností, za nichž byla podpora poskytnuta, vyplývá, že m?že ovlivnit obchod mezi ?lenskými státy a narušit nebo hrozit narušením hospodá?ské sout?že, je na Komisi, aby tyto okolnosti aspo? zm?nila v od?vodn?ní svého rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek Nizozemsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek v. Komise, bod 186 výše, EU:C:1985:113, bod 24).

193 Je t?eba rovn?ž p?ipomenout, že Soudní dv?r již rozhodl, že pokud to n?které zvláštní okolnosti vyžadují, musí Komise od?vodnit své rozhodnutí podrobn?ji a uvést relevantní údaje týkající se p?edpokládaných ú?ink? podpory na hospodá?skou sout?ž a obchod mezi ?lenskými státy. To byl i p?ípad rozsahem omezené podpory, která se týkala pouze financování programu pronikání na trh, a nikoliv vývoz? do t?etích stát? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2009, Komise v. Itálie a Wam, C?494/06 P, Sb. rozh., EU:C:2009:272, body 56, 57 a 62).

194 Od?vodn?ní napadeného rozhodnutí týkající se narušení hospodá?ské sout?že a ovlivn?ní obchodu mezi ?lenskými státy je t?eba zkoumat ve sv?tle t?chto zásad.

195 Komise v rámci obou v?cí odkazuje na bod 172 od?vodn?ní napadeného rozhodnutí, p?i?emž tvrdí, že své rozhodnutí z pohledu obou t?chto podmínek od?vodnila dostate?n?.

196 Jak bylo p?ipomenuto v bod? 181 výše, úvahy Komise v bod? 172 od?vodn?ní napadeného rozhodnutí spo?ívají na dvou konstatováních. Zaprvé investo?i p?sobí ve všech odv?tvích hospodá?ství, zejména t?ch, která jsou otev?ena obchodu mezi ?lenskými státy, a dot?ené výhody posilují jejich postavení na dot?ených trzích. A zadruhé investo?i prost?ednictvím HZS p?sobí na trzích, na kterých jsou ?inná tato sdružení a které jsou rovn?ž otev?eny obchodu mezi ?lenskými státy.

197 Je třeba posoudit, zda tyto dva pilíře úvah Komise jsou dostatečné odvodněny.

K prvnímu pilíři úvah Komise

198 Pokud jde o konstatování Komise, podle něhož investoři působí ve všech odvětvích hospodářství a dotčené výhody posilují jejich postavení na dotčených trzích, je nutno konstatovat, že se jedná o obecné tvrzení, které lze vztáhnout ke všem typům podpory státu. Neodkazuje na žádnou zvláštní okolnost, která by vysvětlovala, proč v projednávaném případě sporná opatření hrozí narušit hospodářskou soutěž a ovlivňují obchod na trzích, na nichž investoři působí.

199 Je třeba připomenout, že – jak plyne z bodu 1 odvodnění napadeného rozhodnutí – stížnosti obdržené Komisí, podporované především jednou společností provozující námořní dopravu, uváděly narušení hospodářské soutěže a obchodu na trhu stavby lodí, a nikoliv na trzích, na nichž působí investoři (viz bod 1 výše). Je třeba rovněž podotknout, že Komise v bodech 122 a 156 odvodnění napadeného rozhodnutí zmínila „odvětvovou selektivnost“ dotčených opatření (viz body 36 a 45 výše), přestože prokázala, že investoři působí ve všech odvětvích hospodářství. Kromě toho Komise v bodě 19 odvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že investoři si v rámci ŠSZL ponechávají pouze malou část (zhruba 10 % až 15 %) výhody, jelikož hlavní část této výhody (85 % až 90 %) je přenášena na společnosti provozující námořní dopravu, které nakupují plavidla (viz bod 21 výše). Navíc Komise za účelem „obnovení soutěžní situace na trhu (trzích), kde k porušení došlo“, zpochybnila v bodech 270 až 276 odvodnění a v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí některá ustanovení smluv uzavřených mezi investory, společnostmi provozujícími námořní dopravu a lodnicemi, podle nichž byly lodnice povinny ostatním stranám vyplatit náhradu, pokud by nemohly získat očekávané daňové výhody (viz bod 60 výše). Jinými slovy, Komise z důvodu obnovení hospodářské soutěže na trzích, na nichž působí investoři a které byly dotčeny výhodou, v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí požadovala, aby poslední uvedení nepřenesli povinnost vrácení na další osoby. Na jednání ve věci T-719/13 Komise nezpochybnila, že stanovení takového požadavku ve výroku rozhodnutí v oblasti státních podpor není obvyklé.

