Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PRIITA PIKAMÄEA
přednesené dne 29. září 2022 [1]

Spojené věci C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P

Španělské království (C-649/20 P),
Lico Leasing SA a
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
proti
Evropské komisi (C-649/20 P a C-658/20 P)
a
Caixabank SA
a další účastníci řízení
proti
Evropské komisi

(C-662/20 P)

„Kasační opravné prostředky – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Podpora poskytnutá španělskými orgány ve prospěch určitých hospodářských zájmových sdružení (HZS) a jejich investorů – Daňový režim použitelný na určité dohody o finančním leasingu pro nákup plavidel (systém zdanění leasingu) – Selektivita – Navrácení podpory – Nepřímá výhoda“

1. Předmětem projednávaných spojených věcí jsou kasační opravné prostředky podané Španělským královstvím (věc C-649/20 P), společnostmi Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (dále jen „PYMAR“) (věc C-658/20 P) a společností Caixabank SA a dalšími (věc C-662/20 P) proti rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (dále jen „napadený rozsudek“), kterým Tribunál zamítl žalobu podanou Španělským královstvím znějící 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“ (dále jen „sporné rozhodnutí“) [2], a žalobu společností Lico Leasing a PYMAR znějící primárně na zrušení tohoto rozhodnutí a, podpůrně, na zrušení příkazu k navrácení státní podpory, a ještě podpůrněji, na zrušení příkazu k navrácení v rozsahu, v němž se týká výpočtu částky neslučitelné podpory, která má být navrácena.

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – Úř. věst. 2014, L 114, s. 1.

2. Soudní dvůr má již podruhé posoudit tento španělský daňový režim, který je od roku 2013 předmětem skutečné soudní ságy před unijními soudy a který má zvláštní podobu, neboť jeho provádění závisí na výkonu široké diskreční pravomoci orgánů daňové správy.

3. V souladu se žádostí Soudního dvora se toto stanovisko zaměří na ty důvody kasačních opravných prostředků, které vyvolávají velmi složité právní otázky a jsou důležité pro uplatňování pravidel o státních podporách, a to otázky týkající se metody analýzy selektivity a výkladu judikatury týkající se nepřímé výhody pro účely stanovení částky podpory, která má být navrácena přímými příjemci této podpory.

I. Skutečnosti předcházející sporu

4. V návaznosti na stížnosti, které oznamovaly skutečnost, že španělský systém zdanění leasingu použitelný na určité dohody o finančním leasingu pro nákup plavidel (dále jen „ŠSZL“) umožňoval společnostem provozujícím námořní dopravu nakupovat plavidla postavená španělskými loděnicemi s 20% až 30% slevou z ceny, Evropská komise zahájila formální vyšetřovací řízení na základě čl. 108 odst. 2 SFEU rozhodnutím C(2011) 4494 final ze dne 29. června 2011 [3].

5. V průběhu tohoto řízení Komise zjistila, že ŠSZL byl až do data tohoto rozhodnutí využíván k transakcím spočívajícím ve zhotovování plavidel loděnicemi a jejich pořizování společnostmi provozujícími námořní dopravu, jakož i k financování těchto transakcí prostřednictvím *ad hoc* právní a finanční struktury zřízené bankou. ŠSZL v souvislosti s každou objednávkou na postavení plavidla zahrnoval společnost provozující námořní dopravu, loděnici, banku, leasingovou společnost a hospodářské zájmové sdružení (HZS) založené bankou a investory, kteří nakupují podíly v tomto HZS. HZS si na začátku zhotovení plavidla pronajalo plavidlo od leasingové společnosti a poté jej pronajalo dále společnosti provozující námořní dopravu na základě smlouvy o pronájmu bez posádky. HZS se zavázalo, že plavidlo koupí po skončení leasingové smlouvy, zatímco společnost provozující námořní dopravu se zavázala, že jej koupí po skončení smlouvy o pronájmu bez posádky. Podle sporného rozhodnutí měl tento daňový režim sloužit k vytváření daňových výhod pro investory sdružené v daňově transparentním HZS a k převodu části těchto výhod na společnost provozující námořní dopravu ve formě slevy z ceny plavidla.

6. Komise zjistila, že transakce uskutečněné v rámci ŠSZL v sobě spojovaly pět opatření stanovených 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, kterým se schvaluje znění přepracovaného zákona o korporátní dani) ze dne 5. března 2004 (dále jen „TRLIS“) [4] a Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení 1777/2004, kterým se schvaluje nařízení o korporační dani) ze dne 30. července 2004 (dále jen „RIS“) [5]. Těchto pět opatření zahrnovalo: i) zrychlené odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu, upravené v čl. 115 odst. 6 TRLIS; ii) diskreční použití metody předčasného odepisování aktiv, která jsou předmětem leasingu, vyplývající z čl. 48 odst. 4 a čl. 115 odst. 11 TRLIS, jakož i z článku 49 RIS; iii) ustanovení týkající se HZS; iv) systém zdanění podle tonáže upravený v článcích 124 až 128 TRLIS, a v) ustanovení čl. 50 odst. 3 RIS.

[3] – Úř. věst. 2011, C 276, s. 5.

[4] – BOE č. 61, ze dne 11. března 2004, s. 10951.

[5] – BOE č. 189, ze dne 6. srpna 2004, s. 37072.

7. Podle čl. 115 odst. 6 TRLIS začíná zrychlené odepisování aktiv, která byla zakoupena v rámci leasingu, ode dne, kdy se tato aktiva stávají funkčními, tj. ne dříve, než jsou dodána nájemci a začnou jím být používána. Podle čl. 115 odst. 11 TRLIS však ministerstvo hospodářství a financí mohlo na základě formální žádosti nájemce stanovit zahájení odepisování k dřívějšímu datu. Článek 115 odst. 11 TRLIS ukládal dvě obecné podmínky pro toto předčasné odepisování. Zvláštní podmínky pro HZS byly stanoveny v čl. 48 odst. 4 TRLIS. Řízení o povolení stanovené v čl. 115 odst. 11 TRLIS bylo podrobně popsáno v článku 49 RIS.

8. Systém zdanění podle tonáže byl schválen během roku 2002 jako státní podpora slučitelná s vnitřním trhem podle pokynů Společenství pro státní podporu v námořní dopravě ze dne 5. července 1997 (Úř. věst. 1997, C 205, s. 5), změněných dne 17. ledna 2004 (Úř. věst. 2004, C 13, s. 3), rozhodnutím Komise C(2002) 582 final ze dne 27. února 2002 o státní podpoře N 736/2001, kterou poskytlo Španělsko – Režim zdanění společností provozujících námořní dopravu podle tonáže (Úř. věst. 2004, C 38, s. 4). V rámci tohoto režimu se společnosti zapsané v jednom z rejstříků společností provozujících námořní dopravu, které pro tento účel získaly povolení finančního úřadu, nezdaňují na základě svých zisků a ztrát, ale na základě tonáže. Španělské právní předpisy umožňují, aby se HZS zapsala do jednoho z těchto rejstříků, i když nejsou společnostmi provozujícími námořní dopravu.

9. Článek 125 odst. 2 TRLIS stanovil zvláštní postup pro plavidla již pořízená v okamžiku přechodu na systém zdanění podle tonáže a pro pořízená použitá plavidla, pokud již podnik tohoto systému využíval. Při běžném uplatňování tohoto režimu se případné zisky zdaňovaly podle systému zdanění podle tonáže a mělo se za to, že ke zdanění zisků, i když opožděnému, dochází v okamžiku prodeje nebo vrakování plavidla. Odchylně od tohoto ustanovení však čl. 50 odst. 3 RIS stanovil, že pokud byla plavidla koupena na základě předkupního práva v rámci leasingové smlouvy, která byla předem schválena daňovými orgány, považovala se za nová a nepoužitá plavidla ve smyslu čl. 125 odst. 2 TRLIS, a to bez ohledu na skutečnost, že již byla odepsána, takže případné zisky nebyly zdaněny. Tato výjimka, která nebyla oznámena Komisi, se vztahovala pouze na konkrétní leasingové smlouvy schválené daňovými orgány v rámci žádostí o použití předčasného odepisování podle čl. 115 odst. 11 TRLIS, tj. na nedávno postavená a pronajatá plavidla zakoupená prostřednictvím transakcí spadajících pod ŠSZL a pocházející, až na jedinou výjimku, ze španělských loděnic.

10. Na základě použití všech těchto opatření získalo HZS daňové výhody ve dvou fázích. V první fázi bylo uplatněno předčasné a zrychlené odepisování plavidla pořízeného na leasing v rámci běžného režimu korporátní daně, což vedlo k významným ztrátám HZS, které mohly být díky daňové transparentnosti HZS odečteny od vlastních příjmů investorů v poměru k jejich účasti v HZS. Zatímco toto předčasné a zrychlené odepisování nákladů na plavidlo je běžně následně kompenzováno zvýšením daní splatných při úplném odepsání plavidla nebo při prodeji plavidla se ziskem, daňová úspora vyplývající z převodu počátečních ztrát na investory byla v druhé fázi zachována tím, že se na HZS vztahoval systém zdanění podle tonáže, který umožňoval úplné osvobození zisků z prodeje plavidla společnosti provozující námořní dopravu.

