Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma komora)

zo 17. decembra 2015 *

„Štátna pomoc — Stavba lodí — Daňové ustanovenia uplatniteľné na určité dohody uzavreté na účely financovania a nákupu plavidiel — Rozhodnutie, ktorým sa pomoc vyhlasuje za čiastočne nezlučiteľnú s vnútorným trhom a nariaďuje sa jej čiastočné vymáhanie — Žaloba o neplatnosť — Osobná dotknutosť — Prípustnosť — Výhoda — Selektívna povaha — Ovplyvnenie obchodu medzi členskými štátmi — Narušenie hospodárskej súťaže — Povinnosť odôvodnenia“

V spojených veciach T-515/13 a T-719/13,

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: pôvodne N. Díaz Abad, neskôr M. Sampol Pucurull, abogados del Estado,

žalobca vo veci T-515/13,

Lico Leasing, SA, so sídlom v Madride (Španielsko),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA, so sídlom v Madride,

v zastúpení: M. Merola a A. Sánchez, advokáti,

žalobkyne vo veci T-719/13,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: V. Di Bucci, M. Afonso, M. É. Gippini Fournier a P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh na 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“ (Ú. v. EÚ L 114, 2014, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma komora),

v zložení: predseda komory M. van der Woude (spravodajca), sudcovia I. Wiszniewska-Białecka a I. Ulloa Rubio,

tajomník: J. Palacio González, hlavný referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaniach z 9. a 10. júna 2015,

* Jazyk konania: španielčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

Okolnosti predchádzajúce sporu

I – *Správne konanie*

1 Európska komisia dostala od mája 2006 niekoľko sťažností na tzv. „španielsky systém zdanenia lízingu“ (ďalej len „SZL“). Predovšetkým dve vnútroštátne združenia lodeníc a jedna individuálna lodenica oznámili, že tento režim umožňuje námorným spoločnostiam kupovať plavidlá postavené španielskymi lodenicami za ceny znížené o 20 % až 30 % (ďalej len „zľava“), v dôsledku čoho ich členovia prichádzajú o zmluvy o stavbe plavidiel. Dňa 13. júla 2010 podpísali združenia lodeníc siedmich európskych krajín petíciu proti SZL. Prinajmenšom jedna námorná spoločnosť podporila tieto sťažnosti.

2 Po početných žiadostiach, ktoré Komisia zaslala španielskym orgánom, a dvoch stretnutiach týchto strán, začala Komisia na základe rozhodnutia K(2011) 4494 v konečnom znení z 29. júna 2011 (Ú. v. EÚ C 276, s. 5, ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ.

II – *Napadnuté rozhodnutie*

3 Komisia 17. júla 2013 prijala rozhodnutie 2014/200/EÚ 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“ (Ú. v. EÚ L 114, 2014, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). Komisia sa v tomto rozhodnutí domnieva, že určité daňové opatrenia tvoriace SZL „predstavujú štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorú Španielske kráľovstvo neoprávnene zaviedlo od 1. januára 2002 v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ (článok 1 napadnutého rozhodnutia). Tieto opatrenia boli považované za čiastočne nezlučiteľné s vnútorným trhom (článok 2 napadnutého rozhodnutia). Vymáhanie bolo nariadené za určitých podmienok iba od investorov, ktorí mali z predmetných výhod prospech, bez toho, aby títo mali možnosť preniesť ťarchu vymáhania na iné osoby (článok 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia).

A – *Opis SZL*

4 Komisia v odôvodnení 8 napadnutého rozhodnutia uviedla, že SZL sa používal pri transakciách, ktoré zahŕňali stavbu plavidiel lodenicami (predávajúcimi) a ich nákup námornými prepravnými spoločnosťami (kupujúcimi), ako aj financovanie týchto transakcií prostredníctvom právnej a finančnej štruktúry *ad hoc*.

5 Komisia konkrétne uviedla, že „SZL je založený na právnej a finančnej štruktúre ad hoc organizovanej bankou, ktorá je sprostredkovateľom medzi prepravnou spoločnosťou a lodenicou…, komplexnej sieti zmlúv medzi rôznymi zmluvnými stranami [a] uplatňovaní viacerých španielskych daňových opatrení“ (odôvodnenie 9 napadnutého rozhodnutia).

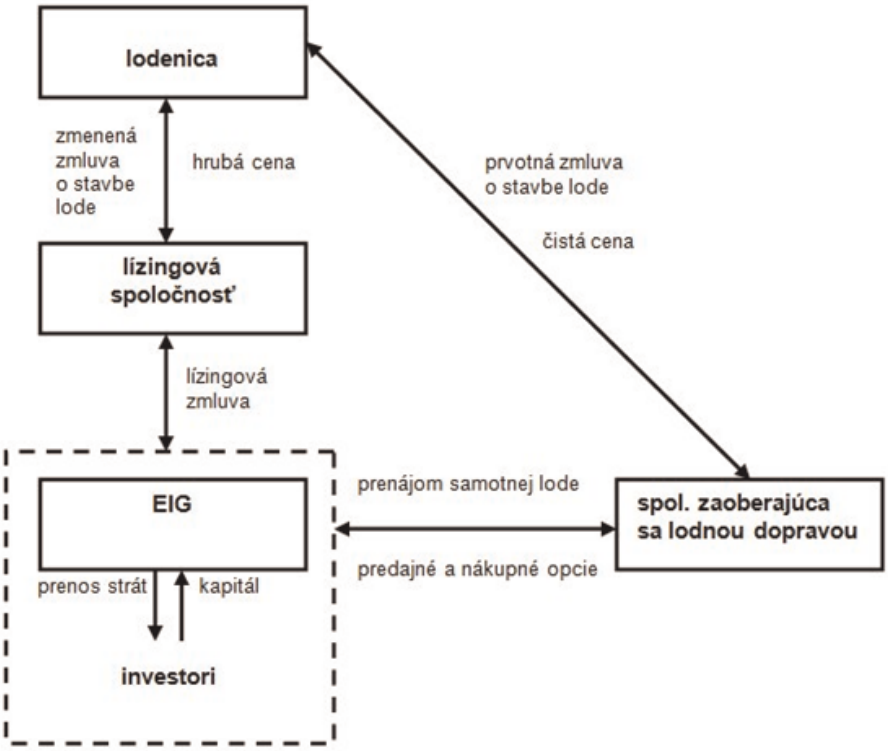
6 Komisia tiež poznamenala, že „kupujúcimi sú prepravné spoločnosti z celej Európy a aj mimo Európy“ a že „všetky transakcie okrem jednej (zmluva v hodnote 6 148 969 [eur]) sa týkali španielskych lodeníc“ (odôvodnenie 10 napadnutého rozhodnutia).

