Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 29. septembra 2022 [1]

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

Španielske kráľovstvo (C-649/20 P),
Lico Leasing SA a
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
proti
Európskej komisii (C-649/20 P a C-658/20 P)
a
Caixabank SA
a i.
proti
Európskej komisii

(C-662/20 P)

„Odvolania – Štátna pomoc – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Pomoc poskytnutá španielskymi orgánmi v prospech niektorých hospodárskych záujmových združení (HZZ) a ich investorov – Daňový systém uplatňujúci sa na niektoré dohody o finančnom lízingu na nákup lodí (daňový systém zdanenia lízingu) – Selektivita – Vymáhanie pomoci – Nepriama výhoda“

1. Predmetom prejednávaných spojených vecí sú odvolania, ktoré podali Španielske kráľovstvo (vec C-649/20 P), spoločnosti Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (ďalej len „PYMAR“) (vec C-658/20 P) a Caixabank SA a i. (vec C-662/20 P), proti rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie z 23. septembra 2020, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Všeobecný súd zamietol žalobu podanú Španielskym kráľovstvom s cieľom dosiahnuť zrušenie rozhodnutia Komisie 2014/200/EÚ zo 17. júla 2013 o schéme pomoci SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) poskytnutej Španielskom [–] Daňový režim uplatniteľný na určité dohody o finančnom lízingu, tiež známy ako „španielsky systém zdanenia lízingu“ (ďalej len „sporné rozhodnutie“) [2], a žalobu spoločností Lico Leasing a PYMAR, ktorou sa tieto spoločnosti v rámci hlavného návrhu domáhali zrušenia tohto rozhodnutia, subsidiárne v prvom rade zrušenia príkazu na vymáhanie štátnej pomoci, a subsidiárne v druhom rade zrušenia príkazu na vymáhanie v rozsahu, v akom sa týka výpočtu sumy nezlučiteľnej pomoci, ktorá sa má vymáhať.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] Ú. V. EÚ L 114, 2014, s. 1.

2. Je to po druhýkrát, čo je Súdny dvor požiadaný o preskúmanie tohto španielskeho daňového režimu, ktorý je od roku 2013 predmetom skutočnej súdnej ságy na súdoch Únie a ktorý má osobitnú formu, keďže jeho uplatňovanie závisí od výkonu širokej diskrečnej právomoci zo strany daňového orgánu.

3. V súlade s požiadavkou Súdneho dvora sa tieto návrhy zamerajú na tie odvolacie dôvody, ktoré vyvolávajú právne otázky veľkej zložitosti a ktoré sú dôležité na účely uplatnenia pravidiel štátnej pomoci, a to konkrétne tých, ktoré sa týkajú metódy analýzy selektivity a výkladu judikatúry týkajúcej sa nepriamej výhody na účely určenia výšky pomoci, ktorá sa má vymáhať od priamych príjemcov tejto pomoci.

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

4. Na základe sťažností oznamujúcich skutočnosť, že španielsky systém zdanenia lízingu, tak ako sa uplatňuje na niektoré dohody o finančnom lízingu na nákup lodí (ďalej len „ŠSZL“), umožňoval námorným spoločnostiam nakúpiť lode postavené španielskymi lodenicami s 20 až 30 % zľavou, začala Európska komisia na základe rozhodnutia K(2011) 4494 v konečnom znení z 29. júna 2011 konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ.[3]

5. V priebehu tohto konania Komisia konštatovala, že ŠSZL sa až do dňa vydania tohto rozhodnutia používal na operácie spočívajúce vo výstavbe lodí lodenicami a ich nadobúdaní námornými spoločnosťami, ako aj vo financovaní týchto operácií prostredníctvom *ad hoc* právnej a finančnej štruktúry vytvorenej bankou. ŠSZL pri každej objednávke na stavbu lode zahŕňal námornú spoločnosť, lodenicu, banku, lízingovú spoločnosť a hospodárske záujmové združenie (HZZ) založené bankou a investormi, ktorí nadobúdali podiely v tomto HZZ. HZZ si hneď na začiatku výstavby lode túto loď prenajalo od lízingovej spoločnosti, a následne ju prenajímalo námornej spoločnosti na základe zmluvy o prenájme samostatnej lode. HZZ sa zaviazalo po skončení lízingovej zmluvy loď nadobudnúť, zatiaľ čo námorná spoločnosť sa zaviazala ju nadobudnúť po skončení zmluvy o prenájme samostatnej lode. Podľa sporného rozhodnutia mala táto daňová konštrukcia vytvárať daňové výhody v prospech investorov zoskupených v daňovo transparentnom HZZ a previesť časť týchto výhod na námornú spoločnosť vo forme zľavy z ceny lode.

6. Komisia konštatovala, že operácie, ku ktorým dochádza na základe ŠSZL, kombinujú päť opatrení uvedených vo viacerých ustanoveniach Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét č. 4/2004, ktorým sa schvaľuje prepracované znenie zákona o dani z príjmov právnických osôb) z 5. marca 2004 (ďalej len „TRLIS“)[4] a Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský dekrét č. 1777/2004, ktorým sa schvaľuje nariadenie o dani z príjmov právnických osôb) z 30. júla 2004 (ďalej len „RIS“)[5]. Týchto päť opatrení spočívalo v: i) zrýchlenom odpisovaní prenajatého majetku podľa článku 115 ods. 6 TRLIS, ii) uplatňovaní predčasného odpisovania prenajatého majetku podľa vlastného uváženia, vyplývajúceho z článku 48 ods. 4 a článku 115 ods. 11 TRLIS, ako aj článku 49 RIS, iii) ustanoveniach týkajúcich sa HZZ, iv) režime dane z tonáže podľa článkov 124 až 128 TRLIS a v) ustanoveniach článku 50 ods. 3 RIS.

[3] Ú. V. EÚ C 276, 2011, s. 5.

[4] BOE č. 61 z 11. marca 2004, s. 10951.

[5] BOE č. 189 zo 6. augusta 2004, s. 37072.

7. V súlade s článkom 115 ods. 6 TRLIS sa zrýchlené odpisovanie prenajatého majetku začínalo v deň, kedy sa tento majetok stal prevádzkyschopným, t. j. nie predtým, ako sa uvedený majetok dodal a nájomca ho začal používať. Článok 115 ods. 11 TRLIS však stanovoval, že ministerstvo hospodárstva a financií môže na základe formálnej žiadosti nájomcu stanoviť skorší dátum začiatku odpisovania. Článok 115 ods. 11 TRLIS stanovoval v prípade tohto predčasného odpisovania dve všeobecné podmienky. Osobitné podmienky uplatniteľné na HZZ boli uvedené v článku 48 ods. 4 TRLIS. Povoľovacie konanie uvedené v článku 115 ods. 11 TRLIS bolo podrobne upravené v článku 49 RIS.

8. Režim dane z tonáže bol schválený v roku 2002 ako štátna pomoc zlučiteľná s vnútorným trhom na základe usmernení Spoločenstva o štátnej pomoci pre námornú dopravu z 5. júla 1997 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 205, 1997, s. 5), zmenených 17. januára 2004 (Ú. v. ES C 13, 2004, s. 3), a to rozhodnutím Komisie K(2002) 582 v konečnom znení z 27. februára 2002 o štátnej pomoci N 736/2001 poskytnutej Španielskom – Režim zdanenia námorných prepravných spoločností podľa tonáže (Ú. v. ES C 38, 2004, s. 4). V rámci tohto režimu sa podniky zapísané do jedného z registrov lodných spoločností, ktoré na tento účel získali povolenie daňového úradu, nezdaňujú na základe svojich ziskov a strát, ale na základe tonáže. Španielska právna úprava umožňuje HZZ zapísať sa do jedného z týchto registrov, hoci nie sú námornými spoločnosťami.

9. Článok 125 ods. 2 TRLIS stanovoval osobitný postup pre lode už nadobudnuté v čase prechodu na režim zdaňovania na základe tonáže a pre použité plavidlá nadobudnuté v čase, keď už podnik tento režim využíval. Pri bežnom uplatňovaní uvedeného režimu sa prípadné kapitálové zisky zdaňovali v rámci režimu dane z tonáže a zdanenie kapitálových ziskov sa, hoci oneskorene, malo uskutočniť v čase, keď sa loď predala alebo bola zošrotovaná. Odchylne od tohto ustanovenia však článok 50 ods. 3 RIS stanovoval, že ak boli lode kúpené prostredníctvom kúpnej opcie v rámci lízingovej zmluvy, ktorú predtým schválili daňové orgány, tieto lode sa považujú za nové, a nie za použité v zmysle článku 125 ods. 2 TRLIS, a to bez ohľadu na to, či už boli odpísané, takže prípadné kapitálové zisky neboli zdanené. Táto výnimka, ktorá nebola oznámená Komisii, sa uplatňovala len na osobitné lízingové zmluvy schválené daňovými orgánmi v rámci žiadostí o predčasné odpisovanie podľa článku 115 ods. 11 TRLIS, to znamená v súvislosti s novopostavenými a prenajatými loďami nadobudnutými prostredníctvom operácií ŠSZL a, s jednou výnimkou, pochádzajúcimi zo španielskych lodeníc.

10. Na základe uplatňovania všetkých týchto opatrení získavalo HZZ daňové výhody v dvoch fázach. V prvej fáze sa uplatňovalo predčasné a zrýchlené odpisovanie lode, ktorá je predmetom lízingu v rámci obvyklého režimu dane z príjmov právnických osôb, čo sa premietalo do veľkých strát pre HZZ, ktoré z dôvodu daňovej transparentnosti HZZ mohli investori odpočítať od vlastných príjmov pomerne podľa ich podielov v HZZ. Zatiaľ čo toto predčasné a zrýchlené odpisovanie nákladov na loď je zvyčajne následne kompenzované zvýšením daní, ktoré sa majú zaplatiť vtedy, keď je loď úplne odpísaná, alebo vtedy, keď sa loď predá tak, že sa vytvorí kapitálový zisk, daňové úspory vyplývajúce z prevodu počiatočnej straty na investorov boli v druhej fáze zachované vďaka skutočnosti, že HZZ spadalo pod režim dane z tonáže, ktorý umožňoval úplne oslobodiť zisk vyplývajúci z predaja lode námornej spoločnosti.