11. Komise se sice domnívala, že by měl být ŠSZL popsán jako „systém“, ale zároveň analyzovala každé z dotčených opatření jednotlivě. Ve sporném rozhodnutí rozhodla, že mezi těmito opatřeními představovala opatření vyplývající z čl. 115 odst. 11 TRLIS (týkající se předčasného odepisování pronajatých aktiv), opatření vyplývající z uplatňování systému zdanění podle tonáže na nezpůsobilé podniky, plavidla nebo činnosti a opatření vyplývající z čl. 50 odst. 3 RIS (dále jen „dotčená daňová opatření“) státní podporu ve prospěch HZS a jejich investorů, kterou Španělské království protiprávně provedlo od 1. ledna 2002 v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Komise

prohlásila, že dotčená daňová opatření jsou neslučitelná s vnitřním trhem, s výjimkou případů, kdy podpora odpovídala tržní odměně za zásah finančních investorů a byla převedena na podniky námořní dopravy, na které se mohla vztahovat ustanovení pokynů pro námořní dopravu. Rozhodla, že Španělské království mělo ukončit tento režim podpory v rozsahu, v němž byl neslučitelný s vnitřním trhem, a mělo získat zpět neslučitelné podpory od investorů HZS, kteří byli jejich příjemci, aniž tito příjemci mohli přenést břemeno navrácení na jiné osoby. Komise nicméně rozhodla, že podpora poskytnutá v rámci finančních transakcí, u nichž se příslušné vnitrostátní orgány zavázaly poskytnout prospěch z opatření právně závazným aktem přijatým před 30. dubnem 2007, kdy bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* její rozhodnutí 2007/256/ES ze dne 20. prosince 2006 o režimu podpor, které poskytla Francie podle článku 39 CA Obecného daňového zákoníku – státní podpora C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Úř. věst. 2007, L 112, s. 41), nebude navrácena.

II. Řízení před kasačním opravným prostředkem a napadený rozsudek

12. Samostatnými návrhy došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 25. září a 30. prosince 2013 podalo jednak Španělské království a jednak společnosti Lico Leasing a PYMAR žalobu znějící na zrušení sporného rozhodnutí. Obě věci byly spojeny pro účely rozsudku.

13. Rozsudkem ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), Tribunál zrušil sporné rozhodnutí. Na základě kasačního opravného prostředku podaného Komisí následně Soudní dvůr rozsudkem ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, dále jen „rozsudek Komise v. Španělsko a další“, EU:C:2018:591), zrušil tento rozsudek Tribunálu, vrátil věc k projednání a k rozhodnutí tomuto soudu a rozhodl, že o náhradě nákladů řízení bude rozhodnuto později a že vedlejší účastníci v řízení o kasačním opravném prostředku ponesou vlastní náklady řízení.

14. Tribunál ve svém rozsudku vydaném po vrácení věci odmítl výtku, že Komise nesprávně posoudila selektivitu ŠSZL, když v podstatě rozhodl, že existence široké diskreční pravomoci orgánů daňové správy udělit povolení k předčasnému odepisování postačuje k tomu, aby byl ŠSZL jako celek kvalifikován jako selektivní. Tribunál rovněž zamítl žalobní důvod vycházející z porušení zásad pro navrácení podpory z důvodu způsobu výpočtu neslučitelné podpory, když rozhodl, že Komise nepochybila, když nařídila navrácení celé podpory od investorů HZS, přestože část výhody byla převedena na třetí osoby.

15. Tribunál následně zamítl žaloby v plném rozsahu.

III. Návrhová žádání účastníků řízení a řízení před Soudním dvorem

16. Svým kasačním opravným prostředkem ve věci C-649/20 P Španělské království navrhuje, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, vydal konečné rozhodnutí ve věci tak, že zruší sporné rozhodnutí, a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

17. Komise navrhuje, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut a Španělskému království uložena náhrada nákladů řízení.

18. Svým kasačním opravným prostředkem ve věci C-658/20 P navrhují společnosti Lico Leasing a PYMAR, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, zrušil sporné rozhodnutí a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

19. Společnost Caixabank a další navrhují totéž.

20. Komise navrhuje, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut a společnostem Lico Leasing a PYMAR, jakož i Caixabank a dalším byla uložena náhrada nákladů řízení.

21. Svým kasačním opravným prostředkem ve věci C-662/20 P společnost Caixabank a další navrhují, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, zrušil sporné rozhodnutí, zejména jeho čl. 1 odst. 1 a podpůrně čl. 4 odst. 1, a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

22. Společnost Decal España SA, jejíž vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání společnosti Caixabank a dalších bylo povoleno usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 2. srpna 2021, navrhuje totéž.

23. Komise navrhuje, aby byl kasační opravný prostředek odmítnut jako nepřípustný a podpůrně zamítnut jako neodůvodněný a aby byla společnosti Caixabank a dalším a společnosti Decal España uložena náhrada nákladů řízení.

24. Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 26. dubna 2022 byly tři věci (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P) v souladu s článkem 54 jednacího řádu Soudního dvora spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

25. Španělské království, společnosti Lico Leasing, Caixabank a další, Decal España a Komise byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 15. června 2022.

IV. Ke kasačnímu opravnému prostředku

26. V souladu s žádostí Soudního dvora se toto stanovisko zaměří na důvod kasačních opravných prostředků týkající se selektivní povahy údajné podpory (druhý důvod ve věci C-649/20 P, první důvod ve věci C-658/20 P a první důvod ve věci C-662/20 P) a na určení částky podpory, která má být navrácena (čtvrtý důvod ve věci C-649/20 P, čtvrtý důvod ve věci C-658/20 P a třetí důvod ve věci C-662/20 P).

A. Ke druhému důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P, prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P a prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P

1. Krátké shrnutí argumentů účastníků řízení

27. Druhý důvod kasačního opravného prostředku předložený Španělským královstvím ve věci C-649/20 P a první důvody kasačních opravných prostředků předložené společnostmi Lico Leasing a PYMAR ve věci C-658/20 P a Caixabank a další ve věci C-662/20 P směřují ke kritice analýzy týkající se selektivity ŠSZL provedené v napadeném rozsudku v několika ohledech.

2. K přípustnosti

28. Komise má za to, že tyto důvody jsou nepřípustné, neboť by znamenaly předložit Soudnímu dvoru spor širšího rozsahu než ten, o kterém rozhodoval Tribunál, jelikož žalobci ve svých žalobách v prvním stupni nikdy netvrdili, že sporné rozhodnutí je stiženo vadou z toho důvodu, že Komise nezkoumala selektivitu ŠSZL pomocí třífázové analýzy, ani že se Komise dopustila pochybení tím, že nevymezila referenční rámec nebo neprovedla srovnání se subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné situaci jako příjemci.

29. Tuto námitku nepřípustnosti je třeba podle mého názoru zamítnout.

30. I když totiž z ustálené judikatury vyplývá, že pravomoc Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku je omezena na posouzení právního řešení žalobních důvodů projednávaných před Tribunálem [6], z ustálené judikatury nicméně rovněž vyplývá, že navrhovatel může ve svém kasačním opravném prostředku vznést důvody vyplývající ze samotného napadeného rozsudku směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti [7].

31. I kdyby dotčené důvody nebyly projednány v prvním stupni, je třeba konstatovat, že v bodech 87 až 102 napadeného rozsudku se Tribunál zabýval otázkou, zda se Komise dopustila nesprávného právního posouzení tím, že neprovedla třífázovou analýzu. Jak podrobněji vysvětlím v následujícím oddíle tohoto stanoviska, Tribunál v podstatě v rámci tohoto přezkumu rozhodl, že se mohl omezit na ověření existence diskreční pravomoci orgánů daňové správy udělit povolení k předčasnému odepisování, přičemž tato existence postačuje k tomu, aby byl ŠSZL jako celek selektivní. Z toho tedy vyplývá, že dotčené důvody vyplývají z napadeného rozsudku.

32. Vzhledem k těmto úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil druhý důvod ve věci C-649/20 P, první důvod ve věci C-658/20 P a první důvod ve věci C-662/20 P za přípustné.

3. K věci samé

a) K neexistenci třífázové analýzy

33. Zaprvé je třeba připomenout, že v bodě 87 napadeného rozsudku Tribunál konstatoval, že ve sporném rozhodnutí Komise neprovedla třífázovou analýzu vyžadovanou pro kvalifikaci podpory jako selektivní, ale uvedla, že ŠSZL posuzovaný jako celek je selektivní jednak z důvodu diskreční pravomoci orgánů daňové správy udělit povinné povolení k předčasnému odepisování na základě podmínek, které jsou nepřesné, a jednak z důvodu, že orgány daňové správy povolují pouze transakce v rámci ŠSZL, jejichž cílem je financování námořních plavidel. Ve stejném bodě napadeného rozsudku Tribunál dále upřesnil, že na jednání Komise tvrdila, že existence takové diskreční pravomoci orgánů daňové správy sama o sobě postačuje k tomu, aby byl ŠSZL selektivní jako celek. Tribunál tak zaměřil svou analýzu týkající se selektivity v bodech 88 až 102 napadeného rozsudku na tuto poslední právní otázku.

34. Úvodem je třeba poznamenat, že tento výklad sporného rozhodnutí kritizuje společnost Caixabank (podporovaná společností Decal). Podle společnosti Caixabank tak Tribunál údajně rozhodl, že Komise v bodě 156 odůvodnění tohoto rozhodnutí založila existenci selektivity na

[6] – Rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 55 a citovaná judikatura).

[7] – Rozsudek ze dne 6. října 2021, Sigma Alimentos Exterior v. Komise (C-50/19 P, EU:C:2021:792, bod 59 a citovaná judikatura).

dvou alternativních druzích odůvodnění, a sice na jednom, které vychází z existence diskreční pravomoci orgánů daňové správy, a na druhém, který vychází z odvětvové povahy ŠSZL, takže neprovedení třístupňové analýzy se nedotýká existence této diskreční pravomoci. Naproti tomu Komise nepředložila tyto dva prvky jako dvě alternativní odůvodnění, ale jako neoddělitelné části jediného odůvodnění vedoucího k závěru o odvětvové selektivitě ŠSZL. V důsledku toho společnost Caixabank a další tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že nahradil odůvodnění sporného rozhodnutí svým vlastním odůvodněním.

35. Domnívám se, že tento argument vychází z nadměrně formalistického výkladu sporného rozhodnutí.

36. Použití výrazů „jednak“ a „jednak“ v bodě 87 napadeného rozsudku neznamená, jak tvrdí společnost Caixabank a další, že Tribunál měl za to, že Komise dospěla k závěru o existenci selektivity na základě dvou alternativních odůvodnění.