1. Právna a finančná štruktúra SZL

7 Z bodov 9 a 10 rozhodnutia o začatí konania, na ktoré v podstate odkazuje odôvodnenie 14 napadnutého rozhodnutia, vyplýva, že SZL pri každej objednávke na stavbu plavidla zahŕňa viaceré subjekty, a to námornú spoločnosť, lodenicu, banku, lízingovú spoločnosť, zoskupenie hospodárskych záujmov (HZZ) založené bankou a investorov, ktorí kúpia podiely v tomto HZZ.

8 Komisia v odôvodnení 12 napadnutého rozhodnutia uviedla, že:

„Štruktúra SZL je systém daňového plánovania, ktorý obvykle organizuje banka na vytvorenie daňových výhod pre investorov v daňovo transparentnom HZZ a na prenesenie časti týchto daňových výhod prepravnej spoločnosti vo forme zľavy z ceny lode. Zvyšok daňových výhod si ponechajú investori HZZ ako odmenu za svoje investície. Operácia v rámci SZL zahŕňa okrem HZZ aj iné medzičlánky, ako sú banka a lízingová spoločnosť (pozri obrázok nižšie).“



9 Subjekty uvedené v bode 7 vyššie podpisujú v rámci SZL viaceré zmluvy, ktoré budú vysvetlené nižšie. Dotknuté zmluvné strany podpisujú taktiež rámcovú dohodu, v ktorej je podrobne opísaná organizácia a fungovanie SZL [bod 9 písm. h) rozhodnutia o začatí konania].

a) Počiatočná zmluva o stavbe plavidla

10 Námorná spoločnosť, ktorá chce kúpiť plavidlo s využitím zľavy, sa dohodne s lodenicou na plavidle, ktoré sa má postaviť, a na kúpnej cene zahŕňajúcej zľavu (ďalej len „čistá cena“). Počiatočná zmluva o stavbe plavidla stanovuje, že čistá cena bude lodenici zaplatená prostredníctvom pravidelných platieb. Lodenica požiada banku o pripravenie štruktúry a podmienok SZL [bod 9 písm. a) rozhodnutia o začatí konania].

b) Nová zmluva o stavbe plavidla (novácia)

11 Banka osloví lízingovú spoločnosť, ktorá na základe dohody o novácii nahradí námornú spoločnosť a uzatvorí s lodenicou novú zmluvu o kúpe plavidla za cenu, ktorá nezhŕňa zľavu (ďalej len „hrubá cena“). Novácia umožňuje nahradiť záväzok iným záväzkom alebo zmluvnú stranu inou zmluvnou stranou. Táto nová zmluva stanoví, že lodenici bude v porovnaní s platbami stanovenými v počiatočnej kúpnej zmluve zaplatená dodatočná pravidelná platba, ktorá zodpovedá zľave (rozdielu medzi čistou a hrubou cenou) [bod 9 písm. c) rozhodnutia o začatí konania].

c) Založenie HZZ bankou a výzva pre investorov

12 Z bodu 9 písm. b) rozhodnutia o začatí konania vyplýva, že banka „vytvorí [HZZ] a predá akcie investorom“, že „týmito investormi sú obvykle významní španielski daňoví poplatníci, ktorí do HZZ investujú, aby dosiahli zníženie svojho daňového základu“, a že „väčšinou nevykonávajú žiadnu námornú prepravnú činnosť.“ Komisia v odôvodnení 28 napadnutého rozhodnutia spresňuje, že „keďže HZZ, ktoré sa zúčastňujú na operáciách SZL, považujú ich členovia za investičný nástroj – a nie za spôsob spoločného vykonávania určitej činnosti –, v [uvedenom] rozhodnutí sa označujú ako investori“.

d) Zmluva o finančnom lízingu

13 Lízingová spoločnosť uvedená v bode 11 vyššie prenajme HZZ plavidlo na tri alebo štyri roky na základe hrubej ceny s predkupným právom. HZZ sa vopred zaviaže, že po uplynutí tejto lehoty si uplatní predkupné právo na plavidlo. Zmluva stanoví veľmi vysoké platby nájomného lízingovej spoločnosti, čo vytvára na úrovni HZZ významné straty. Cena za uplatnenie predkupného práva je naproti tomu značne nízka [bod 9 písm. d) rozhodnutia o začatí konania]. V praxi HZZ prenajme plavidlo v rámci zmluvy o finančnom lízingu odo dňa, keď sa začne s jeho stavbou (bod 10 rozhodnutia o začatí konania).