11. Hoci sa Komisia domnievala, že ŠSZL sa má opísať ako „systém“, analyzovala aj každé z predmetných opatrení individuálne. V spornom rozhodnutí rozhodla, že v rámci týchto opatrení predstavujú opatrenia vyplývajúce z článku 115 ods. 11 TRLIS (týkajúce sa predčasného odpisovania prenajatého majetku), opatrenia vyplývajúce z uplatňovania režimu dane z tonáže na neoprávnené podniky, lode alebo činnosti a opatrenia vyplývajúce z článku 50 ods. 3 RIS (ďalej len

„predmetné daňové opatrenia“) štátnu pomoc pre HZZ a ich investorov, ktorú Španielske kráľovstvo protiprávne zaviedlo od 1. januára 2002 v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Komisia konštatovala, že predmetné daňové opatrenia sú nezlučiteľné s vnútorným trhom okrem prípadu, keď pomoc zodpovedá odmene v súlade s trhom so sprostredkovateľskými službami finančných investorov a keď sa prevádza spoločnostiam zaoberajúcim sa námornou dopravou, na ktoré sa môžu vzťahovať ustanovenia usmernení pre námornú dopravu. Rozhodla, že Španielske kráľovstvo je povinné ukončiť túto schému pomoci v rozsahu, v akom je nezlučiteľná s vnútorným trhom, a vymôcť nezlučiteľnú pomoc od investorov HZZ, ktorí z nej mali prospech, a to bez toho, aby títo príjemcovia mali možnosť preniesť ťarchu vymáhania na iné osoby. Komisia však zároveň rozhodla, že nebude vykonané vymáhanie pomoci poskytnutej v rámci finančných operácií, pre ktoré sa príslušné vnútroštátne orgány zaviazali poskytnúť výhodu opatrení právne záväzným aktom prijatým pred 30. aprílom 2007, čo je dátum, keď bolo v *Úradnom vestníku Európskej únie* uverejnené jej rozhodnutie 2007/256/ES z 20. decembra 2006 o schéme pomoci, ktorú Francúzsko zaviedlo podľa článku 39 CA všeobecného zákonníka o daniach – Štátna pomoc C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Ú. v. EÚ L 112, 2007, s. 41).

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

12. Samostatnými návrhmi podanými do kancelárie Všeobecného súdu 25. septembra a 30. decembra 2013 Španielske kráľovstvo na jednej strane, ako aj Lico Leasing SA a PYMAR na druhej strane podali žalobu smerujúcu k zrušeniu sporného rozhodnutia. Na účely vydania rozsudku boli obe veci spojené.

13. Rozsudkom zo 17. decembra 2015, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), Všeobecný súd sporné rozhodnutie zrušil. Súdny dvor, na ktorý bolo podané odvolanie zo strany Komisie, následne rozsudkom z 25. júla 2018, Komisia/Španielsko a i. (C-128/16 P, ďalej len „rozsudok Komisia/Španielsko a i.“, EU:C:2018:591), zrušil tento rozsudok Všeobecného súdu, vrátil vec tomuto súdu a rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr a vedľajší účastníci konania v konaní o odvolaní znášajú svoje vlastné trovy konania.

14. Všeobecný súd vo svojom rozsudku vydanom po tomto vrátení zamietol výhradu založenú na nesprávnom preskúmaní selektivity ŠSZL, keď v podstate rozhodol, že existencia širokej diskrečnej právomoci daňového orgánu pri udeľovaní povolenia na predčasné odpisovanie postačuje na to, aby bol ŠSZL považovaný za selektívny ako celok. Všeobecný súd tiež zamietol žalobný dôvod založený na porušení zásad uplatniteľných na vymáhanie z dôvodu metódy výpočtu nezlučiteľnej pomoci, keď konštatoval, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď nariadila vrátenie celej pomoci od investorov HZZ, hoci časť výhody bola prevedená na tretie osoby.

15. Všeobecný súd následne zamietol všetky žaloby.

III. Návrhy účastníkov konania a konanie na Súdnom dvore

16. Vo svojom odvolaní vo veci C-649/20 P Španielske kráľovstvo navrhuje, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, s konečnou platnosťou rozhodol o spore tak, že sporné rozhodnutie zruší, a uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

17. Komisia navrhuje zamietnuť odvolanie a uložiť Španielskemu kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania.

18. Svojím odvolaním vo veci C-658/20 P Lico Leasing a PYMAR navrhujú, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, zrušil sporné rozhodnutie a uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

19. Caixabank a i. navrhujú to isté.

20. Komisia navrhuje zamietnuť odvolanie a uložiť spoločnostiam Lico Leasing a PYMAR, ako aj spoločnosti Caixabank a i. povinnosť nahradiť trovy konania.

21. Svojím odvolaním vo veci C-662/20 P Caixabank a i. navrhujú, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, zrušil napadnuté rozhodnutie, najmä jeho článok 1 ods. 1, a subsidiárne článok 4 ods. 1, a uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

22. Spoločnosť Decal España SA, ktorej bol na základe uznesenia predsedu Súdneho dvora z 2. augusta 2021 povolený vstup do konania ako vedľajšiemu účastníkovi na podporu návrhov spoločností Caixabank a i., navrhuje to isté.

23. Komisia navrhuje zamietnuť odvolanie ako neprípustné a subsidiárne ako nedôvodné, ako aj uložiť spoločnostiam Caixabank a i. a Decal España povinnosť nahradiť trovy konania.

24. Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 26. apríla 2022 boli všetky tri veci (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P) spojené na spoločné konanie v súlade s článkom 54 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora na účely ústnej časti konania a vyhlásenia rozsudku.

25. Španielske kráľovstvo, Lico Leasing, Caixabank a i., Decal España a Komisia boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 15. júna 2022.

IV. O odvolaní

26. V súlade s požiadavkou Súdneho dvora sa tieto návrhy zamerajú na odvolací dôvod týkajúci sa selektívnej povahy údajnej pomoci (druhý odvolací dôvod vo veci C-649/20 P, prvý odvolací dôvod vo veci C-658/20 P a prvý odvolací dôvod vo veci C-662/20 P) a na určenie výšky pomoci, ktorá sa má vrátiť (štvrtý odvolací dôvod vo veci C-649/20 P, štvrtý odvolací dôvod vo veci C-658/20 P a tretí odvolací dôvod vo veci C-662/20 P).

A. O druhom odvolacom dôvode vo veci C-649/20 P, prvom odvolacom dôvode vo veci C-658/20 P a prvom odvolacom dôvode vo veci C-662/20 P

1. Stručné zhrnutie tvrdení účastníkov konania

27. Druhý odvolací dôvod uvádzaný Španielskym kráľovstvom vo veci C-649/20 P, ako aj prvé odvolacie dôvody uvedené spoločnosťami Lico Leasing a PYMAR vo veci C-658/20 P a spoločnosťami Caixabank a i. vo veci C-662/20 P smerujú k spochybneniu, a to z viacerých hľadísk, analýzy selektivity ŠSZL vykonanej v napadnutom rozsudku.

2. O prípustnosti

28. Komisia usudzuje, že tieto odvolacie dôvody sú neprípustné, pretože by znamenali to, že Súdnemu dvoru by bol predložený spor v širšom rozsahu, než bol spor, o ktorom rozhodoval Všeobecný súd, keďže odvolatelia vo svojich žalobách na prvom stupni nikdy netvrdili, že sporné rozhodnutie má vadu z dôvodu, že Komisia nepreskúmala selektivitu ŠSZL prostredníctvom analýzy vykonávanej v troch štádiách, ani že sa Komisia dopustila pochybenia tým, že nevymedzila referenčný rámec alebo neuskutočnila porovnanie s hospodárskymi subjektmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii ako príjemcovia.

29. Túto námietku neprípustnosti treba podľa môjho názoru zamietnuť.

30. Hoci z ustálenej judikatúry vyplýva, že právomoc Súdneho dvora v rámci odvolania je obmedzená na posúdenie zákonného rozhodovania o žalobných dôvodoch prejednávaných pred Všeobecným súdom,[6] rovnako z ustálenej judikatúry vyplýva, že odvolateľ môže vo svojom odvolaní uvádzať dôvody vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť.[7]

31. Za predpokladu, že predmetné žalobné dôvody neboli prejednané v prvostupňovom konaní, treba konštatovať, že Všeobecný súd sa v bodoch 87 až 102 napadnutého rozsudku zaoberal otázkou, či sa Komisia dopustila nesprávneho právneho posúdenia tým, že nevykonala analýzu v troch štádiách. Ako podrobnejšie vysvetlím v nasledujúcej časti týchto návrhov, Všeobecný súd v rámci tohto preskúmania v podstate konštatoval, že sa môže obmedziť na overenie existencie diskrečnej právomoci daňových orgánov na udelenie povolenia týkajúceho sa predčasného splatenia, pričom táto existencia postačuje na to, aby mohol byť ŠSZL ako celok považovaný za selektívny. Z toho teda vyplýva, že predmetné odvolacie dôvody vyplývajú z napadnutého rozsudku.

32. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil, že druhý odvolací dôvod vo veci C-649/20 P, prvý odvolací dôvod vo veci C-658/20 P a prvý odvolací dôvod vo veci C-662/20 P sú prípustné.

3. O veci samej

a) O neexistencii analýzy vykonávanej v troch štádiách

33. Treba v prvom rade pripomenúť, že v bode 87 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval, že Komisia v spornom rozhodnutí nevykonala analýzu v troch štádiách, potrebnú na kvalifikáciu pomoci ako selektívnej, ale uviedla, že ŠSZL posudzovaný ako celok je selektívny jednak z dôvodu diskrečnej právomoci daňových orgánov udeliť povinné povolenie týkajúce sa predčasného odpisovania na základe podmienok, ktoré boli nepresné, a jednak z dôvodu, že daňový úrad povolil len operácie ŠSZL určené na financovanie námorných lodí. V tom istom bode napadnutého rozsudku Všeobecný súd ďalej spresnil, že Komisia na pojednávaní uviedla, že samotná existencia takejto diskrečnej právomoci daňového úradu postačuje na to, aby mohol byť ŠSZL ako celok považovaný za selektívny. Svoju analýzu selektivity tak v bodoch 88 až 102 napadnutého rozsudku zameral na túto poslednú uvedenú právnu otázku.

[6] Rozsudok zo 6. októbra 2021, World Duty Free Group a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 55 a citovaná judikatúra).

[7] Rozsudok zo 6. októbra 2021, Sigma Alimentos Exterior/Komisia (C-50/19 P, EU:C:2021:792, bod 59 a citovaná judikatúra).

34. Hneď na úvod treba poznamenať, že tento výklad sporného rozhodnutia kritizuje Caixabank (podporovaná spoločnosťou Decal). Podľa tejto spoločnosti tak Všeobecný súd usúdil, že Komisia v odôvodnení 156 tohto rozhodnutia založila existenciu selektivity na dvoch typoch alternatívnych úvah, z ktorých jedna je založená na existencii diskrečnej právomoci daňového orgánu a druhá na sektorovej povahe ŠSZL, takže vynechanie analýzy vykonávanej v troch štádiách nemá vplyv na existenciu uvedenej diskrečnej právomoci. Komisia naopak tieto dve skutočnosti neuviedla ako dve alternatívne úvahy, ale ako neoddeliteľné súčasti jednej a tej istej úvahy, ktorá vedie k záveru o sektorovej selektivite ŠSZL. Caixabank teda tvrdí, že Všeobecný súd sa tým, že odôvodnenie sporného rozhodnutia nahradil svojím vlastným odôvodnením, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

35. Domnievam sa, že toto tvrdenie vychádza z príliš formalistického výkladu sporného rozhodnutia.

36. Použitie výrazov „jednak“ a „jednak“ v bode 87 napadnutého rozsudku neznamená, tak ako to tvrdia Caixabank a i., že Všeobecný súd usúdil, že Komisia dospela k záveru o existencii selektivity na základe dvoch alternatívnych úvah.