37. Tento bod napadeného rozsudku naopak v podstatě věrně přebírá právní odůvodnění uvedené v bodě 156 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle něhož selektivita ŠSZL jako celku závisí výlučně na existenci diskrečního posouzení orgánů daňové správy, kterému byla předložena žádost o udělení povolení k předčasnému odepisování. Vzhledem k této diskreční pravomoci, která se zakládala na nejasných kritériích právní úpravy, o kterou se opíraly orgány daňové správy při udělování povolení k předčasnému odepisování, bylo v tomto bodě odůvodnění upřesněno, že přístup ke všem daňovým výhodám ŠSZL měla pouze HZS, která prováděla operace určené k financování námořních plavidel. Samotná existence uvedené diskreční pravomoci proto podle sporného rozhodnutí postačuje k závěru o selektivitě ŠSZL.

38. Z těchto úvah vyplývá, že Tribunál v bodě 87 napadeného rozsudku nenahradil odůvodnění sporného rozhodnutí svým vlastním odůvodněním, nýbrž pouze využil legitimní volnosti při výkladu tohoto rozhodnutí[8].

39. Hlavní argument navrhovatelů spočívá v tom, že Tribunál nestanovil referenční rámec a neprovedl třífázovou analýzu požadovanou Soudním dvorem, která spočívá v identifikaci obecného daňového systému, v posouzení, zda je dotčené opatření selektivní v tom smyslu, že zavádí rozdíly mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a v přezkoumání, zda členský stát prokázal, že je toto opatření odůvodněno povahou nebo systematikou systému, jehož je součástí.

40. Španělské království zejména tvrdí, že tím Tribunál porušil rozsudek Komise v. Španělsko a další, jelikož Soudní dvůr v tomto rozsudku požadoval, aby Tribunál posoudil selektivitu ŠSZL prostřednictvím třífázové analýzy.

41. Stejně jako Komise se domnívám, že Soudní dvůr neměl v úmyslu takovou analýzu požadovat.

42. Nejprve je třeba uvést do kontextu body, na které se Španělsko odvolává na podporu svého tvrzení. V rozsudku Komise v. Španělsko a další Soudní dvůr reagoval na argument, že Tribunál údajně nesprávně rozhodl, že skutečnost, že daňové výhody jsou poskytovány na základě investice do určitého majetku, a nikoliv na základě jiného typu investic a do jiného majetku, je stejně jako v uvedených věcech nečiní selektivními ve vztahu k investorům, pokud danou transakci může uskutečnit jakýkoliv podnik.

[8] – Viz rozsudek ze dne 26. března 2020, Larko v. Komise (C-244/18 P, EU:C:2020:238, body 104 a 105).

43. V tomto ohledu Soudní dvůr nejprve v bodě 67 tohoto rozsudku rozhodl, že analýza provedená Tribunálem je založena na nesprávném předpokladu, podle kterého pouze investoři, a nikoliv HZS mohli být považováni za příjemce výhod plynoucích z dotčených daňových opatření, a proto by podmínka týkající se selektivity měla být zkoumána pouze vzhledem k investorům. Následně konstatoval v bodech 68 až 71 uvedeného rozsudku, že Tribunál ostatně provedl chybné posouzení selektivity, když rozhodl, že výhody získané investory, kteří se zúčastnili transakcí ŠSZL, nemohly být považovány za selektivní, jelikož tyto transakce byly umožněné za týchž podmínek všem podnikům bez rozdílu. Tribunál měl podle Soudního dvora provést třífázovou analýzu, která vyplývá z rozsudku Komise v. World Duty Free Group a další[9], a zejména ověřit, zda Komise prokázala, že dotčená daňová opatření zavedla svými konkrétními účinky rozdílné zacházení mezi subjekty, které se nacházely s ohledem na cíl sledovaný ŠSZL ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

44. Podle mého názoru z těchto bodů rozsudku Komise v. Španělsko a další vyplývá, že třífázová analýza byla považována za nezbytnou, jelikož Tribunál identifikoval investory jako příjemce ŠSZL. Tento výklad je podpořen vazbou, kterou Soudní dvůr stanovil mezi takovým (nesprávným) určením příjemců a nesprávným právním posouzením spočívajícím v neexistenci třífázové analýzy, což dokládá použití výrazu „ostatně“ v úvodu bodu 68 tohoto rozsudku.

45. Mimoto je třeba uvést, že Soudní dvůr v bodě 58 rozsudku Komise v. Španělsko a další rozhodl, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že nezkoumal, zda systém povolování předčasného odepisování svěřil daňové správě diskreční pravomoc schopnou zvýhodnit činnosti prováděné HZS účastnících se ŠSZL nebo která měla za následek zvýhodnění takových činností. Soudní dvůr tak měl podle mého názoru v úmyslu výslovně vyzvat Tribunál, aby takový přezkum provedl, přičemž Tribunál této výzvě plně vyhověl v bodech 88 až 102 napadeného rozsudku.

46. Za těchto podmínek se nelze domnívat, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení ohledně metody použité k posouzení selektivity, když dodržel rámec analýzy připomenutý ve výše uvedeném bodě.

47. Pokud jde o argumenty navrhovatelů týkající se obecněji skutečnosti, že Tribunál nevytkl neexistenci třífázové analýzy ve sporném rozhodnutí, je třeba bez dalšího poznamenat, že tato analýza měla odhalit selektivitu skrytou za výhodnými daňovými opatřeními, kterých může zdánlivě využít jakýkoli podnik. Spočívá v určení, zda použití těchto obecných opatření představuje neodůvodněnou diskriminaci mezi podniky, které splňují podmínky pro získání výhody, a těmi, které je nesplňují.

48. Ustanovení španělských právních předpisů, kterými se zavádějí opatření ŠSZL, umožnila HZS žádat o využití předčasného odepisování; umožňovala jim zapsat se do zvláštního rejstříku společností provozujících námořní dopravu – za podmínky, že vykonávaly činnost spočívající v poskytování plavidla třetím osobám na základě pronájmu bez posádky – a získat tak právo platit daně v systému zdanění podle tonáže; umožňovala jim konečně získat prospěch z osvobození od daně ze zisku z prodeje plavidla.

49. Dotčená opatření lze proto podle mého názoru vykládat jako opatření spadající do kategorie *prima facie* obecných opatření. Zejména lze tvrdit, že důsledkem těchto opatření bylo poskytnutí daňové výhody HZS pouze na základě toho, že totožnost a struktura jejich činností byly

[9] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

definovány v závislosti na snaze o získání takové výhody. Jedná se tedy o výhodu, která je v zásadě otevřena jakémukoli hospodářskému subjektu, který hodlá realizovat strategii daňové optimalizace, což vyžaduje provedení třífázové analýzy za účelem zjištění její případné selektivní povahy.

50. Domnívám se však, že v projednávané věci nelze opatření ŠSZL kvalifikovat jako *a priori* obecná opatření, neboť splnění kritérií pro vznik nároku na ně nevedlo systematicky k získání prospěchu z daňových výhod stanovených těmito opatřeními. Jak bylo uvedeno výše, poskytnutí těchto výhod bylo totiž podmíněno tím, že tyto podniky předem získaly povolení k předčasnému odepisování, které jim bylo uděleno orgány daňové správy v rámci široké diskreční pravomoci.

51. Tato diskreční pravomoc, vymezená neurčitými a neobjektivními kritérii, umožňovala orgánům daňové správy určit příjemce předčasného odepisování nebo podmínky tohoto odepisování, což podle ustálené judikatury Soudního dvora [10] umožňuje považovat kritérium selektivity za splněné.

52. Z toho podle mého názoru vyplývá, že třífázová analýza, včetně stanovení referenčního rámce (nebo „běžného zdanění“ v daňových záležitostech), není v projednávané věci opodstatněná. Takové stanovení je totiž nezbytné pouze pro zjištění možné existence *výjimky* z daňového režimu, která se vztahuje na všechny podniky spadající do jeho působnosti. Zdá se mi přitom zřejmé, že pokud vnitrostátní právní úprava přiznává orgánům daňové správy takovou diskreční pravomoc, jako je pravomoc dotčená v původním řízení, výkon takové pravomoci se nutně odchyluje od *jakéhokoli* dříve stanoveného referenčního rámce.

53. V tomto ohledu je třeba dodat, že na rozdíl od toho, co se domnívají navrhovatelé, rozsudek Soudního dvora ve věci P v žádném případě nevyžaduje třífázovou analýzu v případě, že poskytnutí daňového zvýhodnění závisí na povolení příslušného vnitrostátního orgánu. Ačkoli se totiž zdá, že Soudní dvůr v tomto rozsudku zahrnul své úvahy o diskreční pravomoci do druhé fáze (existence výjimky) a třetí fáze (odůvodnění *a priori* selektivního opatření) [11], nic to nemění na tom, že neprovedl předchozí stanovení referenčního rámce, a to navzdory pochybnostem, které v tomto ohledu vyjádřil vnitrostátní soud ve svém předkládacím rozhodnutí [12].

54. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že tato řada argumentů navrhovatelů musí být odmítnuta jako neopodstatněná.

b) K neexistenci analýzy výkonu diskreční pravomoci orgánů daňové správy

55. Zadruhé navrhovatelé zpochybňují posouzení Tribunálu týkající se diskreční pravomoci orgánů daňové správy povolit předčasné odepisování. Zejména Tribunálu vytýkají, že nezkoumal, zda tato pravomoc orgánů daňové správy fakticky vedla k tomu, že s některými subjekty bylo zacházeno neoprávněně příznivěji než s jinými, které se nacházejí ve srovnatelné situaci.