e) Zmluva o prenájme samostatného plavidla s predkupným právom

14 Z bodu 9 písm. e) rozhodnutia o začatí konania vyplýva, že HZZ zase „krátkodobo“ prenajme plavidlo námornej spoločnosti v rámci zmluvy o prenájme samostatného plavidla. Prenájom samostatného plavidla je dohodou o prenájme plavidla, ktorý nezahŕňa posádku, ani zásobovanie, pričom za ne zodpovedá nájomca. Námorná spoločnosť sa vopred zaviaže, že po uplynutí stanovenej lehoty kúpi od HZZ plavidlo na základe čistej ceny. Na rozdiel od zmluvy o finančnom lízingu opísanej v bode 13 vyššie je cena nájmov stanovených v rámci zmluvy o prenájme samostatného plavidla nižšia. Naproti tomu cena za uplatnenie predkupného práva je vysoká. V praxi sa zmluva o prenájme samostatného plavidla plní po dokončení stavby plavidla. Lehota na uplatnenie predkupného práva je stanovená na „niekoľko týždňov“ odo dňa kúpy plavidla HZZ od lízingovej spoločnosti uvedenej v bode 13 vyššie (bod 10 rozhodnutia o začatí konania).

15 Z právnej a finančnej štruktúry SZL, aká je opísaná v rozhodnutí o začatí konania a v napadnutom rozhodnutí, teda vyplýva, že banka v rámci predaja plavidla námornej spoločnosti lodenicou použije dvoch prostredníkov, a to lízingovú spoločnosť a HZZ. HZZ sa v rámci zmluvy o finančnom lízingu zaviaže, že kúpi plavidlo za hrubú cenu, ktorú lodenici uhradí lízingová spoločnosť. Naproti tomu, pokiaľ HZZ ďalej predáva plavidlo námornej spoločnosti v rámci zmluvy o prenájme samostatného plavidla s predkupným právom, dostane iba čistú cenu, v ktorej je zohľadnená zľava dohodnutá na začiatku s námornou prepravnou spoločnosťou.

2. Daňová štruktúra SZL

16 Podľa Komisie „účelom systému SZL… je v prvom rade vytvoriť výhody z určitých daňových opatrení v prospech HZZ a investorov, ktorí sú v HZZ a ktorí potom časť týchto výhod prenesú na prepravnú spoločnosť, ktorá nadobúda novú loď“ (odôvodnenie 15 napadnutého rozhodnutia).

17 Z odôvodnení 15 až 20 napadnutého rozhodnutia a bodov 12 až 19 rozhodnutia o začatí konania, na ktoré v podstate odkazuje odôvodnenie 18 napadnutého rozhodnutia, vyplýva, že „HZZ získava daňové výhody v dvoch fázach“ (odôvodnenie 16 napadnutého rozhodnutia).

18 „V prvej fáze sa [totiž] uplatňuje predčasné odpisovanie [opatrenie 2 skúmané v bode 25 nižšie] a zrýchlené odpisovanie [opatrenie 1 skúmané v bode 24 nižšie] prenajatej lode v rámci normálneho režimu dane z príjmov právnických osôb. Pre HZZ to vytvára veľkú daňovú stratu. Z dôvodu daňovej transparentnosti HZZ [opatrenie 3 skúmané v bode 27 nižšie] sú tieto daňové straty odpočítateľné z vlastných príjmov investorov podľa ich podielov v HZZ“ (odôvodnenie 16 napadnutého rozhodnutia).

19 Komisia v odôvodnení 17 napadnutého rozhodnutia konkrétne uvádza, že „za normálnych okolností by sa daňové úspory vyplývajúce z predčasného a zrýchleného odpisovania nákladov lode neskôr vyrovnali zvýšenými platbami dane, buď keď sa loď úplne odpíše a nemožno odpočítať žiadne ďalšie odpisy, alebo keď sa loď predá a z predaja vyplynie kapitálový zisk“. V rámci SZL však k takej kompenzácii nedochádza.

20 „V druhej fáze sa [totiž] daňové úspory vyplývajúce z počiatočných strát prenesených na investorov ochránia prechodom HZZ na režim dane z tonáže[, ktorý umožňuje] úpln[é] oslobodenie kapitálových ziskov vyplývajúcich z predaja lode… prepravnej spoločnosti [opatrenia 4 a 5 skúmané v bodoch 27 až 29 nižšie]“. Tento predaj sa uskutoční, keď HZZ plavidlo odpíše, krátko po prechode na osobitný režim dane z tonáže (odôvodnenie 18 napadnutého rozhodnutia).

21 Podľa Komisie „kombinovaný účinok daňových opatrení používaných v SZL umožňuje HZZ a jeho investorom dosiahnuť daňový zisk v hodnote približne 30 % počiatočnej hrubej ceny lode. Časť tohto daňového zisku – ktorý najprv získali HZZ / jeho investori – si ponechajú investori (10 až 15 %) a časť sa prenesie prepravnej spoločnosti (85 až 90 %), ktorá sa na konci stane vlastníkom lode, ktorej počiatočná hrubá cena je znížená o 20 až 30 %“ (odôvodnenie 19 napadnutého rozhodnutia).

22 Z odôvodnenia 20 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že „operácie SZL kombinujú rôzne samostatné – ale prepojené – daňové opatrenia s cieľom vytvorenia daňovej výhody“. Tieto opatrenia sú uvedené v niekoľkých 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 (BOE č. 61, 11. marec 2004, s. 10951, ďalej len „TRLIS“) 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 (BOE č. 189, 6. august 2004, s. 37072, ďalej len „RIS“).