37. Práve naopak, tento bod napadnutého rozsudku v podstate verne reprodukuje právnu úvahu, ktorá vyplýva z odôvodnenia 156 sporného rozhodnutia, podľa ktorého selektivita ŠSZL ako celku závisí výlučne od existencie diskrečného posúdenia daňového orgánu, ktorému bola predložená žiadosť o povolenie vykonávať predčasné odpisovanie. Vzhľadom na túto diskrečnú právomoc, ktorá sa zakladala na nejasných kritériách právnej úpravy, z ktorých daný orgán vychádzal pri udeľovaní povolení týkajúcich sa predčasného odpisovania, sa v tomto odôvodnení spresnilo, že prístup ku všetkým daňovým výhodám ŠSZL majú len tie HZZ, ktoré vykonávajú operácie v rámci ŠSZL, určené na financovanie námorných lodí. V dôsledku toho len samotná existencia uvedenej diskrečnej právomoci postačovala podľa sporného rozhodnutia na to, aby sa dospelo k záveru o selektivite ŠSZL.

38. Z týchto úvah vyplýva, že Všeobecný súd ani zďaleka nenahradil odôvodnenie sporného rozhodnutia svojím vlastným odôvodnením, ale v bode 87 napadnutého rozsudku iba využil legitímnu voľnosť pri výklade tohto rozhodnutia. [8]

39. Hlavným tvrdením odvolateľov je to, že Všeobecný súd opomenul stanoviť referenčný rámec a vykonať analýzu v troch štádiách, predpísanú Súdnym dvorom, ktorá spočíva v identifikácii spoločného daňového režimu, v posúdení, či má dotknuté opatrenie selektívnu povahu, keďže zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a v preskúmaní, či členský štát preukázal, že toto opatrenie bolo odôvodnené povahou alebo štruktúrou systému, ktorého je súčasťou.

40. Španielske kráľovstvo okrem iného tvrdí, že Všeobecný súd tým nerešpektoval rozsudok Komisia/Španielsko a i., keďže Súdny dvor v tomto rozsudku vyžaduje, aby Všeobecný súd posúdil selektívnosť ŠSZL prostredníctvom analýzy v troch štádiách.

41. Ja sa rovnako ako Komisia domnievam, že Súdny dvor nemal v úmysle predpísať takúto analýzu.

[8] Pozri rozsudok z 26. marca 2020, Larko/Komisia (C-244/18 P, EU:C:2020:238, body 104 a 105).

42. Predovšetkým je potrebné uviesť do kontextu body, ktoré Španielske kráľovstvo uvádza na podporu svojho tvrdenia. V rozsudku Komisia/Španielsko a i. odpovedal Súdny dvor na tvrdenie, podľa ktorého Všeobecný súd nesprávne rozhodol, že daňové výhody poskytnuté z dôvodu investícií do určitého majetku, s vylúčením iných tovarov alebo iných investícií, nie sú vo vzťahu k investorom selektívne, keďže operácia bola otvorená pre všetky podniky.

43. V tejto súvislosti Súdny dvor najprv v bode 67 tohto rozsudku vyhlásil, že analýza vykonaná Všeobecným súdom je založená na nesprávnom predpoklade, že za príjemcov výhod vyplývajúcich z predmetných daňových opatrení možno považovať investorov, avšak nie HZZ, pričom vzhľadom na to je potrebné preskúmať podmienku týkajúcu sa selektivity len vo vzťahu k investorom. Súdny dvor ďalej v bodoch 68 až 71 uvedeného rozsudku konštatoval, že Všeobecný súd napokon vykonal nesprávne posúdenie selektivity, keď rozhodol, že výhody, ktoré získali investori, ktorí sa zúčastnili na operáciách v rámci ŠSZL, neboli selektívne z toho dôvodu, že tieto operácie boli za rovnakých podmienok otvorené pre všetky podniky bez rozdielu. Všeobecný súd mal podľa Súdneho dvora vykonať analýzu v troch štádiách, ktorá vyplýva z rozsudku Komisia/World Duty Free Group a i.[9], pričom mal najmä overiť, či Komisia preukázala, že predmetné daňové opatrenia zavádzajú na základe svojich konkrétnych účinkov rozdielne zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s ohľadom na cieľ ŠSZL.

44. Podľa môjho názoru z týchto bodov rozsudku Komisia/Španielsko a i. vyplýva, že analýza v troch štádiách bola považovaná za nevyhnutnú, keďže Všeobecný súd identifikoval investorov ako príjemcov zo ŠSZL. Tento výklad sa potvrdzuje súvislosťou, ktorú Súdny dvor stanovil medzi takýmto (nesprávnym) identifikovaním príjemcov a nesprávnym právnym posúdením týkajúcim sa neexistencie analýzy v troch štádiách, ako o tom svedčí použitie výrazu „okrem toho“, uvedeného na začiatku bodu 68 tohto rozsudku.

45. Treba tiež uviesť, že Súdny dvor v bode 58 rozsudku Komisia/Španielsko a i. rozhodol, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že nepreskúmal, či systém povoľovania predčasného odpisovania poskytuje daňovému orgánu takú diskrečnú právomoc, ktorá môže zvýhodňovať činnosti, ktoré vykonávajú HZZ zúčastňujúce sa na ŠSZL alebo ktorej účinky zvýhodňujú takéto činnosti. Podľa môjho názoru tým chcel Súdny dvor výslovne vyzvať Všeobecný súd na to, aby vykonal takéto preskúmanie, pričom Všeobecný súd tejto výzve v plnom rozsahu vyhovel v bodoch 88 až 102 napadnutého rozsudku.

46. Za týchto okolností sa nemožno domnievať, že sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, pokiaľ ide o metódu použitú na preskúmanie selektivity, napriek tomu, že dodržal rámec analýzy pripomenutý v predchádzajúcom bode.

47. Pokiaľ ide o tvrdenia odvolateľov týkajúce sa všeobecnejšie skutočnosti, že Všeobecný súd nevytýkal neexistenciu analýzy v troch štádiách v spornom rozhodnutí, je potrebné hneď na úvod poznamenať, že táto analýza bola koncipovaná s cieľom odhaliť selektivitu skrytú za výhodnými daňovými opatreniami, ktoré môže zdanlivo využívať každý podnik. Daná analýza spočíva v posúdení toho, či uplatnenie takýchto všeobecne záväzných opatrení predstavuje neodôvodnenú diskrimináciu medzi podnikmi, ktoré spĺňajú podmienky na získanie výhody, a podnikmi, ktoré ich nespĺňajú.

[9] Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

48. Ustanovenia španielskej právnej úpravy zavádzajúce opatrenia ŠSZL poskytovali HZZ možnosť požiadať o prístup k predčasnému odpisovaniu; umožnili im zapísať sa do osobitného registra námorných spoločností – pod podmienkou, že budú vykonávať činnosť spojenú s poskytovaním lode tretím osobám na základe prenájmu samostatnej lode – a tak nadobudnúť právo splniť si svoje daňové povinnosti v rámci režimu dane z tonáže; napokon im umožnili získať oslobodenie od dane z kapitálových ziskov vyplývajúcich z predaja lode.

49. Predmetné opatrenia by sa tak podľa môjho názoru dali vykladať tak, že patria do kategórie *prima facie* všeobecných opatrení. Predovšetkým by sa dalo tvrdiť, že tieto opatrenia mali za následok poskytnutie daňovej výhody HZZ len na základe toho, že identita a štruktúra ich činností boli definované v závislosti od sledovania takejto výhody. Išlo by teda o výhodu, ktorá je v zásade otvorená pre všetky hospodárske subjekty, ktoré chcú sledovať stratégiu daňovej optimalizácie, na základe čoho by bola potrebná analýza v troch štádiách, s cieľom preukázať jej prípadnú selektívnu povahu.

50. Domnievam sa však, že v predmetnom prípade opatrenia ŠSZL nemožno kvalifikovať ako *a priori* všeobecné opatrenia, pretože splnenie kritérií na to, aby ich bolo možné využiť, neviedlo systematicky k požívaniu daňových výhod stanovených týmito opatreniami. Ako už bolo uvedené vyššie, poskytnutie týchto výhod bolo totiž podmienené tým, že tieto podniky predtým získali povolenie uskutočniť predčasné odpisovanie, ktoré bolo udelené zo strany daňového orgánu na základe širokej diskrečnej právomoci.

51. Táto diskrečná právomoc, vymedzená nejasnými kritériami a nemajúca žiadnu objektívnu povahu, umožňovala daňovému orgánu určiť osoby oprávnené z predčasného odpisovania alebo podmienky tohto odpisovania, čo podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora [10] umožňuje usudzovať, že kritérium selektivity je splnené.

52. Z uvedeného podľa môjho názoru vyplýva, že analýza v troch štádiách, zahŕňajúca určenie referenčného rámca (alebo v oblasti daní „bežného zdanenia“), nie je v predmetnom prípade opodstatnená. Takéto určenie je totiž nevyhnutné len na účely zistenia prípadnej existencie *výnimky* z daňového režimu, ktorý sa uplatňuje na všetky podniky patriace do jeho pôsobnosti. Zdá sa mi zrejmé, že ak vnútroštátna právna úprava priznáva daňovému orgánu diskrečnú právomoc, o akú ide vo veciach samých, výkon takejto právomoci sa nevyhnutne bude vymykať z *akéhokoľvek* vopred stanoveného referenčného rámca.

53. V tejto súvislosti treba dodať, že v rozpore s tým, čo tvrdia odvolatelia, rozsudok vydaný Súdnym dvorom vo veci P sa vôbec nezasadzuje za analýzu v troch štádiách v prípade, že priznanie daňovej výhody závisí od povolenia príslušného vnútroštátneho orgánu. Hoci sa totiž zdá, že Súdny dvor v tomto rozsudku začlenil svoje úvahy týkajúce sa diskrečnej právomoci do druhého štádia (existencia výnimky) a tretieho štádia (odôvodenie *a priori* selektívneho opatrenia), [11] nič to nemení na skutočnosti, že nepristúpil k predchádzajúcemu určeniu referenčného rámca, napriek pochybnostiam, ktoré v tejto súvislosti vyjadril vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania. [12]

54. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že tento súbor tvrdení odvolateľov treba zamietnuť ako nedôvodný.

[10] Pozri rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia (C-241/94, EU:C:1996:353, bod 23); z 29. júna 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, bod 27), a z 1. decembra 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, bod 40).

[11] Rozsudok z 18. júla 2013, P (C-6/12, ďalej len „rozsudok P“, EU:C:2013:525, body 22 až 27).

[12] Pozri rozsudok P (bod 13).

b) O neexistencii analýzy výkonu diskrečnej právomoci daňového orgánu

55. V druhom rade odvolatelia spochybňujú posúdenia Všeobecného súdu týkajúce sa diskrečnej právomoci daňového orgánu povoliť predčasné odpisovanie. Všeobecnému súdu v podstate vytýkajú najmä to, že neskúmal, či táto právomoc daňového orgánu v skutočnosti neodôvodnene viedla k tomu, že sa s niektorými hospodárskymi subjektmi zaobchádzalo priaznivejšie v porovnaní s inými subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii.

56. Hneď na úvod je potrebné zhrnúť odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v relevantných bodoch napadnutého rozsudku. V bode 88 tohto rozsudku Všeobecný súd predovšetkým vzhľadom na judikatúru pripomenul, že existencia systému povoľovania sama osebe neznamená existenciu selektívneho opatrenia, a že naopak v prípade, že príslušné orgány disponujú širokou diskrečnou právomocou pri určení príjemcov a podmienok priznaného opatrenia, výkon tejto právomoci treba chápať tak, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo určité výroby v porovnaní s inými, ktoré sa vzhľadom na sledovaný cieľ nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

57. Ďalej Všeobecný súd po tom, čo v bodoch 89 až 100 napadnutého rozsudku preskúmal zákonné a regulačné ustanovenia upravujúce predmetný systém povoľovania, odpovedal na niektoré osobitné tvrdenia uvádzané účastníkmi konania.