56. Úvodem je třeba shrnout úvahy Tribunálu v relevantních bodech napadeného rozsudku. V bodě 88 tohoto rozsudku Tribunál zejména připomněl s ohledem na judikaturu, že existence systému povolování sama o sobě neznamená selektivní opatření a že naproti tomu mají-li

[10] – Viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise (C-241/94, EU:C:1996:353, bod 23); ze dne 29. června 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, bod 27), a ze dne 1. prosince 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, bod 40).

[11] – Rozsudek ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, dále jen „rozsudek P“, EU:C:2013:525, body 22 až 27).

[12] – Viz rozsudek P, bod 13.

příslušné orgány širokou diskreční pravomoc ohledně určení příjemců a podmínek, za kterých je opatření poskytnuto, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na sledovaný cíl ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

57. Následně poté, co v bodech 89 až 100 napadeného rozsudku přezkoumal právní a správní předpisy upravující dotčený systém povolování, odpověděl Tribunál na některé konkrétní argumenty účastníků řízení.

58. Zejména konstatoval, jak Komise uvedla ve sporném rozhodnutí, že tento systém byl založen na získání předchozího povolení, a nikoli na pouhém oznámení, na základě vágních kritérií vyžadujících výklad ze strany orgánů daňové správy, které nezveřejnily pokyny. Tribunál dále uvedl, že v souladu s těmito ustanoveními měly orgány daňové správy možnost požadovat veškeré informace a dokumenty, které považovaly za vhodné, včetně informací popisujících pozitivní dopady na hospodářství a zaměstnanost ve Španělsku, které vyplývají ze smluv o stavbě plavidel. Tribunál mimoto uvedl, že orgány daňové správy mohly nejen udělit nebo odmítnout povolení, ale rovněž stanovit počátek odepisování k jinému datu, než je datum navrhované osobou povinnou k dani, a to bez dalšího upřesnění. Z toho vyplývala významná diskreční pravomoc orgánů daňové správy.

59. V bodě 100 napadeného rozsudku Tribunál konečně učinil závěr, že existence těchto aspektů týkajících se diskreční pravomoci mohla zvýhodnit příjemce oproti jiným osobám povinným k dani, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, neboť jiné HZS nebo jiné podniky působící v jiných odvětvích nebo v jiné formě nemusely mít možnost využívat předčasného odepisování za stejných podmínek. Rovněž uvedl, že s ohledem na vnitřně diskreční povahu ustanovení, která byla předmětem jeho přezkumu, není důležité, zda bylo jejich použití *de facto* diskreční, či nikoli.

60. Na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království, je třeba uvést, že Tribunál nijak nerozlišoval mezi selektivitou *de iure* a *de facto*. Tribunál ani zdaleka takové rozlišení neprovedl, ale pouze zamýšlel upřesnit, že vzhledem k tomu, že selektivní povaha ŠSZL byla uznána z důvodu diskrečních prvků vyplývajících ze systému předchozího povolování stanoveného platnou právní úpravou, byla otázka, zda byl tento systém skutečně uplatňován diskrečním způsobem v praxi, irelevantní.

61. Toto posledně uvedené zjištění Tribunálu bylo zásadně zpochybněno navrhovateli jak v jejich písemnostech, tak i na jednání, a to z důvodu, že pouhé právní uznání diskreční pravomoci vnitrostátního správního orgánu neumožňuje podle judikatury předpokládat selektivní povahu takového režimu podpor, jako je režim v projednávané věci. Jakýkoli jiný výklad by byl nesprávný a podle jejich názoru by představoval precedens, který by měl systematické negativní dopady na právo státních podpor.

62. V této fázi je třeba poznamenat, že navrhovatelé nezpochybňují analýzu, podle níž ŠSZL představuje režim podpor. Ačkoli se tato kvalifikace ve sporném rozhodnutí a v napadeném rozsudku objevuje jen zřídka a Komise a Tribunál dávají přednost označení ŠSZL jako „systému“ složeného z různých opatření, která jsou neoddělitelně propojena, vyplývá tato kvalifikace zjevně z výroku tohoto rozhodnutí a z úvah v napadeném rozsudku.

63. To je třeba vzít v úvahu při posuzování tvrzení navrhovatelů, které je založeno na rozsudku P a podle něhož je třeba analyzovat praktické uplatňování daňových opatření, která tvoří ŠSZL, proto, aby jej bylo možné případně kvalifikovat jako selektivní.

64. Je třeba stručně připomenout kontext věci, v němž byl tento rozsudek vydán. Dotčená finská daňová právní úprava stanovila, že ztráty vzniklé společností nelze odečíst, zejména pokud během zdaňovacího období, v němž vznikla ztráta, nebo později změnila více než polovina akcií nebo podílů svého vlastníka na základě jiného způsobu nabytí než děděním nebo závětí. Orgány daňové správy však mohly takový odpočet povolit na žádost, a to ze zvláštních důvodů, pokud to vyžadovalo pokračování činnosti společnosti. „Zvláštní důvody" odůvodňující udělení takového odchylného povolení byly uvedeny v informačním dopise zveřejněném uvedenými správními orgány a zahrnovaly mimo jiné „specifický dopad na zaměstnanost".

65. Ve svém rozsudku Soudní dvůr v podstatě připomněl, že mají-li příslušné orgány širší prostor pro volné uvážení ohledně určení oprávněných osob a podmínek, za kterých je podpora poskytována na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavě, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, a dodal, že výkon této posuzovací pravomoci je odůvodněný, pokud je ohraničen objektivními kritérii, která jsou vlastní uvedenému daňovému režimu [13].

66. Právě z důvodu různorodosti kritérií, jimiž se řídí pravomoc finských orgánů daňové správy a která jsou všechna objektivní a vlastní povaze posuzovaného daňového režimu, s vyloučením kritéria týkajícího se „specifického dopadu na zaměstnanost", považoval Soudní dvůr za nezbytné v rozsudku upřesnit, že selektivita předpokládá „nejen znalost obsahu pravidel rozhodného práva, ale rovněž vyžaduje přezkum dosahu těchto pravidel založený na *správní a soudní praxi* a na informacích týkajících se rozsahu osobní působnosti těchto pravidel" [14].

67. Toto zjištění je podle mého názoru přinejmenším překonané rozsudkem Komise v. Fútbol Club Barcelona [15].

68. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že v případě režimu podpor je Komise povinna provést svůj přezkum s ohledem na čl. 107 odst. 1 SFEU tím, že jej provede ve vztahu k okamžiku přijetí dotčeného režimu a posoudí jej *ex ante* analýzou [16]. Konkrétně musí Komise podle Soudního dvora prokázat, že daňový režim „může zvýhodnit své příjemce, tím, že ověří, že tento režim jako celek může s ohledem na své specifické charakteristiky vést v okamžiku svého přijetí k nižšímu zdanění oproti zdanění vyplývajícímu z použití obecného daňového režimu" [17]. V tomto ohledu Soudní dvůr vysvětlil, že přezkum provedený Komisí na základě čl. 107 odst. 1 SFEU nemůže zvýhodňovat členské státy, které vyplatily podpory v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, na úkor těch, které v souladu s tímto ustanovením oznamují podpory ve stadiu záměru a neprovedou je až do přijetí konečného rozhodnutí Komisí. I když je totiž Komise povinna ověřit, zda se selektivní výhoda materializovala na základě posouzení praxe orgánů daňové správy v rámci režimu podpor založeného na diskrečním povolení, dotčený členský stát nemůže oznámit

13 – Rozsudek P, body 24 až 27.

14 – Rozsudek P, bod 20. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

15 – Rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, dále jen „rozsudek Komise v. Fútbol Club Barcelona", EU:C:2021:169).

16 – Rozsudek Komise v. Fútbol Club Barcelona, bod 86.

17 – Rozsudek Komise v. Fútbol Club Barcelona, bod 87.

opatření spadající pod takový režim ve stadiu záměru. Je naopak povinen počkat na provedení tohoto záměru orgány daňové správy, což nutně předpokládá poskytnutí protiprávních podpor před oznámením [18].

69. Za těchto okolností je existence povinnosti Komise posoudit režimy podpor *ex post*, jak vyplývá z výkladu navrhovaného navrhovateli, v rozporu s touto judikaturou, jejímž cílem je ochránit jeden ze základních prvků systému kontroly státních podpor, a sice oznamovací povinnost zavedenou Smlouvou [19].

70. Z toho vyplývá, že Tribunálu nelze vytýkat, jak to činí Španělské království ve svém kasačním opravném prostředku, že nepoukázal na žádnou správní praxi, která by prokazovala, že možnost orgánů daňové správy stanovit odlišný okamžik pro zahájení předčasného odepisování byla specificky ve prospěch HZS. Jak jsem totiž vysvětlil výše, odkaz na správní praxi nebyl nutný, neboť napadený rozsudek prokázal existenci široké diskreční pravomoci orgánů daňové správy v oblasti povolování předčasného odepisování [20].

71. Na jednání společnost Caixabank a další tvrdili, že na rozdíl od toho, co vyplývá z napadeného rozsudku, rozsudek DM Transport [21] neobsahoval výklad, podle něhož selektivita režimu podpor vyplývá z pouhé existence široké diskreční pravomoci. Podle jejího výkladu tohoto rozsudku chtěl Soudní dvůr jednoduše říci, že existence této pravomoci *může a priori* obecnému opatření propůjčit selektivní charakter. V tomto ohledu je třeba uvést, že ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, Soudní dvůr rozhodl, že ponechá na předkládajícím soudu, aby určil, zda pravomoc příslušného vnitrostátního orgánu poskytovat úlevy na platbách týkající se příspěvků na sociální zabezpečení stanovená belgickým právem byla diskreční, a *pokud nebyla*, aby určil, zda tyto úlevy na platbách měly obecnou nebo selektivní povahu [22]. Toto zjištění je podle mého názoru dostatečné pro odmítnutí výkladu navrhovaného společností Caixabank a dalšími.