23 Ide o nasledujúcich päť opatrení opísaných v odôvodneniach 21 až 42 napadnutého rozhodnutia.

a) Opatrenie 1: zrýchlené odpisovanie prenajatého majetku (článok 115 ods. 6 TRLIS)

24 Článok 115 ods. 6 TRLIS umožňuje odpísať prenajatý majetok zrýchleným spôsobom tým, že umožňuje odpočítať platby uskutočnené na základe zmluvy o finančnom lízingu týkajúcej sa tohto majetku (odôvodnenia 21 až 23 napadnutého rozhodnutia).

b) Opatrenie 2: uplatňovanie predčasného odpisovania prenajatého majetku podľa vlastného uváženia (článok 48 ods. 4 a článok 115 ods. 11 TRLIS a článok 49 RIS)

25 V súlade s článkom 115 ods. 6 TRLIS sa zrýchlené odpisovanie prenajatého majetku začína v deň, kedy sa majetok stane prevádzkyschopným, t. j. nie predtým, ako sa majetok dodá a nájomca ho začne používať. Článok 115 ods. 11 TRLIS však stanovuje, že ministerstvo hospodárstva a financií môže na základe formálnej žiadosti nájomcu stanoviť skorší dátum začiatku odpisovania. Článok 115 ods. 11 TRLIS stanovuje pre toto predčasné odpisovanie dve všeobecné podmienky. Osobitné podmienky uplatniteľné na HZZ sú uvedené v článku 48 ods. 4 TRLIS. Povoľovacie konanie uvedené v článku 115 ods. 11 TRLIS je podrobne upravené v článku 49 RIS (odôvodnenia 24 až 26 napadnutého rozhodnutia).

c) Opatrenie 3: HZZ

26 Komisia v odôvodnení 27 napadnutého rozhodnutia poznamenáva, že „právna subjektivita španielskych HZZ je odlišná od právnej subjektivity ich členov“ a že „HZZ môžu preto podávať žiadosť o opatrenie predčasného odpisovania a aj žiadosť o alternatívny daňový režim dane z tonáže stanovený článkami 124 – 128 TRLIS…, pokiaľ spĺňajú požiadavky oprávnenosti podľa španielskych právnych predpisov, aj keď žiadny z ich členov nie je prepravná spoločnosť“. Komisia v odôvodnení 28 napadnutého rozhodnutia spresňuje, že „z daňového hľadiska sú však HZZ transparentné vo vzťahu k svojim podielnikom so sídlom v Španielsku“ a že „inými slovami, na daňové účely sa zisky (alebo straty) vytvorené HZZ priamo pripíšu pomerným dielom ich členom so sídlom v Španielsku“. Komisia v odôvodnení 29 napadnutého rozhodnutia dodáva, že „daňová transparentnosť HZZ znamená, že značné straty, ktoré HZZ vznikli následkom predčasného a zrýchleného odpisovania, sa môžu preniesť priamo na investorov, ktorí tieto straty vykompenzujú so svojimi vlastnými ziskami a znížia si splatnú daň“.

d) Opatrenie 4: režim dane z tonáže (články 124 až 128 TRLIS)

27 Komisia v odôvodneniach 30 a 31 napadnutého rozhodnutia pripomína, že režim dane z tonáže uvedený v článkoch 124 až 128 TRLIS bol schválený v roku 2002 ako štátna pomoc zlučiteľná s vnútorným trhom na základe usmernení Spoločenstva o pomoci pre námornú dopravu z 5. júla 1997 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 205, s. 5) zmenených a doplnených 17. januára 2004 (Ú. v. ES C 13, s. 3, ďalej len „usmernenia pre námornú dopravu“) [rozhodnutie 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)].

28 Z odôvodnení 30, 37 a 38 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že na základe režimu dane z tonáže podniky zapísané v niektorom z registrov námorných spoločností, ktoré na tento účel získali povolenie od daňových orgánov, nie sú zdaňované na základe svojich ziskov a strát, ale na základe tonáže. To znamená, že príjmy z predaja plavidla, ktoré predtým ako nové nadobudol podnik, ktorý už využíva režim dane z tonáže, sa nezdaňujú. Z tohto pravidla však existuje žiadna výnimka. Na základe osobitného postupu stanoveného v článku 125 ods. 2 TRLIS sa totiž zisky z predaja plavidla, ktoré bolo buď nadobudnuté už v čase prechodu na režim dane z tonáže, alebo „použitého“ plavidla nadobudnutého vtedy, keď podnik už využíval osobitný režim, zdaňujú v čase predaja. Teda „pri normálnom uplatňovaní španielskeho režimu dane z tonáže, ako ho schválila Komisia, sa podľa toho možné kapitálové zisky zdaňujú pri vstupe do režimu dane z tonáže a predpokladá sa, že zdaňovanie kapitálových ziskov sa, aj keď oneskorene, uskutoční neskôr, keď sa loď predá alebo demontuje“ (odôvodnenie 39 napadnutého rozhodnutia).

e) Opatrenie 5: článok 50 ods. 3 RIS

29 Komisia v odôvodnení 41 napadnutého rozhodnutia poznamenáva, že „sa odchylne od pravidla stanoveného v článku 125 ods. 2 TRLIS [pozri bod 28 vyššie] v článku 50 ods. 3 RIS stanovuje, že v prípadoch, keď sa lode nadobúdajú prostredníctvom kúpnej opcie ako súčasť lízingovej zmluvy, ktorú predtým povolili daňové orgány, tieto lode sa považujú za nové – nepoužívané“ v zmysle článku 125 ods. 2 TRLIS, bez ohľadu na to, že už boli odpísané. Na základe toho sa prípadné zisky v rámci tohto predaja nezdaňujú podľa osobitného postupu uvedeného v článku 125 ods. 2 TRLIS.

30 Na základe informácií, ktoré má Komisia k dispozícii, „sa táto výnimka uplatňovala len na osobitné lízingové zmluvy schválené daňovými orgánmi v rámci žiadostí o predčasné odpisovanie podľa článku 115 ods. 11 TRLIS [opatrenie 2, pozri bod 25 vyššie], t. j. v súvislosti s prenajatými novopostavenými… loďami nadobudnutými prostredníctvom operácií SZL a – s jednou výnimkou – od španielskych lodeníc“ (odôvodnenie 41 napadnutého rozhodnutia).