58. Predovšetkým konštatoval, tak ako na to poukázala Komisia v spornom rozhodnutí, že tento systém bol založený skôr na získaní predchádzajúceho povolenia, než na jednoduchom oznámení, a to na základe nejasných kritérií, čo si vyžaduje výklad daňového úradu, ktorý neuverejnil usmernenia. Všeobecný súd následne poznamenal, že v súlade s týmito ustanoveniami má daňový úrad možnosť požadovať všetky informácie a všetky dokumenty, ktoré považuje za vhodné, vrátane informácií týkajúcich sa pozitívneho vplyvu na hospodárstvo a zamestnanosť v Španielsku, vyplývajúceho zo zmlúv o stavbe lodí. Všeobecný súd okrem toho uviedol, že daňový úrad mohol nielen udeliť alebo odmietnuť udeliť povolenie, ale tiež bez poskytnutia ďalšieho spresnenia stanoviť začiatok odpisovania na iný deň, než navrhla zdaniteľná osoba. Z toho vyplynula značná miera voľnej úvahy daňového orgánu.

59. Všeobecný súd napokon v bode 100 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že existencia týchto aspektov voľnej úvahy mohla zvýhodniť príjemcov oproti iným zdaniteľným osobám nachádzajúcim sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, keďže iné HZZ alebo iné podniky vykonávajúce činnosť v iných odvetviach alebo podniky s inou formou nemuseli mať možnosť využiť predčasné odpisovanie za rovnakých podmienok. Tento súd tiež uviedol, že vzhľadom na sebe vlastnú diskrečnú povahu ustanovení, ktoré sú predmetom jeho preskúmania, nezáleží na tom, či ich uplatňovanie bolo alebo nebolo *de facto* diskrečné.

60. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Španielske kráľovstvo, treba poukázať na to, že Všeobecný súd nijako nerozlišoval medzi selektivitou *de iure* a selektivitou *de facto*. Takéto rozlíšenie nevykonal ani len zďaleka, chcel len spresniť, že vzhľadom na to, že selektívna povaha ŠSZL bola uznaná z dôvodu diskrečných prvkov vyplývajúcich zo systému predchádzajúceho povolenia, upraveného uplatniteľnou právnou úpravou, otázka, či sa tento systém v praxi skutočne uplatňoval diskrečným spôsobom, je irelevantná.

61. Proti tomuto poslednému konštatovaniu Všeobecného súdu dôrazne namietali odvolatelia tak vo svojich písomných podaniach, ako aj na pojednávaní, a to z dôvodu, že len samotné zákonné uznanie diskrečnej právomoci vnútroštátneho správneho orgánu neumožňuje v zmysle

judikatúry predpokladať selektívnu povahu schémy pomoci, o akú ide v prejednávanej veci. Akýkoľvek iný výklad je nesprávny a podľa ich názoru predstavuje precedens, ktorý má systémové negatívne účinky na právo štátnej pomoci.

62. V tomto štádiu treba poznamenať, že odvolatelia nespochybňujú analýzu, podľa ktorej ŠSZL predstavuje schému pomoci. Hoci sa takáto kvalifikácia objavuje v texte sporného rozhodnutia a v napadnutom rozsudku len zriedkavo, keďže Komisia a Všeobecný súd uprednostňujú označovanie ŠSZL ako „systému“ pozostávajúceho z rôznych opatrení, ktoré sú neoddeliteľne spojené, uvedená kvalifikácia jednoznačne vyplýva z výroku tohto rozhodnutia a z odôvodnenia uvedeného v napadnutom rozsudku.

63. Túto skutočnosť treba zohľadniť pri posudzovaní tvrdenia odvolateľov, založeného na rozsudku P, že je potrebné analyzovať praktické uplatňovanie daňových opatrení tvoriacich ŠSZL na účely jeho prípadnej kvalifikácie ako selektívneho.

64. Kontext veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, si zaslúži byť stručne pripomenutý. Predmetné fínske daňové právne predpisy stanovovali, že stratu vzniknutú spoločnosti nemožno odpočítať okrem iného vtedy, ak počas roka, v ktorom táto strata vznikla, alebo neskôr, došlo k zmene vlastníctva viac ako polovice jej základného imania na základe iného spôsobu nadobudnutia ako dedením alebo závetom. Daňový orgán však mohol na základe žiadosti povoliť takýto odpočet za osobitných okolností, ak to bolo nevyhnutné na pokračovanie činnosti spoločnosti. „Osobitné okolnosti“ odôvodňujúce udelenie takéhoto výnimočného povolenia boli vymenované v usmernení uverejnenom uvedeným orgánom a zahŕňali okrem iného aj „špecifické vplyvy na zamestnanosť“.

65. Súdny dvor vo svojom rozsudku v podstate pripomenul, že pokiaľ má príslušný správny orgán širokú diskrečnú právomoc, ktorá mu umožňuje určiť príjemcov alebo podmienky, za ktorých sa opatrenie poskytne, na základe kritérií, ktoré sú predmetnému daňovému systému cudzie, na výkon tejto právomoci treba nazerať tak, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru v porovnaní s inými, a dodal, že uplatnenie tejto voľnej úvahy je odôvodnené v prípade, že je vymedzená objektívnymi kritériami, ktoré nie sú uvedenému daňovému systému cudzie. [13]

66. Práve z dôvodu heterogénnosti kritérií vymedzujúcich právomoc fínskeho daňového orgánu, všetkých cieľov a skutočností vlastných povahe skúmaného daňového režimu, s výnimkou toho, ktorý sa týka „špecifických vplyvov na zamestnanosť“, považoval Súdny dvor za potrebné spresniť v rozsudku, že selektívna povaha predpokladá „nielen znalosť obsahu relevantného práva, ale vyžaduje aj preskúmanie jeho rozsahu založené na *správnej a súdnej praxi* a informáciách týkajúcich sa rozsahu osobnej pôsobnosti týchto pravidiel“ [14].

67. Domnievam sa, že tento záver bol prinajmenšom prekonaný rozsudkom Komisia/Fútbol Club Barcelona [15].

[13] Rozsudok P (body 24 až 27).

[14] Rozsudok P (bod 20). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

[15] Rozsudok zo 4. marca 2021, Komisia/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, ďalej len „rozsudok Komisia/Fútbol Club Barcelona“, EU:C:2021:169).

68. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že v prípade schémy pomoci je Komisia povinná vykonať svoje preskúmanie s ohľadom na článok 107 ods. 1 ZFEÚ, a to vychádzajúc z času prijatia dotknutého režimu, vykonávajúc *ex ante* analýzu.[16] Presnejšie Komisia musí podľa Súdneho dvora preukázať, že daňový režim „môže zvýhodňovať jej príjemcov, a to tak, že overí, že celkovo môže v okamihu jej prijatia vzhľadom na vlastnosti, ktorými sa vyznačuje, viesť k nižšiemu zdaneniu v porovnaní s tým, ktoré vyplýva z uplatnenia všeobecného daňového režimu“[17]. V tejto súvislosti Súdny dvor vysvetlil, že preskúmanie, ktoré vykonáva Komisia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, nemôže zvýhodňovať členské štáty, ktoré vyplatili pomoc v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, na úkor tých, ktoré v súlade s týmto ustanovením oznámia pomoc vo fáze zámeru a zdržia sa jej realizácie, kým Komisia prijme konečné rozhodnutie. Ak by totiž Komisii prináležalo overiť, či sa selektívna výhoda prejavila na základe posúdenia praxe daňového orgánu v rámci schémy pomoci založenej na diskrečnom povolení, dotknutý členský štát by nemohol oznámiť opatrenia patriace do takejto schémy vo fáze zámeru. Naopak by bol povinný počkať na jej realizáciu zo strany daňového orgánu, čo by nevyhnutne predpokladalo poskytnutie protiprávnej pomoci pred oznámením.[18]

69. Za týchto okolností je existencia povinnosti Komisie posúdiť schémy pomoci *a posteriori*, tak ako táto vyplýva z výkladu navrhovaného odvolateľmi, v rozpore s touto judikatúrou, ktorej cieľom je chrániť jeden zo základných prvkov systému kontroly štátnej pomoci, t. j. oznamovaciu povinnosť zavedenú Zmluvou.[19]

70. Z uvedeného vyplýva, že Všeobecnému súdu nemožno vytýkať, tak ako to robí Španielske kráľovstvo vo svojom odvolaní, že neuviedol žiadnu správnu prax, ktorá by preukazovala, že možnosť daňového orgánu určiť iný okamih pre začiatok predčasného odpisovania bola osobitne na prospech HZZ. Ako som totiž vysvetlil vyššie, odkaz na správnu prax nebol nevyhnutný z dôvodu, že napadnutý rozsudok preukázal existenciu širokej diskrečnej právomoci daňového orgánu, pokiaľ ide o povolenie predčasného odpisovania.[20]

71. Caixabank a i. na pojednávaní uviedli, že v rozpore s tým, čo vyplýva z napadnutého rozsudku, rozsudok DM Transport[21] nestanovil povinnosť takého výkladu, podľa ktorého selektivita schémy pomoci vyplýva len z existencie širokej diskrečnej právomoci. Podľa toho, ako si uvedená spoločnosť vykladá tento rozsudok, Súdny dvor chcel povedať len to, že existencia tejto právomoci *môže* opatreniu, ktoré je *a priori* všeobecné, priznať selektívnu povahu. V tejto súvislosti treba poznamenať, že vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, sa Súdny dvor rozhodol ponechať na vnútroštátnom súde, aby rozhodol, či právomoc príslušného vnútroštátneho orgánu poskytovať úľavy na platbách týkajúcich sa príspevkov na sociálne zabezpečenie, stanovených belgickým zákonom, je diskrečná, a *ak to tak nie je*, aby stanovil, či tieto úľavy na platbách majú všeobecnú alebo selektívnu povahu.[22] Toto konštatovanie podľa môjho názoru stačí na odmietnutie výkladu navrhovaného spoločnosťami Caixabank a i.

16 Rozsudok Komisia/Fútbol Club Barcelona (bod 86).

17 Rozsudok Komisia/Fútbol Club Barcelona (bod 87).

18 Pozri rozsudok Komisia/Fútbol Club Barcelona (body 92 a 93).

19 Pozri rozsudok Komisia/Fútbol Club Barcelona (body 90 a 91).

20 Rovnako Všeobecnému súdu nemožno vytýkať, tak ako to robí aj Španielske kráľovstvo, že neuviedol žiadne regulačné ustanovenie, ktoré by preukazovalo, že možnosť daňového orgánu určiť iný okamih pre začiatok predčasného odpisovania bola osobitne na prospech HZZ. Ako som vysvetlil vyššie, odkaz na regulačné ustanovenie majúce takýto obsah nebol nevyhnutný, pretože právne odôvodnenie uvedené v napadnutom rozsudku sa nezakladá na hypotéze selektivity *de iure*.