72. Konečně je podle mého názoru zjevné, že na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království ve svém kasačním opravném prostředku, výklad týkající se selektivity, který jsem navrhl, v žádném případě nevede k přenesení důkazního břemene v tom smyslu, že pokud by jej Soudní dvůr potvrdil, Komise by již nemusela prokazovat, že daňový režim je selektivní z důvodu svých účinků. Z výkladu podaného Tribunálem v napadeném rozsudku právě naopak vyplývá, že Komise musí prokázat, že vnitrostátní správní orgány mají diskreční pravomoc vyplývající z relevantní právní úpravy, neboť výkon této pravomoci má podle judikatury nutně selektivní účinky.

18 – Viz rozsudek Komise v. Fútbol Club Barcelona, body 92 a 93.

19 – Viz rozsudek Komise v. Fútbol Club Barcelona, body 90 a 91.

20 – Stejně tak nelze Tribunálu vytýkat, jak to činí rovněž Španělské království, že neuvedl žádné právní ustanovení, které by prokazovalo, že možnost orgánů daňové správy stanovit odlišný okamžik pro zahájení předčasného odepisování byla specificky ve prospěch HZS. Jak jsem vysvětlil výše, odkaz na ustanovení práva s takovým obsahem nebyl nutný, protože právní úvahy v napadeném rozsudku nejsou založeny na předpokladu selektivity *de iure*.

21 – Rozsudek ze dne 29. června 1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

22 – Rozsudek ze dne 29. června 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, body 27 a 28); podle Soudního dvora musí dotčená diskreční pravomoc umožnit tomuto orgánu „určit příjemce nebo podmínky poskytovaného opatření“). V tomto ohledu viz rovněž rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise (C-241/94, EU:C:1996:353, body 23 a 24), a ze dne 1. prosince 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, body 39 a 40).

73. Judikatura citovaná společností Caixabank a dalšími v jejich kasačním opravném prostředku, a sice rozsudky Tribunálu a Soudního dvora ve věci MOL v. Komise [23] a rozsudky Tribunálu v některých věcech týkajících se předběžných daňových rozhodnutí některých vnitrostátních orgánů daňové správy („daňová rozhodnutí“), podle mého názoru rovněž nemůže podpořit stanovisko navrhovatelů [24].

74. Pokud jde o první věc, je sice pravda, že unijní soudy sankcionovaly neexistenci faktické analýzy týkající se výkonu diskreční pravomoci vnitrostátních správních orgánů, avšak ve svém stanovisku ve věci Irsko v. Komise jsem zdůraznil obtížnost použití kritérií vyplývajících z této věci na jiné případy, vzhledem k tomu, že použití těchto kritérií předpokládá, že posuzovaná právní úprava je kvalifikována jako „fakultativní ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví uložení dodatečných poplatků“, což v projednávané věci neplatí [25]. Pokud jde o věci týkající se předběžných daňových rozhodnutí, Tribunál považoval za nezbytnou faktickou analýzu výkonu diskreční pravomoci pouze z toho důvodu, že tato rozhodnutí byla kvalifikována jako individuální opatření. Jak jsem však uvedl výše, povaha ŠSZL jako režimu podpor není v projednávané věci sporná.

75. Za těchto podmínek je podle mého názoru třeba druhou řadu argumentů předložených navrhovateli odmítnout jako neopodstatněnou.

c) K neexistenci přezkumu selektivity ŠSZL jako celku

76. Zatřetí navrhovatelé vytýkají Tribunálu, že v bodě 101 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že ŠSZL je selektivní, poté co přezkoumal pouze jedno z opatření, z nichž se skládá, aniž tedy provedl analýzu ostatních opatření, která tvoří ŠSZL, a účinků, které společně vyvolávaly.

77. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise ve sporném rozhodnutí nejprve zkoumala selektivitu opatření tvořících ŠSZL a poté ŠSZL jako celku. V bodě 156 odůvodnění tohoto rozhodnutí měla za to, že výhoda poskytovaná ŠSZL je selektivní, neboť podléhala diskreční pravomoci orgánů daňové správy v rámci řízení o předchozím povolení předčasného odepisování a protože použití ostatních opatření tvořících ŠSZL, a sice systému zdanění podle tonáže a nezdanění zisku, záviselo na předchozím povolení těchto orgánů.

78. V bodě 101 napadeného rozsudku Tribunál rozhodl, že jelikož jedno z opatření umožňujících využít ŠSZL jako celku je selektivní, a sice povolení předčasného odepisování, dospěla Komise ve sporném rozhodnutí k závěru, že systém je selektivní jako celek, aniž se dopustila pochybení.

79. Není mi jasné, jak by bylo možné se domnívat, že posouzení Tribunálu, byť stručné, je nepřesné, a tudíž spadá pod nesprávné právní posouzení, jak tvrdí Španělské království. S ohledem na vztah závislosti, zjištěný ve sporném rozhodnutí a nezpochybňovaný navrhovatelem, který spojuje použití systému zdanění podle tonáže a nezdanění zisku s předchozím povolením k provádění předčasného odepisování, které je skutečným „klíčem k přístupu“ k daňovým výhodám vyplývajícím ze ŠSZL, je podle mého názoru zřejmé, že výtce

[23] – Rozsudek ze dne 12. listopadu 2013, MOL v. Komise (T-499/10, EU:T:2013:592), potvrzený rozsudkem ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] – Rozsudky ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669); ze dne 24. září 2019, Lucembursko a Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (T-755/15 a T-759/15, EU:T:2019:670), a ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] – Viz mé stanovisko ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 192).

navrhovatelů týkající se nedostatečného přezkumu selektivity ve vztahu k účinkům, které společně vyvolávají opatření tvořící ŠSZL, nelze vyhovět. Z toho vyplývá, že tento argument musí být odmítnut jako neopodstatněný.

d) K neexistenci přezkumu srovnatelnosti situací

80. Začtvrté se Španělsko a společnost Caixabank a další domnívají, že se Tribunál v bodě 100 napadeného rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení, když neporovnal skutkovou a právní situaci podniků, kterým byl přiznán prospěch z dotčeného opatření, se situacemi podniků, které jsou z něj vyloučeny, a že za těchto podmínek je napadený rozsudek stižen nedostatkem odůvodnění v tomto ohledu.

81. Z celkového výkladu vyplývá, že tyto argumenty jsou obecně založeny na předpokladu, že Komise měla mít za to, že povolení předčasného odepisování je *a priori* obecným opatřením, a že jeho případný selektivní charakter lze tedy stanovit až po třífázové analýze. Jak jsem však vysvětlil v tomto stanovisku, toto opatření upravující přístup k ŠSZL a k daňovým výhodám, které z něj vyplývají, poskytuje orgánům daňové správy diskreční pravomoc při udělování tohoto povolení. Taková charakteristika podle judikatury znamená nutnost provést odlišné zkoumání týkající se selektivity, které se týká výhradně rozsahu diskreční pravomoci příslušných vnitrostátních správních orgánů. Pokud tato pravomoc umožňuje správním orgánům určit příjemce a podmínky pro poskytnutí tohoto opatření, výkon této pravomoci, opět podle judikatury, nutně zvýhodňuje tyto příjemce oproti jakémukoli jinému podniku ve srovnatelné skutkové a právní situaci, aniž je nutné zjistit existenci takového příznivého zacházení a prokázat, že situace jsou skutečně srovnatelné, jak tvrdí Španělské království a společnost Caixabank a další.

82. Z toho vyplývá, že posouzení provedené Tribunálem v bodě 100 napadeného rozsudku je prosté nesprávných právních posouzení a není stiženo nedostatkem odůvodnění. Tribunál totiž nebyl povinen uvést důvody, proč je skutková a právní situace HZS, na která se vztahují běžná daňová pravidla v oblasti odepisování, a situace podniků působících v jiném odvětví než v námořní dopravě, srovnatelná se situací HZS, která byla příjemci ŠSZL. Selektivní povaha byla prokázána Tribunálem právně dostačujícím způsobem, když v bodě 100 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že diskreční aspekty ŠSZL *mohly* zvýhodnit příjemce dotčených opatření oproti kterékoli jiné osobě povinné k dani ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

83. Vzhledem k těmto úvahám musí být tyto argumenty podle mého názoru odmítnuty jako neopodstatněné.

e) K chybnému posouzení rozsahu diskreční pravomoci orgánů daňové správy a existence odůvodnění „povahou nebo obecnou strukturou systému“

84. Španělské království nakonec tvrdí, že se Tribunál dopustil pochybení, když rozhodl, že řízení o povolení předčasného odepisování mělo diskreční povahu a postrádalo objektivní podmínky [26]. V rozsahu, v němž se tento argument týká posouzení pravomoci orgánů daňové správy udělit takové povolení podle vnitrostátních právních předpisů Tribunálem, je podle mého názoru nepochybné, že tento argument je třeba považovat za nepřípustný. Je totiž třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury, pokud jde o přezkum posouzení Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva v rámci kasačního opravného prostředku, je Soudní dvůr příslušný pouze ověřit, zda nedošlo

[26] – Navrhovatel tak zřejmě odkazuje na body 89 až 96 napadeného rozsudku.

ke zkreslení tohoto práva, přičemž takové zkreslení musí zjevně vyplývat z písemností ve spise, aniž by bylo nutné provést nové posouzení skutkového stavu a důkazů [27]. Španělské království se však takového zkreslení vnitrostátního práva nedovolává. Zejména netvrdilo ani neprokázalo, že úvahy Tribunálu jsou ve *zjevném* rozporu s obsahem článku 49 RIS nebo že mu Tribunál přisoudil dosah, který v porovnání s ostatními písemnostmi ve spisu *zjevně* nemá [28].