31 Podľa Komisie teda „v prípade povolených transakcií SZL… HZZ môžu… vstúpiť do režimu dane z tonáže bez toho, aby vyrovnali skrytú daňovú povinnosť vyplývajúcu z predčasného a zrýchleného odpisovania, či už pri vstupe do režimu dane z tonáže, alebo neskôr pri predaji alebo demontáži lode“ (odôvodnenie 40 napadnutého rozhodnutia).

32 Z daňovej štruktúry SZL, aká je opísaná v odôvodneniach 15 až 42 napadnutého rozhodnutia, teda vyplýva, že opatrenia 1 a 2 umožňujú po prvé zrýchlené a predčasné odpisovanie plavidla od začatia jeho stavby, takže na úrovni HZZ vznikajú straty. Na základe daňovej transparentnosti (opatrenie 3) sa tieto straty z daňového hľadiska pripíšu investorom, čo im umožňuje znížiť ich základy zdaniteľné v rámci ich činností. Opatrenia 4 a 5 bránia tomu, aby zisky dosiahnuté v rámci predaja plavidla HZZ námornej spoločnosti podliehali zaplateniu dane, takže investori môžu mať prospech z daňových strát. Ako je však uvedené v bode 15 vyššie, tento predaj sa uskutoční na základe čistej ceny (ktorá zahŕňa zľavu pre námornú spoločnosť) a nie hrubej ceny (uhradenej lodenici).

B – *Posúdenie Komisiou*

1. Preskúmanie SZL ako režimu/preskúmanie jednotlivých opatrení

33 Komisia v odôvodneniach 113 až 122 napadnutého rozhodnutia (bod 5.2) definovala rozsah svojho posúdenia SZL.

34 Podľa Komisie „skutočnosť, že systém SZL je zložený z rôznych opatrení, ktoré nie sú všetky zakotvené v španielskej daňovej legislatíve, nepostačuje na to, aby [jej] zabránila opísať a posudzovať ho ako systém. …Komisia sa v skutočnosti domnieva, že rôzne daňové opatrenia použité v operáciách SZL sú prepojené *de jure* alebo *de facto*“ (odôvodnenie 116 napadnutého rozhodnutia). Z týchto dôvodov sa Komisia „domnieva, že je potrebné popísať [SZL] ako systém súvisiacich daňových opatrení a posudzovať ich účinky v recipročnom kontexte, pričom sa musia zohľadniť najmä *de facto* vzťahy zriadené – alebo povolené – štátom“ (odôvodnenie 119 napadnutého rozhodnutia).

35 Komisia spresnila, že „sa v žiadnom prípade nespolieha len na globálny prístup“ a že „súbežne s globálnym prístupom analyzovala aj jednotlivé opatrenia, ktoré tvoria SZL“. Komisia sa domnievala, že „tieto dva prístupy sa dopĺňajú a vedú ku konzistentným záverom“. Uviedla, že „individuálne posúdenie je potrebné na určenie, ktorá časť hospodárskych výhod vytváraných systémom SZL vyplýva zo všeobecných opatrení a ktorá zo selektívnych opatrení“, a že „individuálne posúdenie [jej] umožňuje… v prípade potreby určiť aj to, ktorá časť pomoci je zlučiteľná s vnútorným trhom a ktorá časť by sa mala vrátiť“ (odôvodnenie 120 napadnutého rozhodnutia).

36 Komisia tiež poznamenala, že „hospodárske subjekty si môžu slobodne podľa vlastných želaní zvoliť štruktúru svojich operácií na financovanie majetku a využiť na tento účel všeobecné daňové opatrenia, ktoré považujú za najvhodnejšie“. Podľa Komisie „však tieto operácie zahŕňajú uplatňovanie selektívnych daňových opatrení, na ktoré sa vzťahuje kontrola štátnej pomoci, podniky zúčastňujúce sa na týchto transakciách sú možnými príjemcami štátnej pomoci. Na jednej strane skutočnosť, že ako možní príjemcovia sú identifikované viaceré odvetvia alebo kategórie podnikov, neznamená, že systém SZL je všeobecné opatrenie. Na druhej strane skutočnosť, že systém sa používa na financovanie nadobudnutia, prenájom samostatnej lode a spätný predaj námorných lodí, sa môže považovať za jasný náznak toho, že toto opatrenie je z odvetvového hľadiska selektívne“ (odôvodnenie 122 napadnutého rozhodnutia).

2. Existencia pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ

a) Podnikatelia v zmysle článku 107 ZFEÚ

37 Komisia v odôvodnení 126 napadnutého rozhodnutia poznamenala, že všetky strany zúčastňujúce sa na operáciách SZL sú podnikateľmi v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže ich činnosti pozostávajú z ponúkania tovaru a služieb na trhu. Pokiaľ ide konkrétne o HZZ, tieto „prenajímajú a predávajú lode“. Pokiaľ ide o investorov, títo „ponúkajú tovar a služby na širokom okruhu trhov okrem prípadov, keď sú jednotlivcami, ktorí nevykonávajú žiadnu hospodársku činnosť, v takomto prípade sa na nich nevzťahuje [uvedené] rozhodnutie“.

b) Existencia selektívnej výhody

38 Komisia v odôvodneniach 127 až 163 napadnutého rozhodnutia (bod 5.3.2) skúmala, či existovala alebo neexistovala selektívna výhoda.