21 Rozsudok z 29. júna 1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

22 Rozsudok z 29. júna 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, body 27 a 28); podľa Súdneho dvora musí predmetná diskrečná právomoc tomuto orgánu umožniť „určiť príjemcov alebo podmienky priznaného opatrenia“. V tejto súvislosti pozri tiež rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia (C-241/94, EU:C:1996:353, body 23 a 24), a z 1. decembra 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, body 39 a 40).

72. Napokon sa mi zdá zjavné, že v rozpore s tým, čo tvrdí Španielske kráľovstvo vo svojom odvolaní, taký výklad selektivity, aký navrhujem, nijako nevedie k obráteniu dôkazného bremena v tom zmysle, že ak by ho potvrdil Súdny dvor, Komisia by už nebola povinná preukázať, že daňový režim je selektívny z dôvodu svojich účinkov. Práve naopak, z výkladu prijatého Všeobecným súdom v napadnutom rozsudku vyplýva, že Komisia musí preukázať, že vnútroštátny správny orgán má diskrečnú právomoc vyplývajúcu z relevantnej právnej úpravy, pretože výkon tejto právomoci je podľa judikatúry nevyhnutne selektívny vo svojich účinkoch.

73. Ani judikatúra citovaná spoločnosťami Caixabank a i. v ich odvolaní, konkrétne rozsudky vydané Všeobecným súdom a Súdnym dvorom vo veci MOL/Komisia [23] a rozsudky vydané Všeobecným súdom v určitých veciach týkajúcich sa záväzných daňových stanovísk niektorých vnútroštátnych daňových orgánov (*tax rulings*), nie je podľa môjho názoru spôsobilá podporiť stanovisko odvolateľov [24].

74. Pokiaľ ide o prvú uvedenú vec, hoci je pravda, že súdy Únie sankcionovali neexistenciu skutkovej analýzy týkajúcej sa výkonu diskrečnej právomoci vnútroštátneho orgánu, v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Írsko/Komisia som zdôraznil problematickosť prebratia kritérií vyplývajúcich z tejto veci na iné prípady, keďže uplatnenie týchto kritérií predpokladá, že skúmaný právny predpis sa kvalifikuje ako „voliteľné ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré stanovuje uloženie dodatočných platobných povinností“, čomu tak v prejednávanej veci nie je. [25] Pokiaľ ide o veci týkajúce sa záväzných daňových stanovísk, Všeobecný súd považoval za nevyhnutnú skutkovú analýzu výkonu diskrečnej právomoci len z toho dôvodu, že tieto stanoviská boli kvalifikované ako individuálne opatrenia. Ako som však spresnil vyššie, povaha ŠSZL ako schémy pomoci nie je v prejednávanej veci sporná.

75. Za týchto okolností by sa mal podľa môjho názoru druhý súbor tvrdení uvádzaných odvolateľmi zamietnuť ako nedôvodný.

c) O neexistencii preskúmania selektivity ŠSZL ako celku

76. V treťom rade odvolatelia vytýkajú Všeobecnému súdu to, že v bode 101 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že ŠSZL je selektívny, po tom, čo preskúmal iba jedno jediné z opatrení, z ktorých sa skladá, pričom následne nevykonal analýzu ostatných opatrení tvoriacich ŠSZL a účinkov, ktoré spoločne vyvolali.

77. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Komisia v spornom rozhodnutí najprv preskúmala selektivitu opatrení tvoriacich ŠSZL, a potom selektivitu ŠSZL ako celku. V odôvodnení 156 tohto rozhodnutia Komisia usúdila, že výhoda, ktorú ŠSZL poskytuje, je selektívna, keďže podlieha diskrečnej právomoci daňového orgánu v rámci konania o udelení predchádzajúceho povolenia predčasného odpisovania a uplatňovanie ostatných opatrení tvoriacich ŠSZL, t. j. systému dane z tonáže a nezdanenia kapitálových ziskov, závisí od predchádzajúceho povolenia tohto orgánu.

[23] Rozsudok z 12. novembra 2013, MOL/Komisia (T-499/10, EU:T:2013:592), potvrdený rozsudkom zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Rozsudky z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669); z 24. septembra 2019, Luxembursko a Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (T-755/15 a T-759/15, EU:T:2019:670), ako aj z 15. júla 2020, Írsko a i./Komisia (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Írsko/Komisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 192).

78. V bode 101 napadnutého rozsudku Všeobecný súd usúdil, že vzhľadom na to, že jedno z opatrení umožňujúcich využívanie ŠSZL ako celku je selektívne, a to konkrétne povolenie predčasného odpisovania, Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď v spornom rozhodnutí dospela k záveru, že systém je selektívny ako celok.

79. Pokiaľ ide o môj názor, nie je mi jasné, ako by sa dalo usudzovať, že posúdenie Všeobecného súdu, nech už je aj akokoľvek stručné, nie je presné, a teda spadá pod nesprávne právne posúdenie, tak ako to tvrdí Španielske kráľovstvo. Vzhľadom na vzťah závislosti – konštatovaný v spornom rozhodnutí a daným odvolateľom nespochybnený – v rámci ktorého je uplatňovanie režimu dane z tonáže a nezdanenie kapitálových ziskov naviazané na predchádzajúce povolenie uskutočňovať predčasné odpisovanie, predstavujúce skutočný „prístupový kľúč“ k daňovým výhodám vyplývajúcim zo ŠSZL, je totiž podľa môjho názoru zjavné, že výhrada odvolateľov zameraná na nedostatočné preskúmanie selektivity, týkajúce sa účinkov, ktoré spoločne vyvolávajú opatrenia tvoriace ŠSZL, nemôže uspieť. Z uvedeného vyplýva, že toto tvrdenie treba zamietnuť ako nedôvodné.

d) O neexistencii preskúmania porovnateľnosti situácií

80. Vo štvrtom rade sa Španielske kráľovstvo a Caixabank a i. domnievajú, že Všeobecný súd sa v bode 100 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď neuskutočnil porovnanie skutkovej a právnej situácie podnikov, v prospech ktorých je predmetné opatrenie priznané, a skutkovej a právnej situácie podnikov, ktoré sú z neho vylúčené, a že za týchto okolností je napadnutý rozsudok v tejto súvislosti nedostatočne odôvodnený.

81. Zo spoločného výkladu vyplýva, že tieto tvrdenia sú založené na predpoklade, podľa ktorého mala Komisia konštatovať, že povolenie týkajúce sa predčasného odpisovania bolo *a priori* všeobecným opatrením a že jeho prípadná selektívna povaha tak mohla byť konštatovaná až po analýze v troch štádiách. Ako som však vysvetlil v týchto návrhoch, toto opatrenie upravujúce prístup k ŠSZL a k daňovým výhodám z neho vyplývajúcim poskytuje daňovému orgánu priestor na voľnú úvahu pri udeľovaní tohto povolenia. Z takejto charakteristiky vyplýva podľa judikatúry potreba vykonať preskúmanie selektivity, ktoré má inú povahu a ktoré sa týka len rozsahu diskrečnej právomoci príslušného vnútroštátneho orgánu. Hoci táto právomoc umožňuje správnemu orgánu určiť príjemcov a podmienky poskytnutia tohto opatrenia, výkon tejto právomoci bude, rovnako v zmysle judikatúry, nevyhnutne zvýhodňovať týchto príjemcov oproti akémukoľvek inému podniku nachádzajúcemu sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a to bez toho, aby bolo absolútne nevyhnutné identifikovať existenciu takéhoto zvýhodňujúceho zaobchádzania a preukázať, že situácie sú skutočne porovnateľné, tak ako to tvrdia Španielske kráľovstvo a Caixabank a i.

82. Z uvedeného vyplýva, že posúdenie vykonané Všeobecným súdom v bode 100 napadnutého rozsudku neobsahuje nesprávne právne posúdenie a nie je poznačené nedostatkom odôvodnenia. Všeobecnému súdu totiž neprislúchalo, aby vysvetlil dôvody, pre ktoré je skutková a právna situácia HZZ, podliehajúcich bežným daňovým pravidlám v oblasti odpisovania, a situácia podnikov pôsobiacich v inom odvetví, než je námorná doprava, porovnateľná so situáciou HZZ, ktorým je ŠSZL na prospech. Selektívnu povahu preukázal Všeobecný súd z právneho hľadiska dostatočne, keď v bode 100 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že aspekty voľnej úvahy *mohli* zvýhodniť príjemcov predmetných opatrení oproti všetkým ostatným daňovým subjektom nachádzajúcim sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

83. Vzhľadom na tieto úvahy by sa tieto tvrdenia mali podľa môjho názoru vyhlásiť za nedôvodné.

e) O nesprávnom posúdení rozsahu diskrečnej právomoci daňového orgánu a existencie odôvodnenia „povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému“

84. V poslednom rade Španielske kráľovstvo uvádza, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho posúdenia, keď konštatoval, že konanie o povolení predčasného odpisovania má diskrečný charakter a vyznačuje sa neexistenciou objektívnych podmienok.[26] Vzhľadom na to, že sa toto tvrdenie týka posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa právomoci, ktorú mal daňový orgán pri udelení tohto povolenia na základe vnútroštátnej právnej úpravy, niet podľa môjho názoru pochýb o tom, že toto tvrdenie treba považovať za neprípustné. Treba totiž poznamenať, že podľa ustálenej judikatúry, pokiaľ ide o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva v rámci odvolania, Súdny dvor je príslušný len overiť, či nedošlo ku skresleniu tohto práva, pričom toto skreslenie musí zjavne vyplývať z dokumentov v spise, čiže bez toho, aby bolo potrebné vykonať nové posúdenie skutkového stavu a dôkazov.[27] Španielske kráľovstvo však takéto skreslenie vnútroštátneho práva nenamieta. Predovšetkým netvrdilo ani nepreukázalo, že by úvahy Všeobecného súdu boli v *zjavnom* rozpore s obsahom článku 49 RIS alebo že by Všeobecný súd tomuto poslednému uvedenému ustanoveniu dosah, ktorý v porovnaní s ostatnými písomnosťami v spise *zjavne* nemá.[28]

85. Španielske kráľovstvo tiež Všeobecnému súdu vytýka, že v podstate zamietol tvrdenie, podľa ktorého bola diskrečná právomoc, ktorou disponoval daňový orgán v prejednávanej veci, odôvodnená „povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému“, keď uviedol, že znenie článku 49 ods. 6 RIS tým, že zveruje daňovému orgánu právomoc stanoviť začiatok odpisovania na iný deň, než je dátum navrhovaný zdaniteľnou osobou, neumožňuje zabezpečiť, aby sa jeho použitie obmedzilo len na situácie boja proti podvodom.[29]

86. V tejto súvislosti uvedený odvolateľ v podstate tvrdí, že v prípade neexistencie tejto možnosti daňového orgánu by nemožnosť nájomcu zo zmluvy o finančnom lízingu začať uhrádzať náklady na majetok ešte pred jeho dodaním viedla k finančnému skresleniu z dôvodu neexistencie symetrie so zmluvnými podmienkami, keďže tieto podmienky stanovujú, že platby sa musia uskutočniť pred tým, ako je tovar daný k dispozícii nájomcovi. Nerozumiem však tomu, ako by sa takýmto tvrdením dalo vyvrátiť konštatovanie Všeobecného súdu uvedené v bode 97 napadnutého rozsudku, podľa ktorého znenie článku 49 ods. 6 RIS neumožňuje zabezpečiť, aby sa použitie tohto ustanovenia obmedzilo *len* na situácie boja proti podvodom. V tejto súvislosti treba poznamenať, že Všeobecný súd okrem toho v bode 94 napadnutého rozsudku konštatoval, že charakteristické znaky systému povolení, tak ako sú vymedzené v článku 115 ods. 11 TRLIS a v článku 49 RIS, neobmedzujú diskrečnú právomoc správneho orgánu na overenie podmienok stanovených na to, aby vyhovovali daňovej logike. Vzhľadom na to, že absencia dôvodnosti tohto tvrdenia sa javí ako zrejmá, navrhujem toto tvrdenie zamietnuť.