85. Španělské království rovněž vytýká Tribunálu, že v podstatě odmítl argument, že prostor pro uvážení, který měly orgány daňové správy v projednávané věci, byl odůvodněn „povahou nebo obecnou strukturou systému“, když uvedl, že znění čl. 49 odst. 6 RIS v rozsahu, v němž přiznává orgánům daňové správy možnost stanovit začátek odepisování k jinému datu, než je datum navrhované osobou povinnou k dani, neumožňuje zajistit, aby jeho použití bylo omezeno pouze na případy boje proti daňovým únikům [29].

86. V tomto ohledu navrhovatel v podstatě tvrdí, že v případě neexistence této možnosti orgánů daňové správy by nemožnost nájemce na základě leasingové smlouvy začít s úhradou nákladů před dodáním zboží vedla k finančnímu narušení z důvodu nesouladu se smluvními podmínkami, jelikož tyto podmínky stanoví, že platby musí být provedeny před poskytnutím zboží nájemci. Není mi přitom jasné, jak může takové tvrzení vyvrátit zjištění Tribunálu v bodě 97 napadeného rozsudku, podle kterého znění čl. 49 odst. 6 RIS neumožňuje zajistit, aby jeho použití bylo omezeno *pouze* na případy boje proti daňovým únikům. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že Tribunál mimoto v bodě 94 napadeného rozsudku konstatoval, že takové rysy systému povolování, jaké je stanoveny v čl. 115 odst. 11 TRLIS a v článku 49 RIS, neomezovaly diskreční pravomoc orgánů správy k ověření podmínek stanovených pro účely daňové logiky. Jelikož je neopodstatněnost tohoto argumentu zřejmá, navrhuji, aby byl odmítnut.

f) Závěry

87. Vzhledem k tomu, že všechny argumenty musí být odmítnuty jako neopodstatněné, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl druhý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P, první důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P a první důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P v plném rozsahu.

B. Ke čtvrtému důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P, čtvrtému důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P a třetímu důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P

1. Krátké shrnutí argumentů účastníků řízení

88. Čtvrtým důvodem kasačního opravného prostředku ve věcech C-649/20 P a C-658/20 P a třetím důvodem kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P, předloženými pro případ, že by nebylo vyhověno žádnému z předchozích důvodů kasačního opravného prostředku, navrhovatelé vytýkají Tribunálu, že v bodech 219 a 220 napadeného rozsudku zamítl žalobní důvod předložený společnostmi Lico Leasing a PYMAR a podporovaný

[27] – Viz rozsudky ze dne 9. listopadu 2017, TV2/Danmark v. Komise (C-649/15 P, EU:C:2017:835, body 49 a 50); ze dne 20. prosince 2017, Comunidad Autónoma de Galicia a Retegal v. Komise (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, bod 72), a ze dne 20. září 2018, Španělsko v. Komise (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

[28] – Rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 21), a ze dne 20. prosince 2017, Španělsko v. Komise (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 43).

[29] – Španělské království má zjevně na mysli bod 97 napadeného rozsudku.

zejména společností Caixabank a dalšími, který vycházel z porušení zásad pro navrácení podpory z důvodu metody výpočtu neslučitelné podpory, která podle jejich názoru vede k tomu, že je nařízeno navrácení celé částky podpory od investorů HZS, třebaže tito investoři měli prospěch pouze z 10 až 15 % výhody plynoucí z ŠSZL, přičemž zbytek byl převeden na společnosti provozující námořní dopravu.

89. V rámci těchto důvodů navrhovatelé tvrdí, že i) Tribunál nerespektoval logiku rozsudku Komise v. Španělsko a další, když rozhodl, že investoři byli přímými příjemci podpory; ii) že navrácení celé podpory investory HZS je v rozporu se zásadou, podle které navrácení podpor nemá povahu sankce; iii) že Tribunál nezohlednil skutečnost, že ŠSZL byl systém tvořený několika opatřeními, jakož i jeho smluvní aspekty, a že vzal v úvahu pouze daňové účinky některých opatření namísto toho, aby zohlednil jedinou výhodu, kterou investoři HZS skutečně získali díky ŠSZL jako celku, a iv) že jelikož bylo uznáno, že přístupem k ŠSZL měli investoři HZS zákonnou povinnost převést 90% daňové výhody na jiné subjekty, Komise a Tribunál měly nesprávně za to, že převod výhody nebylo možné přičítat státu z toho důvodu, že se uskutečnil prostřednictvím soukromých smluv.

90. Komise se domnívá, že důvody předložené Španělským královstvím a společnostmi Lico Leasing a PYMAR jsou nepřípustné, protože je nepředložili v prvním stupni, a v každém případě odmítá všechny výše shrnuté argumenty navrhovatelů.

2. K přípustnosti

91. Pokud jde o námitku nepřípustnosti čtvrtého důvodu kasačního opravného prostředku společností Lico Leasing a PYMAR ve věci C-658/20 P, Komise tvrdí, že Soudnímu dvoru byl tímto důvodem předložen spor širšího rozsahu než ten, o kterém rozhodoval Tribunál, jelikož navrhovatelé zpochybnili totožnost příjemců dotčené podpory poprvé ve svém kasačním opravném prostředku.

92. Toto tvrzení není podle mého názoru přesvědčivé. Obě části, na nichž je tento důvod založen, se totiž týkají existence následných příjemců ve vztahu k příjemcům uvedeným ve sporném rozhodnutí, a to pouze za účelem prokázání, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že potvrdil sporné rozhodnutí, pokud jde o navrácení *celé* podpory od investorů HZS. Společnosti Lico Leasing a PYMAR tedy nezpochybňují totožnost příjemců, tak jak byla stanovena sporným rozhodnutím.

93. Pokud jde o námitku nepřípustnosti týkající se čtvrtého důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království ve věci C-649/20 P, Komise má za to, že tento navrhovatel nepředložil před Tribunálem žádný žalobní důvod, který by zpochybňoval totožnost příjemců nebo který by tvrdil, že zásady upravující navrácení brání tomu, aby bylo nařízeno navrácení celé podpory od investorů HZS. V tomto ohledu pouze připomínám, že podle ustálené judikatury platí, že pokud Tribunál spojil dvě věci a vydal jediný rozsudek, který odpovídá důvodům uvedeným účastníky řízení před Tribunálem, může každý z těchto účastníků řízení kritizovat úvahy týkající se žalobních důvodů, jež před Tribunálem vznesl pouze žalobce v druhé spojené věci[30]. V projednávané věci Tribunál nejprve spojil věci T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, poté vydal jediný rozsudek, v němž zaujal stanovisko ke všem žalobním důvodům předloženým účastníky

[30] – Zejména viz rozsudek ze dne 14. října 2014, Buono a další v. Komise (C-12/13 P a C-13/13 P, EU:C:2014:2284, bod 52 a citovaná judikatura).

řízení, což znamená, že Španělské království je oprávněno kritizovat úvahy Tribunálu týkající se třetího žalobního důvodu předloženého společnostmi Lico Leasing a PYMAR v jejich žalobě v prvním stupni.

94. S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil čtvrtý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P a čtvrtý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P za přípustné.

3. K věci samé

95. Je třeba připomenout, že zatímco společnosti Lico Leasing a PYMAR tvrdí, že odpověď Tribunálu na třetí žalobní důvod uvedený v jejich žalobě, obsažená v bodech 219 a 220 napadeného rozsudku, obsahuje nesprávné právní posouzení, Španělské království se domnívá, že tato odpověď je stižena vadou spočívající v nedostatku odůvodnění. Podle mého názoru však posouzení Soudního dvora ohledně dodržení povinnosti Tribunálu uvést odůvodnění je předběžnou podmínkou pro přezkum nesprávného právního posouzení.

96. Tímto žalobním důvodem společnosti Lico Leasing a PYMAR tvrdily, že sporné rozhodnutí není v souladu s obecnými zásadami upravujícími navrácení státních podpor, jelikož podle všeho nařizuje navrácení celé dotčené podpory od investorů, i když část výhod byla systematicky převáděna na společnosti provozující námořní dopravu. Příkaz k navrácení podpory měl být podle jejich názoru omezen na podporu, kterou investoři skutečně získali.

97. V bodech 219 a 220 se Tribunál k tomuto důvodu vyjádřil následovně:

„219. S ohledem na skutečnost, že Komise v projednávaném případě rozhodla, že společnosti provozující námořní dopravu nejsou příjemci podpory, což je závěr, který není předmětem projednávaného sporu, se v důsledku toho příkaz k navrácení týkal pouze a v plném rozsahu investorů, kteří jsou podle napadeného rozhodnutí z důvodu transparentnosti HZS jedinými příjemci celé podpory. Podle vlastní logiky se tedy autor napadeného rozhodnutí nedopustil pochybení, když nařídil navrácení celé podpory investory, i když část zvýhodnění převedli na jiné subjekty, jelikož tyto jiné subjekty nebyly považovány za příjemce podpory. Podle napadeného rozhodnutí totiž měli z podpory skutečný prospěch právě investoři, jelikož použitelná právní úprava jim neukládala povinnost převést části podpory na třetí osoby.

220. Příkaz k navrácení tedy nelze považovat za sankci pro investory nebo za opatření, které narušuje hospodářskou soutěž ve prospěch jejich konkurentů, jak tvrdí společnost Bankia a další.“

98. Přiznávám, že nejsem schopen v těchto dvou bodech identifikovat přezkum legality sporného rozhodnutí, pokud jde o stanovení výše podpory, kterou mají investoři vrátit, což je předmětem třetího žalobního důvodu předloženého společnostmi Lico Leasing a PYMAR u Tribunálu. Je totiž zjevné, že ačkoli tento žalobní důvod nesměřoval ke zpochybnění totožnosti příjemců, tak jak byla stanovena ve sporném rozhodnutí, byl Tribunál povinen, aby jej projednal, zkoumat otázku, zda část daňové výhody převedená na společnosti provozující námořní dopravu mohla být považována za nepřímou výhodu vyplývající z použití ŠSZL.