200 Za těchto zvláštních okolností Komisi příslušelo uvést více informací umožňujících pochopit, jakým způsobem může výhoda, kterou si ponechávají investoři, a nikoliv společnosti provozující námořní dopravu nebo lodnice, narušit hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením a ovlivnit obchod ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU na trzích, na nichž tito působí.

201 Judikatura uplatňovaná Komisí na jednáních v obou věcech (rozsudky DM Transport, bod 157 výše, EU:C:1999:332, a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh., EU:C:2006:416) toto konstatování nezpochybňuje.

202 Ve věcech zkoumaných v těchto rozsudcích totiž nenastaly zvláštní okolnosti uvedené v bodě 199 výše.

203 Kromě toho v rozsudku Belgie a Forum 187 v. Komise, bod 201 výše (EU:C:2006:416), uváděném Komisí na jednání ve věci T-515/13, Soudní dvůr identifikoval jeden z problémů hospodářské soutěže, který nastal v uvedené věci. Výhody poskytnuté nadnárodním podnikem, které umístily „koordinační centra“ v Belgii, umožňovaly tomuto podniku zajistit si tyto koordinační služby vlastními silami namísto, aby se obrátily na poskytovatele služeb ve finanční a správcovské oblasti a oblastech informačních technologií a náboru (rozsudek Belgie a Forum 187 v. Komise, bod 201 výše, EU:C:2006:416, bod 132). Pokud jde o rozsudek DM Transport, bod 157 výše (EU:C:1999:332), uplatněný Komisí na jednání ve věci T-719/13, Soudní dvůr v něm rozhodl o určitých výhodách poskytnutých podniku se stávajícími službami. Soudní dvůr přitom v rámci své analýzy rovněž přihlédl ke zvláštní situaci příjemce podpory, zejména peshranění povaze

trhu, na němž působil (rozsudek DM Transport, bod 157 výše, EU:C:1999:332, bod 29).

204 Z výše uvedeného vyplývá, že první pilíř úvah Komise týkajících se její analýzy rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu není dostatečně odvodněn.

Ke druhému pilíři úvah Komise

205 Komise v bodě 172 odvodnění napadeného rozhodnutí dodala, že „[p]rostřednictvím operací, jež využívají [ŠSZL], jsou navíc [investoři] přes [HZS] činní na trzích s pronájmy plavidel bez posádky a v oblasti nabývání a prodeje námořních plavidel, které jsou otevřeny obchodu uvnitř EU“.

206 Jak bylo uvedeno v bodech 173 až 175 výše, Komise v napadeném rozhodnutí nevysvětlila, proč by HZS založená pro účely ŠSZL a jejich členové tvořili právní nebo hospodářskou jednotku tak, že by činnosti HZS mohly být přičítány jejich členům. Komise dokonce uvádí přesný opak, zejména v bodě 28 odvodnění napadeného rozhodnutí, kde tvrdí, že – „jelikož jsou [HZS] zapojená do operací [transakcí] v rámci [ŠSZL] považována za nástroj investování jejich členů [jejich členy považována za nástroj investování] – a nikoli za prostředek společného výkonu nějaké činnosti – odkazuje na ně [...] [uvedené] rozhodnutí jako na investory“.