[26] Podľa môjho názoru tak odvolateľ odkazuje na body 89 až 96 napadnutého rozsudku.

[27] Pozri rozsudky z 9. novembra 2017, TV2/Danmark/Komisia (C-649/15 P, EU:C:2017:835, body 49 a 50); z 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma de Galicia et Retegal/Komisia (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, bod 72), ako aj z 20. septembra 2018, Španielsko/Komisia (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

[28] Rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 21), a z 20. decembra 2017, Španielsko/Komisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 43).

[29] Španielske kráľovstvo má zjavne na mysli bod 97 napadnutého rozsudku.

f) Záver

87. Vzhľadom na to, že všetky tvrdenia musia byť zamietnuté ako nedôvodné, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol druhý odvolací dôvod vo veci C-649/20 P, prvý odvolací dôvod vo veci C-658/20 P a prvý odvolací dôvod vo veci C-662/20 P v celom rozsahu.

B. O štvrtom odvolacom dôvode vo veci C-649/20 P, štvrtom odvolacom dôvode vo veci C-658/20 P a treťom odvolacom dôvode vo veci C-662/20 P

1. Stručné zhrnutie tvrdení účastníkov konania

88. V zmysle štvrtých odvolacích dôvodov vo veciach C-649/20 P a C-658/20 P, ako aj tretieho odvolacieho dôvodu vo veci C-662/20 P, uvádzaných pre prípad, že sa nevyhovie žiadnemu z predchádzajúcich odvolacích dôvodov, odvolatelia Všeobecnému súdu vytýkajú to, že v bodoch 219 a 220 napadnutého rozsudku zamietol žalobný dôvod, ktorý uviedli Lico Leasing a PYMAR a ktorý podporili najmä Caixabank a i., založený na porušení zásad uplatniteľných na vymáhanie, a to z dôvodu metódy výpočtu nezlučiteľnej pomoci, v dôsledku ktorej sa podľa ich názoru nariadilo investorom HZZ vrátenie celej sumy pomoci, hoci títo investori mali prospech len z 10 % až 15 % výhody vyplývajúcej zo ŠSZL, pričom zvyšok bol prevedený na námorné spoločnosti.

89. V rámci týchto odvolacích dôvodov odvolatelia tvrdia, že i) Všeobecný súd sa neriadil logikou rozsudku Komisia/Španielsko a i. keď konštatoval, že investori boli priamymi príjemcami pomoci; ii) vymáhanie celej sumy pomoci od investorov HZZ je v rozpore so zásadou, podľa ktorej vymáhanie pomoci nemá charakter sankcie; iii) Všeobecný súd nezohľadnil skutočnosť, že ŠSZL bol systémom pozostávajúcim z viacerých opatrení, ako ani jeho zmluvné aspekty, a že vzal do úvahy len daňové účinky niektorých opatrení namiesto toho, aby zohľadnil jedinú výhodu, ktorú investori HZZ skutočne získali vďaka ŠSZL ako celku; a iv) vzhľadom na to, že bolo uznané, že investori HZZ boli z právneho hľadiska povinní previesť 90 % daňovej výhody na iné subjekty, Komisia a Všeobecný súd sa nesprávne domnievali, že prevod výhody nemožno pripísať štátu, a to z dôvodu, že sa uskutočnil prostredníctvom súkromných zmlúv.

90. Komisia sa domnieva, že odvolacie dôvody uvádzané Španielskym kráľovstvom, ako aj spoločnosťami Lico Leasing a PYMAR, sú neprípustné, a to z dôvodu, že tieto spoločnosti ich nepredložili v konaní na prvom stupni, a v každom prípade namieta proti všetkým tvrdeniam odvolateľov, ktoré sú zhrnuté vyššie.

2. O prípustnosti

91. Pokiaľ ide o námietku neprípustnosti štvrtého odvolacieho dôvodu spoločností Lico Leasing a PYMAR vo veci C-658/20 P, Komisia tvrdí, že Súdnemu dvoru bol v rámci tohto odvolacieho dôvodu predložený spor v širšom rozsahu, ako bol ten, ktorým sa zaoberal Všeobecný súd, keďže odvolatelia vo svojom odvolaní po prvýkrát spochybnili totožnosť príjemcov predmetnej pomoci.

92. Toto tvrdenie nie je podľa môjho názoru presvedčivé. Dve časti, v ktorých je tento odvolací dôvod vyjadrený, sa totiž týkajú existencie neskorších príjemcov vo vzťahu k príjemcom, ktorí boli identifikovaní v spornom rozhodnutí, a to s jediným cieľom preukázať, že Všeobecný súd sa

dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď potvrdil sporné rozhodnutie, pokiaľ ide o vymáhanie *celej sumy* pomoci od investorov HZZ. Lico Leasing a PYMAR pritom nespochybňujú totožnosť príjemcov, tak ako bola táto zistená v spornom rozhodnutí.

93. Pokiaľ ide o námietku neprípustnosti týkajúcu sa štvrtého odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva vo veci C-649/20 P, Komisia zastáva názor, že tento odvolateľ neuviedol pred Všeobecným súdom nijaký dôvod spochybňujúci totožnosť príjemcov, a ani netvrdil, že zásady upravujúce vymáhanie bránia tomu, aby sa nariadilo vrátenie celej sumy pomoci od investorov HZZ. V tejto súvislosti iba pripomeniem, že podľa v súčasnosti ustálenej judikatúry, pokiaľ Všeobecný súd spojil dve veci a vydal jediný rozsudok, ktorý zodpovedá všetkým žalobným dôvodom uvedeným účastníkmi konania pred Všeobecným súdom, môže každý z nich kritizovať úvahy týkajúce sa žalobných dôvodov vznesených pred Všeobecným súdom žalobcom v druhej spojenej veci.[30] V prejednávanej veci Všeobecný súd najprv spojil veci T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, potom vydal jediný rozsudok, ktorým rozhodol o všetkých žalobných dôvodoch predložených účastníkmi konania, z čoho vyplýva, že Španielske kráľovstvo je oprávnené kritizovať úvahu Všeobecného súdu týkajúcu sa tretieho žalobného dôvodu, ktorý uviedli Lico Leasing a PYMAR vo svojej žalobe v prvostupňovom konaní.

94. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil štvrtý odvolací dôvod vo veci C-658/20 P a štvrtý odvolací dôvod vo veci C-649/20 P za prípustné.

3. O veci samej

95. Treba pripomenúť, že zatiaľ čo Lico Leasing a PYMAR tvrdia, že odpoveď Všeobecného súdu na tretí žalobný dôvod uvedený v ich žalobe, ktorá je predmetom bodov 219 a 220 napadnutého rozsudku, obsahuje nesprávne právne posúdenie, Španielske kráľovstvo sa domnieva, že táto odpoveď je aj nedostatočne odôvodnená. Podľa môjho názoru však posúdenie Súdneho dvora týkajúce sa dodržania povinnosti odôvodnenia, ktorú má Všeobecný súd, predstavuje predchádzajúcu podmienku vo vzťahu k preskúmaniu nesprávneho právneho posúdenia.

96. Týmto žalobným dôvodom Lico Leasing a PYMAR tvrdili, že sporné rozhodnutie nie je v súlade so všeobecnými zásadami upravujúcimi vymáhanie štátnej pomoci, keďže sa zdá, že sa ním nariadilo vrátenie celej sumy predmetnej pomoci od investorov napriek tomu, že časť výhody bola systematicky prevádzaná na námorné spoločnosti. Príkaz na vymáhanie sa podľa ich názoru mal týkať len pomoci, z ktorej mali investori skutočne prospech.

97. V bodoch 219 a 220 Všeobecný súd odpovedal na tento žalobný dôvod takto:

„219. Vzhľadom na skutočnosť, že Komisia v prejednávanej veci rozhodla, že námorné spoločnosti nie sú príjemcami pomoci, čo je záver, ktorý nie je predmetom tohto sporu, v dôsledku toho sa príkaz na vymáhanie týkal výlučne a v celom rozsahu investorov, ktorí boli jedinými príjemcami pomoci podľa napadnutého rozhodnutia z dôvodu transparentnosti HZZ. Na základe jeho vlastnej logiky napadnutým rozhodnutím teda nedošlo k nesprávnemu posúdeniu, keď ním bolo nariadené vymáhanie celej pomoci od investorov, hoci časť výhody previedli na iné subjekty, keďže títo neboli považovaní za príjemcov pomoci. Podľa napadnutého rozhodnutia totiž práve investori mali skutočný prospech z pomoci, keďže uplatniteľná právna úprava im neukladala povinnosť previesť časť pomoci na tretie osoby.

[30] Pozri najmä rozsudok zo 14. októbra 2014, Buono a i./Komisia (C-12/13 P a C-13/13 P, EU:C:2014:2284, bod 52 a citovaná judikatúra).

220. Príkaz na vymáhanie pomoci preto nemožno považovať za sankciu pre investorov alebo za opatrenie, ktoré narúša hospodársku súťaž v prospech ich konkurentov, ako to tvrdia Bankia a i.“

98. Pokiaľ ide o mňa, priznávam, že v týchto dvoch bodoch som nedokázal identifikovať preskúmanie zákonnosti sporného rozhodnutia, pokiaľ ide o určenie výšky pomoci, ktorá sa má vymáhať od investorov, t. j. preskúmanie, ktoré je predmetom tretieho žalobného dôvodu uvádzaného spoločnosťami Lico Leasing a PYMAR pred Všeobecným súdom. Je totiž zjavné, že hoci cieľom tohto žalobného dôvodu nebolo spochybniť totožnosť príjemcov, tak ako je zistená v spornom rozhodnutí, Všeobecný súd bol na účely odpovede na tento žalobný dôvod povinný uskutočniť preskúmanie otázku, či tá časť daňovej výhody, ktorá bola prevedená na námorné spoločnosti, môže byť považovaná za nepriamu výhodu vyplývajúcu z uplatnenia ŠSZL.

99. Naopak sa mi zdá, že zo znenia uvedených bodov napadnutého rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd zamietol žalobný dôvod spoločností Lico Leasing a PYMAR, pričom sa obmedzil len na to, že konštatoval, že skutočnosť, že námorné spoločnosti nie sú príjemcami dotknutej pomoci, nie je spochybnená, a pripomenul logiku sporného rozhodnutia, pokiaľ ide o dôvod odôvodňujúci vymáhanie len od investorov.