99. Naproti tomu z výkladu uvedených bodů napadeného rozsudku podle mého názoru vyplývá, že Tribunál zamítl žalobní důvod společností Lico Leasing a PYMAR, když se omezil na konstatování, že skutečnost, že společnosti provozující námořní dopravu nebyly příjemci dotčených podpor, nebyla zpochybněna, a na připomenutí logiky sporného rozhodnutí, pokud jde o důvod, který odůvodňoval navrácení podpory pouze od investorů.

100. Je třeba dodat, že provedení analýzy požadované podle tohoto důvodu nebránily body, o nichž Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Komise v. Španělsko a další. V bodě 47 tohoto rozsudku Soudní dvůr uvedl, že na závěr, podle něhož Tribunál nesprávně vyloučil, že by HZS mohla mít postavení příjemců těchto daňových opatření, nemá vliv rozhodnutí Komise nařídit navrácení neslučitelných podpor pouze od investorů HZS. Soudní dvůr dále v témže bodě upřesnil, že neměl rozhodnout o legalitě uvedeného příkazu k navrácení v rámci kasačního opravného prostředku, který mu byl předložen.

101. Napadený rozsudek je tedy podle mého názoru stižen vadou, která spočívá v nedostatku odůvodnění.

102. S ohledem na tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl, že Tribunál tím, že neposoudil třetí žalobní důvod žaloby společností Lico Leasing a PYMAR, porušil svou povinnost uvést odůvodnění. Za těchto podmínek musí být napadený rozsudek částečně zrušen.

V. K žalobě před Tribunálem

103. Podle článku 61 prvního pododstavce Statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že je-li opravný prostředek opodstatněný a zruší-li Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu, může Soudní dvůr vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.

104. Domnívám se, že v projednávané věci tomu tak je, neboť Soudní dvůr má jednak k dispozici všechny skutkové okolnosti nezbytné pro své rozhodnutí a jednak všechny prvky sporu byly předmětem kontradiktorní debaty před Tribunálem. Mimoto nelze opomenout, že počátek této skutečné soudní ságy se datuje ke dni 25. září 2013, což vyžaduje, aby v zájmu dotčených právních subjektů nebyla věc vrácena Tribunálu.

105. Pokud jde o třetí žalobní důvod předložený společnostmi Lico Leasing a PYMAR před Tribunálem, tak jak byl shrnut v bodě 97 tohoto stanoviska, úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury má povinnost pro členské státy vyžadovat navrácení podpory, kterou Komise považuje za neslučitelnou s vnitřním trhem, za cíl obnovit stav předcházející jejímu poskytnutí [31].

106. Tento cíl je dosažen, pokud dotčené podpory, případně navýšené o úroky z prodlení, byly vráceny příjemcem nebo přesněji podniky, které je skutečně použily [32]. To vyžaduje ověřit, jaké podniky mají prospěch *z hospodářských účinků* vyplývajících z poskytnutí podpory.

[31] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 89 a citovaná judikatura).

[32] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 90 a citovaná judikatura).

107. Z toho vyplývá, že pokud podnik převedl část výhody plynoucí ze státního opatření na jiný subjekt, je třeba přesně vyčíslit podporu, kterou má tento podnik vrátit, tak, aby tento podnik ztratil pouze výhodu, kterou měl oproti svým konkurentům, a aby byl obnoven stav před vyplacením podpory. Navrácení vyšší částky by oslabilo předchozí konkurenční postavení příjemce podpory, a mělo by tak povahu sankce, což by bylo neslučitelné s obecnou zásadou pro navrácení podpory, tak jak byla uvedena výše.

108. V projednávané věci se jedná o určení, zda metoda, kterou Komise přijala ve sporném rozhodnutí, vede k tomu, že je po investorech požadováno navrácení vyšší částky, než jakou skutečně získali z poskytnutí podpory, jelikož část této částky byla těmito investory systematicky převáděna na společnosti provozující námořní dopravu.

109. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že navrácení podpory je obecně omezeno na přímé výhody plynoucí z poskytnutí podpory, aniž se vztahuje na případné nepřímé výhody plynoucí z tohoto poskytnutí. Soudní dvůr nicméně v řadě rozsudků rozhodl, že zvýhodnění může být poskytnuto i jiným podnikům než těm, na které jsou státní prostředky přímo převedeny.

110. Tyto rozsudky je třeba stručně posoudit, aby bylo možné určit prvky, které umožňují zohlednit takovou „nepřímou výhodu“.

111. V rozsudku Německo v. Komise [33] měl Soudní dvůr posoudit režim daňových úlev stanovený v zákoně o dani z příjmů, podle něhož byl daňový odpočet poskytnut každému daňovému subjektu, který nabyl podíly v kapitálových společnostech se sídlem a vedením v nových Länder nebo v Berlíně (Německo) a s maximálním počtem 250 zaměstnanců. V tomto ohledu Soudní dvůr dospěl k závěru, že podniky, na které se vztahovala tato právní úprava, byly nepřímo zvýhodněny, neboť možné nabytí podílů investory v těchto podnicích za výhodnějších daňových podmínek bylo založeno na tom, že se dotyčný členský stát vzdal daňových příjmů, které by za běžných okolností obdržel. Poté dodal, že zásah autonomního rozhodnutí investorů neměl za následek odstranění této vazby, „neboť z ekonomického hlediska byla změna tržních podmínek, která vedla k uvedené výhodě, důsledkem ztráty daňových zdrojů ze strany orgánů veřejné moci“ [34].

112. V rozsudku Nizozemsko v. Komise [35] se jednalo o právní úpravu, která stanovila poskytování dotace nizozemským provozovatelům čerpacích stanic umístěných zejména podél německých hranic za účelem snížení rozdílu mezi sazbami spotřební daně platnými v Nizozemsku a v Německu. Soudní dvůr rozhodl, že velké ropné společnosti tak byly nepřímo zvýhodněny, protože v některých smlouvách o výhradním odběru uzavřených mezi těmito společnostmi a uvedenými provozovateli existovaly „doložky o správě cen“, které v podstatě stanovily, že ropná společnost nese část nákladů na snížení ceny na čerpací stanici, které poskytuje provozovatel, pokud je v důsledku tržních podmínek žádoucí nebo nezbytné toto snížení upravit. Tato nepřímá výhoda měla podle Soudního dvora původ v podpoře poskytnuté podle nizozemské právní úpravy, neboť tato právní úprava vedla k tomu, že použití doložek o správě cen nebylo v praxi nutné [36].

113. Ve věci Mediaset Tribunál a Soudní dvůr učinily závěr, že italská právní úprava, která stanovila dotace ve prospěch spotřebitele na nákup pozemních digitálních dekodérů, přiznávala nepřímou výhodu pozemním vysílacím stanicím z toho důvodu, že tím, že tato právní úprava

[33] – Rozsudek ze dne 19. září 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] – Rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467, body 26 a 27).

[35] – Rozsudek ze dne 13. června 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] – Rozsudek ze dne 13. června 2002, Nizozemsko v. Komise (C-382/99, EU:C:2002:363, bod 62).

tyto spotřebitele pobízela k přechodu z analogového na digitální vysílání, měla za následek omezení nákladů, které by tito provozovatelé museli vynaložit na rozvoj publika, a umožnila jim tak upevnit jejich postavení na trhu [37].

114. Podotýkám, že v bodě 116 svého sdělení o pojmu „státní podpora“ měla Komise za to, že z této judikatury vyplývá, že za účelem ověření existence nepřímé výhody „je nutno předvídatelné dopady opatření posoudit z hlediska *ex ante*“ a že „nepřímá výhoda existuje, je-li opatření navrženo tak, aby vedlejší účinky nasměrovalo na identifikovatelné podniky nebo skupiny podniků“ [38].

115. Ačkoli souhlasím s výkladem Komise, z této judikatury rovněž vyvozuji, že existence takové výhody vyplývá z obsahu použitelných ustanovení (věc Německo v. Komise) nebo z obsahu týchž ustanovení ve vztahu k existujícímu skutkovému rámci (věci Nizozemsko v. Komise a Mediaset). Již tyto případy podle Soudního dvora odůvodňují názor, že sekundární ekonomické účinky vzdání se daňových příjmů, které by členský stát za běžných okolností obdržel, směřují k nepřímým příjemcům zkoumaného režimu.

116. Z toho podle mého názoru rovněž vyplývá, že skutečnost, že převod části nebo celé výhody na nepřímé příjemce není ze zákona povinný, sama o sobě nijak nevede k vyloučení přičitatelnosti takového převodu státu.

117. V této fázi je třeba ověřit, zda obsah opatření, která tvoří ŠSZL, sám o sobě nebo ve skutkovém rámci, jehož je součástí, umožňuje tvrdit, že ŠSZL je pojat tak, aby směřoval své sekundární účinky na společnosti provozující námořní dopravu.

118. Pro zodpovězení této otázky je třeba nejprve vzít v úvahu jedinečné uspořádání ŠSZL, který je založen na řadě daňových opatření, jejichž použití závisí na výkonu diskreční pravomoci orgánů daňové správy při udělování předchozího správního povolení, a na řetězci smluv, včetně, v konečném důsledku, smlouvy, na jejímž základě HZS pronajímají plavidlo společnostem provozujícím námořní dopravu v rámci pronájmu bez posádky, přičemž tyto společnosti se zavazují toto plavidlo po uplynutí stanovené doby nabýt.

119. Vzhledem k této situaci se domnívám, že smluvní struktura ŠSZL spadá do existujícího skutkového rámce ve smyslu výše zkoumané judikatury. Zásah státu spočívající v udělení povolení k předčasnému odepisování, který je skutečným klíčem k přístupu k daňovým výhodám ŠSZL, totiž nutně následuje po vytvoření této struktury.