207 Za těchto podmínek ani druhý pilíř úvah Komise nesplňuje požadavky na odvodnění uložené článkem 296 SFEU a článkem 41 Listiny základních práv.

208 Na základě výše uvedeného (viz body 198 až 207 výše) je třeba dojít k závěru, že Komise porušila svou povinnost uvést odvodnění při závěru, že dotčená opatření mohou narušit hospodářskou soutěž a ovlivňují obchod mezi členskými státy, uvedeném v bodech 171 až 173 odvodnění napadeného rozhodnutí.

2. Závěry

209 Jelikož je napadené rozhodnutí stíženo několika pochybeními a vzhledem k tomu, že je nedostatečně odvodněno, pokud jde o kvalifikaci státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je třeba vyhovět prvnímu bodu návrhových žádání Španělského království a společností Lico a PYMAR ve věcech T-515/13 a T-719/13 a rozhodnutí v plném rozsahu zrušit, aniž by bylo třeba přezkoumávat ostatní žalobní důvody a argumenty uplatněné v rámci obou žalob.

K nákladům řízení

210 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhradu nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Španělské království a společnosti Lico a PYMAR požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věcech T-515/13 a T-719/13 úspěch, je důvodné poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý senát)

rozhodl takto:

1) **Rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“ se zrušuje.**

2) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Španělským královstvím a společnostmi Lico Leasing, SA, a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA.**

Van der Woude

Wiszniewska-Białycka

Ulloa Rubio

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 17. prosince 2015.

Podpisy.

Obsah

Skutečnosti předcházející sporu

I – Správní řízení

II – Napadené rozhodnutí

A – Popis ŠSZL

1. Právní a finanční konstrukce ŠSZL

a) Původní smlouva o stavbě lodi

b) Nová smlouva o stavbě lodi (novace)

c) Vytvoření HZS bankou a výzva investorům

d) Leasingová smlouva

e) Smlouva o pronájmu bez posádky s předkupním právem

2. Daňová konstrukce ŠSZL

a) Opatření 1: zrychlené odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu (čl. 115 odst. 6 PZKD)

b) Opatření 2: diskretní použití metody předčasného odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu (čl. 48 odst. 4 a čl. 115 odst. 11 PZKD a článek 49 NKD)

c) Opatření 3: HZS

d) Opatření 4: systém zdanění podle tonáže (články 124 až 128 PZKD)

e) Opatření 5: čl. 50 odst. 3 NKD

B – Posouzení Komisí

1. Přezkum ŠSZL jako systému / přezkum jednotlivých opatření

2. Existence podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU

a) Podniky ve smyslu článku 107 SFEU

b) Existence selektivní výhody

c) Převod státních prostředků a přiznatelnost státu

d) Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

3. Slučitelnost s vnitřním trhem

4. Vrácení

a) Obecné zásady unijního práva

b) Určení částek k vrácení

c) Smluvní ustanovení

C – Výrok napadeného rozhodnutí

řízení a návrhová žádání účastníků řízení

Právní otázky

I – K přípustnosti žaloby ve věci T-719/13

II – K věci samé

A – K dosahu prvního bodu návrhových žádání společností Lico a PYMAR ve věci T-719/13

B – K žalobním důvodům uplatňovaným ve věcech T-515/13 a T-719/13

1. K prvnímu žalobnímu důvodu, týkajícímu se kvalifikace státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU

a) Určení příjemců hospodářských výhod

b) K podmínce selektivnosti

Povolení poskytnutá daňovými orgány na základě diskreční pravomoci pouze pro transakce v rámci ŠSZL určené k financování námořních plavidel, na nichž se podílejí investoři

– Výhoda spojená s určitým typem investic

– Selektivnost založená na údajné diskreční pravomoci daňových orgánů

Výhody spojené s výkonem určitých činností

Závěry týkající se selektivnosti

c) K analýze rizika narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy

K prvnímu pilíři úvah Komise

Ke druhému pilíři úvah Komise

2. Závěry

K nákladům řízení

* Jednací jazyk: španělština.