100. Treba dodať, že vykonaniu analýzy požadovanej v zmysle tohto žalobného dôvodu nebránili skutočnosti, ku ktorým sa Súdny dvor vyjadril v rozsudku Komisia/Španielsko a i. V bode 47 tohto rozsudku Súdny dvor uviedol, že rozhodnutie Komisie nariadiť vymáhanie nezlučiteľnej pomoci iba od investorov HZZ nemá vplyv na záver, podľa ktorého Všeobecný súd nesprávne vylúčil, že by HZZ mohli mať postavenie príjemcov týchto daňových opatrení. Súdny dvor ďalej v tom istom bode spresnil, že nie je povinný rozhodovať o zákonnosti uvedeného príkazu na vymáhanie v rámci odvolania, ktoré mu bolo predložené.

101. Napadnutý rozsudok je teda podľa môjho názoru nedostatočne odôvodnený.

102. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že Všeobecný súd tým, že neodpovedal na tretí žalobný dôvod spoločností Lico Leasing a PYMAR, porušil svoju povinnosť odôvodnenia. Za týchto okolností musí byť napadnutý rozsudok čiastočne zrušený.

V. O žalobe podanej na Všeobecnom súde

103. Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ak je odvolanie dôvodné a Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu, Súdny dvor môže v danej veci vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje.

104. V prejednávanej veci to tak podľa môjho názoru je, keďže jednak má Súdny dvor k dispozícii všetky skutkové okolnosti potrebné na jeho rozhodnutie, a po druhé, všetky okolnosti sporu boli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom. Okrem toho nemožno nezohľadniť skutočnosť, že táto skutočná súdna sága sa začala odvíjať od 25. septembra 2013, v dôsledku čoho je v záujme dotknutých osôb podliehajúcich súdnej právomoci nutné sa vyhnúť opätovnému vráteniu veci Všeobecnému súdu.

105. Pokiaľ ide o tretí žalobný dôvod, uvádzaný spoločnosťami Lico Leasing a PYMAR pred Všeobecným súdom, tak ako je zhrnuté v bode 97 vyššie, hneď na úvod je potrebné pripomenúť, že povinnosť členských štátov odstrániť prostredníctvom vymáhania pomoc, ktorú Komisia

považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, si podľa klasickej judikatúry kladie za cieľ nastolenie pôvodného stavu pred poskytnutím pomoci. [31]

106. Tento cieľ sa dosiahne vtedy, keď je predmetná pomoc, ktorá je prípadne zvýšená o úroky z omeškania, vrátená zo strany príjemcu, alebo presnejšie zo strany podnikov, ktoré ju skutočne použili. [32] To znamená potrebu preveriť, ktoré podniky majú prospech z *ekonomických účinkov* vyplývajúcich z poskytnutia pomoci.

107. Z uvedeného vyplýva, že keď podnik previedol na iný subjekt časť výhody vyplývajúcej zo štátneho opatrenia, je potrebné uskutočniť presné vyčíslenie pomoci, ktorá sa má vymôcť od tohto podniku, takže tento podnik stráca len tú výhodu, z ktorej mal prospech oproti svojim konkurentom, a obnoví sa stav pred poskytnutím pomoci. Vymáhanie vyššej sumy by oslabilo predchádzajúce konkurenčné postavenie príjemcu pomoci a malo by tak povahu sankcie, čo by bolo nezlučiteľné so všeobecnou zásadou upravujúcou vymáhanie, tak ako je vysvetlené vyššie.

108. V tomto prípade ide o to, aby sa rozhodlo, či by metóda koncipovaná Komisiou v spornom rozhodnutí viedla k tomu, že by sa od investorov vyžadovalo, aby vrátili vyššiu sumu, než je suma, z ktorej mali skutočne prospech z dôvodu poskytnutia pomoci, keďže časť tejto sumy bola týmito investormi systematicky prevádzaná na námorné spoločnosti.

109. V tejto súvislosti treba poznamenať, že vymáhanie pomoci sa vo všeobecnosti obmedzuje na priame zisky vyplývajúce z jej poskytnutia, pričom sa nevzťahuje aj na prípadné nepriame zisky, ktoré vyplývajú z takéhoto poskytnutia. Súdny dvor však v sérii rozsudkov usúdil, že výhodu možno poskytnúť iným podnikom, než sú podniky, na ktoré sú štátne prostriedky priamo prevedené.

110. Tieto rozsudky je potrebné stručne preskúmať, s cieľom identifikovať skutočnosti, ktoré umožňujú zohľadnenie takejto „nepriamej výhody“.

111. V rozsudku Nemecko/Komisia [33] bol Súdny dvor požiadaný o posúdenie režimu daňových úľav, stanoveného zákonom o dani z príjmov, ktorým sa priznáva právo na daňový odpočet každej zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudla podiely v kapitálových spoločnostiach, ktoré majú sídlo, ako aj svoje vedenie v nových spolkových krajinách alebo v Berlíne (Nemecko), a ktoré majú viac ako 250 zamestnancov. V tejto súvislosti Súdny dvor v podstate dospel k záveru, že podniky, na ktoré sa vzťahuje táto právna úprava, požívajú nepriamu výhodu, keďže prípadné nadobudnutie podielov investormi v týchto podnikoch za daňovo výhodnejších podmienok má svoj pôvod v tom, že sa dotknutý členský štát vzdal daňových príjmov, ktoré by mu za normálnych okolností boli odvedené. Následne Súdny dvor dodal, že ak do toho vstúpi autonómne rozhodnutie zo strany investorov, nemá to za následok zrušenie tejto spojitosti, „keďže z ekonomického hľadiska je zmena trhových podmienok, ktorá viedla k uvedenej výhode, výsledkom straty daňových zdrojov orgánov verejnej moci“ [34].

[31] Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 89 a citovaná judikatúra).

[32] Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 90 a citovaná judikatúra).

[33] Rozsudok z 19. septembra 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467, body 26 a 27).

112. V rozsudku Holandsko/Komisia [35] išlo o právnu úpravu stanovujúcu poskytnutie dotácie holandským prevádzkovateľom čerpacích staníc umiestnených predovšetkým pozdĺž nemeckej hranice, s cieľom znížiť rozdiel medzi sadzbami spotrebných daní platnými v Holandsku a sadzbami existujúcimi v Nemecku. Súdny dvor rozhodol, že veľké ropné spoločnosti tak získali nepriamu výhodu z dôvodu, že v niektorých zmluvách o výhradnom nákupe, uzavretých medzi týmito spoločnosťami a uvedenými prevádzkovateľmi, existovali „doložky o riadení cien“, ktoré v podstate stanovovali, že ropná spoločnosť prevezme časť nákladov na zníženie ceny na pumpe, odsúhlasené zo strany prevádzkovateľa, pokiaľ sa na základe trhových podmienok stane úprava týchto zliav želateľnou alebo nevyhnutnou. Táto nepriama výhoda mala podľa Súdneho dvora svoj pôvod v pomoci poskytnutej na základe holandskej právnej úpravy, pokiaľ bolo na základe tejto právnej úpravy uplatňovanie doložiek o riadení ceny v praxi nepotrebné. [36]

113. Vo veci Mediaset Všeobecný súd a Súdny dvor dospeli k záveru, že talianska právna úprava stanovujúca príspevky v prospech spotrebiteľov na nákup pozemných digitálnych dekodérov poskytuje pozemným vysielateľom nepriamu výhodu z toho dôvodu, že tým, že týchto spotrebiteľov podnecuje na prechod z analógového systému na digitálny systém, má táto právna úprava za dôsledok obmedzenie nákladov, ktoré by tieto subjekty museli znášať na účely rozšírenia publika, a umožnenie im tak konsolidovať svoje postavenie na trhu. [37]

114. Poznamenávam, že v bode 116 svojho oznámenia o pojme „štátna pomoc“ Komisia konštatovala, že z tejto judikatúry vyplýva, že na účely overenia existencie nepriamej výhody „by sa mali vopred preskúmať predvídateľné účinky daného opatrenia“ a že „nepriama výhoda je prítomná vtedy, keď je opatrenie navrhnuté tak, že jeho sekundárne účinky sú nasmerované na identifikovateľné podniky alebo skupiny podnikov“ [38].

115. Hoci pritom s výkladom Komisie súhlasím, z tejto judikatúry zároveň vyvodzujem, že existencia takejto výhody vyplýva z obsahu uplatniteľných ustanovení (vec Nemecko/Komisia) alebo z obsahu týchto ustanovení v súvislosti s existujúcim skutkovým kontextom (veci Holandsko/Komisia a Mediaset). Už len samotné tieto prípady podľa Súdneho dvora odôvodňujú, aby sa konštatovalo, že sekundárne ekonomické účinky toho, že sa členský štát vzdá daňových príjmov, ktoré by mu za normálnych okolností boli odvedené, sú orientované na nepriamych príjemcov skúmaného systému.

116. Podľa môjho názoru z toho vyplýva aj to, že skutočnosť, že prevod časti alebo celej výhody na nepriamych príjemcov nie je z právneho hľadiska povinný, sama osebe nijako nevedie k vylúčeniu pripísateľnosti takéhoto prevodu štátu.

117. V tomto štádiu je potrebné overiť, či obsah opatrení, ktoré tvoria ŠSZL, sám osebe alebo v skutkovom kontexte, do ktorého patrí, umožňuje tvrdiť, že ŠSZL je koncipovaný tak, aby nasmeroval svoje sekundárne účinky na námorné spoločnosti.

118. Odpoveď na takúto otázku si vyžaduje predovšetkým zohľadnenie osobitnej štruktúry ŠSZL, ktorá je vybudovaná okolo série daňových opatrení, ktorých uplatňovanie závisí od výkonu diskrečnej právomoci daňového orgánu pri udeľovaní predchádzajúceho správneho povolenia,

[35] Rozsudok z 13. júna 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Rozsudok z 13. júna 2002, Holandsko/Komisia (C-382/99, EU:C:2002:363, bod 62).

[37] Rozsudky z 15. júna 2010, Mediaset/Komisia (T-177/07, EU:T:2010:233, bod 62), a z 28. júla 2011, Mediaset/Komisia (C-403/10 P, neuverejnený, EU:C:2011:533, body 76 a 77).

[38] Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1).

a reťazca zmlúv, medzi ktoré patrí v konečnom dôsledku aj zmluva, na základe ktorej HZZ prenajímajú lodným spoločnostiam loď v rámci prenájmu samostatnej lode, pričom tieto spoločnosti sa zaväzujú nadobudnúť toto plavidlo po uplynutí stanoveného obdobia.

119. Vzhľadom na túto situáciu sa domnievam, že zmluvná štruktúra ŠSZL patrí do existujúceho skutkového kontextu v zmysle vyššie preskúmanej judikatúry. Zásah štátu prostredníctvom udelenia povolenia uskutočňovať predčasné odpisovanie, predstavujúce skutočný „prístupový kľúč“ k daňovým výhodám vyplývajúcim zo ŠSZL, totiž nevyhnutne nasleduje po vytvorení tejto štruktúry.

120. Ak by sa preukázalo, že takáto zmluvná štruktúra ako celok, vrátane zmluvy uzavretej medzi HZZ a námornými spoločnosťami, bola predmetom posúdenia zo strany daňového orgánu na účely prípadného udelenia uvedeného povolenia, vyplývalo by z toho, že ekonomická výhoda získaná námornými spoločnosťami má svoj pôvod v tom, že sa Španielske kráľovstvo sa vzdalo daňových príjmov, na odvedenie ktorých malo nárok.