39 Pokiaľ ide o opatrenie 1 (zrýchlené odpisovanie), Komisia sa domnievala, že samé osebe neposkytovalo „v operáciách SZL zoskupeniam HZZ selektívnu výhodu“ (odôvodnenie 131 napadnutého rozhodnutia). Výhoda, ktorú toto opatrenie poskytuje, je totiž bez obmedzenia uplatniteľná na všetok majetok, vrátane majetku postaveného v inom členskom štáte, a na všetky spoločnosti, ktoré podliehajú dani z príjmu v Španielsku. Komisia poznamenala, že nebolo nijako preukázané, že by sa príjemcovia opatrenia *de facto* sústredili v určitých odvetviach alebo typoch výroby. Napokon podmienky uplatňovania opatrenia sú jasné, objektívne a neutrálne a na ich uplatňovanie daňovými orgánmi nie je potrebné predchádzajúce povolenie (odôvodnenia 128 až 130 napadnutého rozhodnutia).

40 Pokiaľ ide o opatrenie 2 (uplatňovanie predčasného odpisovania podľa vlastného uváženia), Komisia poukázala na to, že táto možnosť poskytuje hospodársku výhodu (odôvodnenie 132 napadnutého rozhodnutia) a že predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, ktorá podlieha diskrečnému povoleniu španielskych orgánov. Podľa Komisie sú totiž kritériá uvedené v článku 115 ods. 11 TRLIS nejasné a vyžadujú si výklad zo strany daňovej správy. Španielske kráľovstvo okrem toho neuviedlo presvedčivé tvrdenia, ktorými by vysvetlilo, prečo sú na zamedzenie zneužívaniu potrebné všetky podmienky stanovené v článku 48 ods. 4 TRLIS a článku 49 RIS. Španielske kráľovstvo ďalej nepreukázalo, prečo je potrebné predchádzajúce povolenie (odôvodnenie 133 napadnutého rozhodnutia). Okrem toho nebol predložený žiadny dôkaz o tom, že povolenia boli udeľované aj za iných okolností ako „len v prípade nadobudnutia lodí, ktoré prešli z normálneho režimu dane z príjmu právnických osôb na režim dane z tonáže, a následného prevodu vlastníctva lode na prepravnú spoločnosť prostredníctvom vykonania opcie v rámci prenájmu samostatnej lode“ (odôvodnenie 134 napadnutého rozhodnutia). Komisia poznamenala, že žiadosti podané na účely využitia tohto opatrenia podrobne opisovali celú organizáciu SZL a obsahovali všetky relevantné zmluvy (odôvodnenie 135 napadnutého rozhodnutia). Komisia sa tiež domnievala, že pravidlá uplatňovania povoľovacieho konania, najmä článok 49 RIS, priznávali daňovej správe významnú diskrečnú právomoc. Správne orgány sú predovšetkým oprávnené vyžadovať doplňujúce informácie,

ktoré možno považovať za relevantné na účely posúdenia (odôvodnenie 136 napadnutého rozhodnutia). Komisia za týchto okolností dospela k záveru, že diskrečné uplatňovanie predčasného odpisovania „poskytuje zoskupeniam HZZ zúčastňujúcim sa na operáciách SZL a ich investorom selektívnu výhodu“ (odôvodnenie 139 napadnutého rozhodnutia).

41 Pokiaľ ide o opatrenie 3 (HZZ), Komisia sa domnievala, že „status daňovej transparentnosti HZZ zakotvený v článkoch 48 a 49 TRLIS len umožňuje rôznym subjektom spojiť sa a financovať akúkoľvek investíciu alebo vykonávať akúkoľvek hospodársku činnosť“ a že „toto opatrenie teda neposkytuje HZZ ani ich členom žiadnu selektívnu výhodu“ (odôvodnenie 140 napadnutého rozhodnutia).

42 Pokiaľ ide o opatrenie 4 (režim dane z tonáže), Komisia poukázala na to, že umožňuje „odklad vyrovnania skrytých daňových záväzkov“, čo poskytuje „ďalšiu selektívnu hospodársku výhodu spoločnostiam, ktoré prejdú na režim dane z tonáže, v porovnaní so spoločnosťami, ktoré zostanú vo všeobecnom daňovom režime“ (odôvodnenie 143 napadnutého rozhodnutia). Režim dane z tonáže, aký schválila Komisia (pozri bod 27 vyššie), sa nevzťahoval na daňové zaobchádzanie s príjmami z prenájmu samostatného plavidla a z následného predaja plavidiel, ale iba na príjmy z činností námornej dopravy. Uplatňovanie režimu dane z tonáže na príjmy z prenájmu samostatného plavidla predstavuje teda novú pomoc, a nie existujúcu pomoc, ktorú predtým schválila Komisia (odôvodnenie 144 napadnutého rozhodnutia, ktoré odkazuje na bod 5.4 napadnutého rozhodnutia).

43 Pokiaľ ide o opatrenie 5 (článok 50 ods. 3 RIS), Komisia poznamenala, že „hospodárska výhoda poskytnutá [týmto ustanovením] je selektívna, pretože nie je dostupná pre každý majetok. Dokonca nie je dostupná ani pre všetky lode v režime dane z tonáže, ktoré podliehajú článku 125 ods. 2 TRLIS. Táto výhoda je v skutočnosti dostupná za podmienky, že loď sa nadobudla prostredníctvom zmluvy o finančnom lízingu, ktorú predtým schválila daňová správa [na základe článku 115 ods. 11 TRLIS (opatrenie 2)]“. Pritom „tieto povolenia sa udeľovali v rámci značných právomocí daňovej správy konať podľa vlastného uváženia a len v súvislosti s novopostavenými námornými loďami“ (odôvodnenie 146 napadnutého rozhodnutia). Podľa Komisie „poskytnutie tejto ďalšej selektívnej výhody – či už odvolaním sa na všeobecný daňový režim alebo odvolaním sa na normálne uplatňovanie alternatívneho režimu dane z tonáže a článku 125 ods. 2 TRLIS podľa schválenia Komisie – sa nemôže odôvodniť povahou a všeobecným režimom španielskeho daňového režimu“ (odôvodnenie 148 napadnutého rozhodnutia). Komisia dospela k záveru, že opatrenie 5 „poskytuje selektívnu výhodu podnikom, ktoré nadobudnú loď prostredníctvom zmlúv o finančnom lízingu, ktoré predtým schválila daňová správa, a najmä HZZ alebo ich investorom zúčastňujúcim sa na operáciách SZL“ (odôvodnenie 154 napadnutého rozhodnutia).