120. Pokud by bylo prokázáno, že taková smluvní struktura jako celek, včetně smlouvy uzavřené mezi HZS a společnostmi provozujícími námořní dopravu, je předmětem posouzení provedeného orgány daňové správy pro účely případného udělení uvedeného povolení, vyplývalo by z toho, že hospodářská výhoda získaná společnostmi provozujícími námořní dopravu měla původ v tom, že se španělský stát vzdal daňových příjmů, které mu náležely.

121. Zdá se mi však, že toto posouzení nemůže pominout judikaturní kontext, v němž musí být provedeno. Judikatura týkající se nepřímé výhody nás podle mého názoru vybízí k přijetí ciceronského přísloví *summum ius summa iniuria* (nejvyšší právo, nejvyšší nespravedlnost)

[37] – Rozsudky ze dne 15. června 2010, Mediaset v. Komise (T-177/07, EU:T:2010:233, bod 62), a ze dne 28. července 2011, Mediaset v. Komise (C-403/10 P, nezveřejněný, EU:C:2011:533, body 76 a 77).

[38] – Sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1).

a k odmítnutí jakéhokoliv nadbytečného formalismu tak, aby právní výklad odpovídal hospodářské realitě. Základní motivací pro tento přístup je potřeba vyhnout se jakémukoli pokusu o obcházení zásad týkajících se navrácení státní podpory, tak jak byly uvedeny výše.

122. Toto riziko v projednávané věci nepochybně existuje. Samotné zavedení režimu podpor, který přiznává orgánům daňové správy diskreční pravomoc, pokud jde o výběr příjemců a podmínky pro poskytnutí podpory, jako je ŠSZL, může členským státům umožnit „skrýt" existenci nepřímých příjemců, a tím se vyhnout tomu, aby od nich byla část této podpory nebo celá podpora navrácena [39]. V tomto ohledu připomínám, že správní praxe týkající se povolování předčasného odepisování nemůže být zohledněna v rámci přezkumu podle článku 107 SFEU, protože se z povahy věci jedná o prvek po přijetí ŠSZL [40].

123. Výše uvedené podle mého názoru vede k tomu, že by neexistence právní povinnosti pro HZS převést výhodu na společnosti provozující námořní dopravu a nemožnost zohlednit správní praxi při udělování povolení k předčasnému odepisování neměly nutně bránit tomu, aby byla španělskému státu přičtena hospodářská výhoda získaná společnostmi provozujícími námořní dopravu v důsledku zaplacení kupní ceny za plavidlo zahrnující slevu ve výši 20 až 30 % investorům sdruženým v HZS.

124. Požadavek vyhnout se obcházení zásad, jimiž se řídí navrácení státních podpor, tak jak byl zdůrazněn výše, by totiž měl vést k odmítnutí takového výkladu a k uznání, že vazbu mezi nepřímou výhodou a státním zásahem lze odvodit ze souboru nepřímých důkazů týkajících se přijetí a fungování ŠSZL.

125. Zaprvé, ŠSZL je popsán samotnou Komisí v bodě 12 odůvodnění sporného rozhodnutí jako „daňová konstrukce, kterou banka obecně vyvíjí za účelem vytvoření daňových výhod ve prospěch investorů seskupených v rámci daňově transparentního HZS a *pro účely převodu části těchto daňových výhod na společnost provozující námořní dopravu ve formě slevy z ceny plavidla*, přičemž investoři HZS si zachovají další výhody z titulu návratnosti svých investic" [41]. Tento převod je tak podle všeho dobře integrovaný do ŠSZL a představuje jeden z jeho cílů, přičemž část daňové výhody, která zůstává investorům HZS, je koncipována jako nezbytná odměna za zajištění jejich účasti v systému jako zprostředkovatelů.

126. Zadruhé je třeba poznamenat, že španělská právní úprava ponechává prostor proto, aby diskreční pravomoc orgánů daňové správy týkající se povolení předčasného odepisování, které je klíčem k přístupu k daňovým výhodám vyplývajícím ze ŠSZL, mohla být vykonávána s přihlédnutím k podmínkám smluvního vztahu mezi HZS a společnostmi provozujícími námořní dopravu. V souladu s čl. 49 odst. 4 RIS bylo totiž finanční ředitelství odpovědné za povolovací řízení v rámci ministerstva hospodářství oprávněno vyžádat si veškeré informace a dokumenty, které považovalo za nezbytné, což znamenalo, že veškerá dokumentace týkající se uvedeného smluvního vztahu mohla být součástí spisu předloženého orgánům daňové správy. V tomto

[39] – V této souvislosti bych rád připomněl, že podle ustálené judikatury nemůže kvalifikace jako státní podpory záviset na legislativní technice použité členskými státy. Zejména viz rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 95).

[40] – Je třeba poznamenat, že Komise v bodech 135 a 136 odůvodnění sporného rozhodnutí uvedla, že z příkladů poskytnutých španělskými orgány vyplývá, že žádosti o povolení předložené HZS podrobně popisovaly celý ŠSZL, poskytovaly všechny relevantní smlouvy a obsahovaly přílohy s podrobným výpočtem celkových daňových výhod a způsob jejich rozdělení mezi společnost provozující námořní dopravu (nebo prvky nezbytné k provedení takového výpočtu) na jedné straně a HZS nebo jejich investory na straně druhé.

[41] – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

ohledu je třeba zdůraznit, že Komise v bodě 169 sporného rozhodnutí uznala, že španělské orgány daňové správy posuzovaly pro účely rozhodnutí o povolení předčasného odepisování hospodářský dopad *celé* transakce.

127. Zatřetí je podle mého názoru třeba zdůraznit, že smluvní struktura byla zavedena z podnětu společností provozujících námořní dopravu, které se dohodly s loděnicí na stavbě plavidla za kupní cenu zahrnující slevu odpovídající 85 až 90 % daňové výhody vyplývající z uplatnění opatření, která tvořila ŠSZL, tytéž společnosti provozující námořní dopravu pak zaplatily tuto sníženou cenu v rámci svého smluvního vztahu s HZS. Za těchto podmínek se mi zdá rozumné se domnívat, že přezkum prováděný orgány daňové správy za účelem udělení povolení k předčasnému odepisování nepomíjel smlouvy mezi HZS a společnostmi provozujícími námořní dopravu, neboť jinak by byla porušena logika smluvní struktury, která byla přinejmenším nezbytným předpokladem pro získání prospěchu z daňových výhod vyplývajících ze ŠSZL.

128. Domnívám se však, že posouzení Komise, které se omezuje na jeden segment této smluvní struktury, neumožňuje uspokojivě zohlednit ekonomické účinky ŠSZL. Toto zjištění je podpořeno skutečností, že Komise ve svém vyjádření ke kasačnímu opravnému prostředku i na jednání tvrdila, že okolnosti projednávané věci se podobají okolnostem, které byly předmětem rozsudku Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity [42].

129. Ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, měl Soudní dvůr posoudit irskou daň zatěžující letecké společnosti. Tato daň stanovila dvě odlišné sazby, a sice sazbu 2 eura za cestujícího v případě cesty do místa určení nacházejícího se maximálně 300 km od letiště v Dublinu (Irsko) a 10 eur za cestujícího v ostatních případech, a částka této daně mohla být zohledněna v ceně letenky nabízené cestujícím. Ve svém rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že navrácení výhody získané na základě použití snížené sazby vyžadovalo, aby orgány daňové správy vymáhaly od leteckých společností, které byly příjemkyněmi, rozdíl mezi částkou daně, která by musela být hrazena za každý z dotčených letů, a skutečně uhrazenou částkou, přičemž hospodářský přínos, který mohly získat uvedené společnosti *využitím* této výhody, byl pro účely navrácení podpory irelevantní [43]. Hlavním důvodem pro tento závěr bylo, že případné promítnutí výhody do ceny letenek nabízených cestujícím záviselo výhradně na obchodním rozhodnutí leteckých společností, které byly příjemkyněmi dotčené podpory.

130. Použití tohoto řešení na projednávanou věc by však znamenalo se domnívat, že převod části daňové výhody získané v důsledku uplatnění ŠSZL investory HZS na společnosti provozujícími námořní dopravu vyplývá z obchodního rozhodnutí těchto investorů, kteří by se rozhodli využít této výhody tím, že by nabízeli prodejní cenu za plavidlo se slevou přibližně 30 %. Podle mého názoru není pochyb o tom, že takový výklad je nesprávný.

131. Jak totiž tvrdilo Španělské království na jednání, atraktivní cena, kterou poskytovala HZS společnostem provozujícím námořní dopravu za nákup plavidel, nebyla výsledkem skutečného výkonu smluvní autonomie HZS, neboť HZS působila v upořádání, v němž byla ziskovost prodeje plavidla předem určena smluvní strukturou, zejména předem uzavřenou smlouvou o stavbě plavidla. Tato HZS tak byla pouze pověřena rozdělením daňové výhody vyplývající ze ŠSZL tak, aby umožnila část této výhody využít společnostem provozujícím námořní dopravu. V tomto

[42] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 92).

ohledu je třeba uvést, že když Komise provedla přezkum slučitelnosti dotčené podpory ve sporném rozhodnutí, opakovaně označila HZS za zprostředkovatele, kteří část této výhody převádějí na společnosti provozující námořní dopravu [44].

132. S ohledem na tyto úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl, že část daňové výhody převáděná HZS na společnosti provozující námořní dopravu na základě soukromoprávních smluv uzavřených mezi nimi, musí být odečtena od částky, která má být navrácena investory HZS, a vyhověl tak třetímu žalobnímu důvodu, který společnosti Lico Leasing a PYMAR předložily před Tribunálem.

VI. Závěry

133. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr částečně zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), v rozsahu, v němž Tribunál porušil svou povinnost uvést odůvodnění v rámci svého posouzení třetího žalobního důvodu předloženého společnostmi Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, a aby částečně zrušil 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“, a konkrétně příkaz k navrácení v rozsahu, v němž se týká výpočtu částky neslučitelné podpory, která má být navrácena.

[44] – Zejména viz bod 203 sporného rozhodnutí.