121. Domnievam sa však, že toto posúdenie nemôže nezohľadniť kontext judikatúry, v ktorom sa má uskutočniť. Judikatúra týkajúca sa nepriamej výhody ma podľa môjho názoru nabáda k tomu, aby som prijal za svoje Cicerovo úslovie *„summum ius summa iniuria“* (neprimerané uplatňovanie práva vedie k nespravodlivosti), a to tým, že vylúčim akýkoľvek nadbytočný formalizmus s cieľom zabezpečiť, aby právny výklad zodpovedal ekonomickej realite. Odôvodnenie, na ktorom je založený tento prístup, spočíva v požiadavke zabrániť akémukoľvek pokusu o obchádzanie zásad týkajúcich sa vymáhania štátnej pomoci, tak ako boli tieto pripomenuté vyššie.

122. Toto riziko v prejednávanej veci nesporne existuje. Už len samotné zavedenie schémy pomoci priznávajúcej správnemu orgánu diskrečnú právomoc, pokiaľ ide o výber príjemcov a podmienky poskytnutia pomoci, akou je ŠSZL, by mohlo členským štátom umožniť „zastrieť“ existenciu nepriamych príjemcov a zabrániť tak tomu, aby sa od nich vymohla časť tejto pomoci alebo celá táto pomoc.[39] V tejto súvislosti pripomínam, že správnu prax týkajúcu sa povolenia uskutočňovať predčasné odpisovanie nemožno zohľadniť v rámci preskúmania podľa článku 107 ZFEÚ, keďže ide o skutočnosť, ku ktorej už z podstaty veci dochádza následne po prijatí ŠSZL.[40]

123. Z vyššie uvedeného podľa môjho názoru vyplýva, že neexistencia právnej povinnosti HZZ previesť výhodu na námorné spoločnosti a nemožnosť zohľadniť správnu prax týkajúcu sa vydávania povolení na predčasné odpisovanie by nevyhnutne nemali brániť tomu, aby sa dospelo k záveru, že hospodárska výhoda, ktorú námorné spoločnosti získali z dôvodu, že investorom zoskupeným v HZZ zaplatili kúpnu cenu lode, v ktorej bola zahrnutá zľava 20 % až 30 %, je pripísateľná Španielskemu kráľovstvu.

124. Požiadavka zabrániť obchádzaniu zásad, ktorými sa riadi vymáhanie štátnej pomoci a ktorá už bola zdôraznená vyššie, by totiž mala viesť k odmietnutiu takéhoto výkladu, pričom sa uzná, že súvislosť medzi nepriamou výhodou a štátnym zásahom možno odvodiť zo súboru indícií, ktoré sprevádzali prijatie a fungovanie ŠSZL.

[39] V tejto súvislosti musím pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry kvalifikácia štátnej pomoci nemôže závisieť od techniky právnej úpravy používanej členskými štátmi. Pozri najmä rozsudok zo 6. októbra 2021, World Duty Free Group a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 95).

[40] Treba poznamenať, že Komisia v odôvodneniach 135 a 136 sporného rozhodnutia uviedla, že z príkladov poskytnutých španielskymi orgánmi vyplýva, že žiadosti o povolenie, ktoré predložili HZZ, podrobne opisovali celý ŠSZL, uvádzali sa v nich všetky relevantné zmluvy a pozostávali z príloh obsahujúcich podrobný výpočet celkových daňových výhod a spôsobu rozdelenia medzi námornú spoločnosť (alebo skutočnosti potrebné na uskutočnenie takéhoto výpočtu) na jednej strane a HZZ alebo ich investorov na strane druhej.

125. V prvom rade samotná Komisia v odôvodnení 12 sporného rozhodnutia opisuje ŠSZL ako „systé[m] daňového plánovania…, ktorý spravidla zavedie banka na vytvorenie daňových výhod pre investorov v rámci HZZ, ktoré je daňovo transparentné, a *na prenesenie časti týchto daňových výhod na námornú spoločnosť vo forme zľavy z ceny lode*, pričom investori HZZ si zachovávajú ďalšie výhody z dôvodu návratnosti svojej investície“ [41]. Tento prevod sa tak zdá byť riadnou súčasťou ŠSZL a jedným z jeho cieľov, pričom časť daňovej výhody, ktorá zostáva investorom HZZ, je koncipovaná ako odmena nevyhnutná na zabezpečenie ich účasti v systéme ako sprostredkovateľov.

126. V druhom rade je potrebné poznamenať, že španielska právna úprava ponecháva priestor na to, aby sa diskrečná právomoc daňového orgánu týkajúca sa povoľovania predčasného odpisovania, ktoré je prístupovým kľúčom k daňovým výhodám vyplývajúcim zo ŠSZL, mohla uplatniť pri zohľadnení podmienok zmluvného vzťahu medzi HZZ a námornými spoločnosťami. Podľa článku 49 ods. 4 RIS bolo totiž finančné riaditeľstvo, ktoré je zodpovedné za povoľovacie konanie v rámci ministerstva hospodárstva, oprávnené požadovať všetky informácie a dokumenty, ktoré považovalo za potrebné, čo znamenalo, že celá dokumentácia týkajúca sa uvedeného zmluvného vzťahu mohla byť súčasťou spisu predloženého daňovému orgánu. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že Komisia v bode 169 sporného rozhodnutia pripustila, že na účely prijatia rozhodnutia o udelení povolenia týkajúceho sa predčasného odpisovania posudzuje španielsky daňový orgán ekonomický dopad *celej* transakcie.

127. V treťom rade podľa môjho názoru je potrebné zdôrazniť, že zmluvná štruktúra bola vytvorená na podnet námorných spoločností, ktoré sa dohodli s lodenicou na lodi, ktorá sa mala postaviť, oproti zaplateniu kúpnej ceny zahŕňajúcej zľavu vo výške 85 – 90 % daňového zvýhodnenia vyplývajúceho z uplatňovania opatrení, ktoré tvoria ŠSZL, a potom tieto isté námorné spoločnosti zaplatili túto zľavnenú cenu v rámci svojho zmluvného vzťahu s HZZ. Za týchto okolností sa mi zdá rozumné usudzovať, že pri preskúmaní, ktoré uskutočnil daňový orgán na účely udelenia povolenia týkajúceho sa predčasného odpisovania, sa neopomenulo zohľadnenie zmluvy medzi HZZ a námornými spoločnosťami, pretože v opačnom prípade by bola porušená logika zmluvnej štruktúry, ktorá predstavovala prinajmenšom nevyhnutný predpoklad na získanie daňových výhod vyplývajúcich zo ŠSZL.

128. Vzhľadom na uvedené, posúdenie Komisie, ktoré sa obmedzuje na jeden segment tejto zmluvnej štruktúry, podľa môjho názoru dostatočne neumožňuje odrážať ekonomické účinky ŠSZL. Toto konštatovanie je podporené skutočnosťou, že Komisia tak vo svojom vyjadrení k žalobe, ako aj na pojednávaní, tvrdila, že okolnosti prejednávanej veci sa približujú okolnostiam, ktoré boli predmetom rozsudku Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity [42].

129. Vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, bol Súdny dvor požiadaný o posúdenie írskej dane zaťažujúcej letecké spoločnosti. Táto daň stanovovala dve rôzne sadzby, a to 2 eurá na cestujúceho v prípade letu do destinácie nachádzajúcej sa v maximálnej vzdialenosti 300 km od letiska v Dubline (Írsko) a 10 eur na cestujúceho vo všetkých ostatných prípadoch, a suma tejto dane mohla byť zohľadnená v cene letenky ponúkanej cestujúcim. Súdny dvor vo svojom rozsudku rozhodol, že vrátenie výhody poskytnutej prostredníctvom uplatnenia zníženej sadzby si vyžaduje, aby správny orgán vymáhal od leteckých spoločností ako príjemcov rozdiel medzi sumou dane, ktorá mala byť zaplatená za každý z uskutočnených letov, a skutočne zaplatenou sumou, pričom hospodársky zisk, ktorý uvedené spoločnosti mohli získať prostredníctvom *využívania* tejto

[41] Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

[42] Rozsudok z 21. decembra 2016 (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990).

výhody je na účely vymáhania pomoci irelevantný [43]. Dôvod, z ktorého tento záver vychádzal, spočíval v skutočnosti, že prípadné zohľadnenie výhody v cene leteniek ponúkaných cestujúcim záviselo výlučne od obchodného rozhodnutia prijatého leteckými spoločnosťami, ktoré sú príjemcami predmetnej pomoci.

130. Ak by sa takéto riešenie uplatnilo na prejednávanú vec, znamenalo by to usudzovať, že prevod časti daňovej výhody, získanej z dôvodu uplatnenia ŠSZL, zo strany investorov HZZ na námorné spoločnosti vyplýval z obchodného rozhodnutia prijatého týmito investormi, ktorí sa rozhodli využiť túto výhodu prostredníctvom ponuky kúpnej ceny lode, zahŕňajúcej zľavu vo výške približne 30 %. O nesprávnosti takéhoto výkladu podľa môjho názoru nemožno pochybovať.

131. Ako totiž uviedlo Španielske kráľovstvo na pojednávaní, atraktívna cena, na ktorej sa HZZ dohodli s námornými spoločnosťami za nákup lodí, nevyplývala zo skutočného výkonu zmluvnej autonómie HZZ, keďže HZZ pôsobili v usporiadaní, v ktorom bola ziskovosť predaja lode preddefinovaná zmluvnou štruktúrou, a to najmä vopred uzavretou zmluvou o stavbe lode. Tieto HZZ tak boli jednoducho len zodpovedné za prerozdelenie daňovej výhody vyplývajúcej zo ŠSZL takým spôsobom, aby časť tejto výhody bola na prospech lodným spoločnostiam. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že keď Komisia v spornom rozhodnutí uskutočnila preskúmanie zlučiteľnosti predmetnej pomoci, opakovane identifikovala HZZ ako sprostredkovateľov, ktorí prenášajú časť uvedenej výhody na námorné spoločnosti. [44]

132. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že časť daňovej výhody, ktorú HZZ preniesli na námorné spoločnosti v rámci súkromných zmlúv uzavretých medzi nimi, musí byť odpočítaná od sumy, ktorá sa má vymáhať od investorov HZZ, a aby teda vyhovel tretiemu dôvodu, ktorý uviedli Lico Leasing a PYMAR pred Všeobecným súdom.

VI. Návrh

133. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor čiastočne zrušil rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie z 23. septembra 2020, Španielsko a i./Komisia (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), v časti, v ktorej Všeobecný súd porušil svoju povinnosť odôvodnenia v rámci svojej odpovede na tretí žalobný dôvod uvádzaný spoločnosťami Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, a aby čiastočne zrušil rozhodnutie Komisie 2014/200/EÚ zo 17. júla 2013 o schéme pomoci SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) poskytnutej Španielskom [–] Daňový režim uplatniteľný na určité dohody o finančnom lízingu, tiež známe ako „španielsky systém zdanenia lízingu“, a konkrétnejšie príkaz na vymáhanie v rozsahu, v akom sa týka výpočtu sumy nezlučiteľnej pomoci, ktorá sa má vymáhať.

[43] Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 92).

[44] Pozri najmä bod 203 sporného rozhodnutia.