44 Pokiaľ ide o SZL ako celok a určenie príjemcov pomoci, Komisia v odôvodnení 155 napadnutého rozhodnutia po prvé tvrdila, že „výška hospodárskej výhody vyplývajúcej z SZL ako celku zodpovedá výhode, ktorú by HZZ nedosiahlo v tej istej finančnej operácii, ak by uplatňovalo len všeobecné opatrenia“. Komisia spresnila, že „táto výhoda v praxi zodpovedá súčtu výhod, ktoré HZZ získa uplatnením uvedených selektívnych opatrení, konkrétne súčtu týchto súm: usporené úroky z platieb daní odložených na základe predčasného odpisovania (článok 115 ods. 11 TRLIS, článok 48 ods. 4 TRLIS a článok 49 RIS), suma usporenej dane alebo usporených úrokov z dane odloženej na základe režimu dane z tonáže (článok 128 TRLIS), keďže HZZ nebolo oprávnené na režim dane z tonáže, [a] suma usporenej dane z kapitálového zisku vyplývajúceho z predaja lode na základe článku 50 ods. 3 RIS“.

45 Komisia v odôvodnení 156 napadnutého rozhodnutia uviedla, že:

„Keď sa zohľadní SZL ako celok, výhoda je selektívna, pretože podliehala právomoci konať podľa vlastného uváženia udelenej daňovej správe postupom povinného udeľovania predchádzajúceho povolenia a nejasným znením podmienok uplatniteľných na predčasné odpisovanie. Keďže ostatné opatrenia uplatniteľné len na činnosti námornej dopravy oprávnené na základe usmernení pre námornú

dopravu – najmä článku 50 ods. 3 TRLIS – závisia od tohto predchádzajúceho povolenia, celý systém SZL je selektívny. Daňová správa v dôsledku toho povoľuje len operácie SZL na financovanie námorných lodí (odvetvová selektívnosť). Ako potvrdili štatistické údaje poskytnuté Španielskom, všetkých 273 operácií SZL organizovaných do júna roku 2010 sa týkalo námorných lodí.“

46 Komisia v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia dodala, že „v tejto súvislosti skutočnosť, že všetky prepravné spoločnosti, vrátane spoločností so sídlom v iných členských štátoch, majú potenciálne prístup k finančným operáciám SZL, nemení záver, že systém zvýhodňuje určité činnosti, a to nadobudnutie námorných lodí prostredníctvom lízingových zmlúv, najmä s cieľom ich prenájmu ako samostatných lodí a následného predaja“.

47 Aj keď Komisia konštatovala, že „okrem jednej všetky lode v SZL boli postavené v španielskych lodeniciach“, nedomnievala sa, že týmto lodeniciam bola poskytnutá selektívna výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia v tejto súvislosti poukázala na „absenciu akýchkoľvek dôkazov, že žiadosti týkajúce sa nadobudnutia nešpanielskych lodí boli zamietnuté“, a na skutočnosť, že „španielske orgány v záväznom oznámení v odpovedi na otázku možného investora z 1. decembra 2008 jasne potvrdili, že SZL sa uplatňuje na lode postavené v iných členských štátoch EÚ“ (odôvodnenia 159 a 160 napadnutého rozhodnutia).

48 Komisia konštatovala, že „výhoda plynie HZZ a prostredníctvom transparentnosti jeho investorom. HZZ je v skutočnosti právny subjekt, ktorý uplatňuje všetky daňové opatrenia a v náležitých prípadoch podáva daňovej správe žiadosti o povolenie. Napríklad sa nespochybňuje, že v mene HZZ boli podané žiadosti o uplatňovanie predčasného odpisovania alebo režimu o dane z tonáže. HZZ je z daňového hľadiska daňovo transparentný subjekt a jeho zdaniteľné príjmy alebo odpočítateľné výdavky sa automaticky prenášajú na investorov“ (odôvodnenie 161 napadnutého rozhodnutia).

49 Komisia v odôvodnení 162 napadnutého rozhodnutia tiež konkrétne uviedla, že „v operácii SZL sa z hospodárskeho hľadiska podstatná časť daňovej výhody HZZ prenáša na prepravnú spoločnosť prostredníctvom zľavy z ceny.“ Komisia však spresnila, že „otázka pripísateľnosti tejto výhody štátu sa… bude analyzovať v ďalšom oddiele“.

50 Komisia napokon poukázala na to, že „keďže ostatní účastníci transakcií SZL, ako sú lodenice, lízingové spoločnosti a iní sprostredkovatelia, ťažia z nepriameho účinku tejto výhody, …domnieva [sa], že výhoda, ktorá ide najprv v prospech HZZ a jeho investorov, sa na nich neprenáša“ (odôvodnenie 163 napadnutého rozhodnutia).

c) Prevod štátnych zdrojov a pripísateľnosť štátu

51 Podľa Komisie „v rámci operácií SZL štát najprv prevedie svoje zdroje HZZ financovaním selektívnych výhod. HZZ potom na základe daňovej transparentnosti prevedie štátne zdroje na svojich investorov“ (odôvodnenie 166 napadnutého rozhodnutia).

52 Pokiaľ ide o pripísateľnosť, Komisia dospela k záveru, že selektívne výhody sú „jasne pripísateľné španielskemu štátu, keďže zvýhodňujú HZZ a ich investorov. To však neplatí o výhodách, ktoré majú prepravné spoločnosti, a už vôbec nie o nepriamych výhodách pre lodenice a sprostredkovateľov“. „V uplatniteľných pravidlách sa [totiž] HZZ neukladá povinnosť previesť časť daňovej výhody prepravným spoločnostiam, a už vôbec nie lodeniciam alebo sprostredkovateľom“ (odôvodnenia 169 a 170 napadnutého rozhodnutia).

d) Narušenie hospodárskej súťaže a ovplyvnenie obchodu

53 Podľa Komisie „hrozí, že táto výhoda naruší hospodársku súťaž a ovplyvní obchod medzi členskými štátmi. Ak pomoc poskytnutá členským štátom posilňuje pozíciu podniku v porovnaní s inými podnikmi súťažiacimi na trhu v rámci EÚ, tento trh sa musí považovať za ovplyvnený touto pomocou. Postačuje, že príjemca pomoci súťaží s inými podnikmi na trhoch otvorených hospodárskej súťaži a obchodu medzi členskými štátmi“ (odôvodnenie 171 napadnutého rozhodnutia).

54 Komisia v odôvodnení 172 napadnutého rozhodnutia poznamenala, že: „V predmetnej veci investori, t. j. členovia HZZ, pôsobia v rôznych odvetviach hospodárstva, najmä v odvetviach otvorených obchodu v rámci EÚ. Navyše operáciami využívajúcimi SZL pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch s prenájmom samostatných lodí, nadobúdaním a predajom námorných lodí, ktoré sú otvorené obchodu v rámci EÚ. Výhody vyplývajúce zo SZL posilňujú ich pozíciu na ich príslušných trhoch, čím narúšajú hospodársku súťaž alebo hrozia jej narušením“. Komisia v odôvodnení 173 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že „hospodárska výhoda, ktorú získavajú HZZ a ich investori ťažiaci zo skúmaných opatrení… pravdepodobne ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi a narúša hospodársku súťaž na vnútornom trhu“.

3. Zlučiteľnosť s vnútorným trhom

55 Komisia v odôvodneniach 194 až 199 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že jej rozhodnutie o režime dane z tonáže (pozri bod 27 vyššie), ani usmernenia pre námornú dopravu, sa neuplatňujú na činnosti HZZ, ktoré sú „finančnými sprostredkovateľmi“ (odôvodnenie 197 napadnutého rozhodnutia).

56 Komisia však uviedla, že „HZZ zúčastňujúce sa na operáciách SZL a ich investori pôsobia ako sprostredkovatelia, ktorí iným príjemcom (prepravným spoločnostiam) poskytujú výhodu, ktorou sa sleduje cieľ spoločného záujmu“ (odôvodnenie 200 napadnutého rozhodnutia), a že preto „pomoc, ktorú si ponechajú HZZ alebo ich investori, by mala byť pomerne zlučiteľná“ (odôvodnenie 201 napadnutého rozhodnutia).

57 Komisia pripomenula, že „prepravné spoločnosti neťažia zo štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ“. Spresnila však, že sa „v záujme určenia výšky zlučiteľnej pomoci na úrovni HZZ – ktorí sú sprostredkovateľmi poskytujúcimi prepravným spoločnostiam výhodu, ktorou sa sleduje cieľ spoločného záujmu – domnieva, že usmernenia pre námornú dopravu by sa mali uplatňovať mutatis mutandis na výhodu prevedenú HZZ prepravnej spoločnosti s cieľom určiť: 1. výšku pomoci, ktorú HZZ na začiatku získalo a previedlo prepravnej spoločnosti, ktorá by bola zlučiteľná, ak by prevedená suma predstavovala štátnu pomoc pre prepravnú spoločnosť; 2. podiel tejto zlučiteľnej výhody z celkovej výhody prevedenej prepravnej spoločnosti; 3. výšku pomoci, ktorá by sa považovala za zlučiteľnú ako odmena HZZ za ich sprostredkovanie“ (odôvodnenie 203 napadnutého rozhodnutia).

4. Vymáhanie

a) Všeobecné zásady práva Európskej únie

58 Komisia v odôvodneniach 211 až 276 napadnutého rozhodnutia a v súlade s článkom 14 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) preskúmala, či by vymáhanie pomoci bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie. Komisia sa v tejto súvislosti domnievala, že aj keď zásady rovnosti zaobchádzania a ochrany legitímnej dôvery nebránia vymáhaniu pomoci (odôvodnenia 213 až 245 napadnutého rozhodnutia), zásada právnej istoty vyžaduje vylúčiť „vymáhanie pomoci vyplývajúcej z operácií SZL, pokiaľ ide o pomoc poskytnutú od nadobudnutia účinnosti SZL v roku

2002 do 30. apríla 2007“, teda do dátumu, 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) (odôvodnenia 246 až 262 napadnutého rozhodnutia).

b) Stanovenie súm, ktoré sa majú vymáhať

59 Komisia v odôvodneniach 263 až 269 napadnutého rozhodnutia vysvetlila metódu stanovenia nezlučiteľných súm pomoci, ktoré sa majú vymáhať, ktorá je založená na štyroch etapách, a to po prvé na výpočte celkovej daňovej výhody vytvorenej operáciou, po druhé na výpočte daňovej výhody vytvorenej všeobecnými daňovými opatreniami (opatrenia 1 a 3) použitými v operácii (ktorú treba odpočítať), po tretie na výpočte daňovej výhody zodpovedajúcej štátnej pomoci a po štvrté na výpočte sumy zlučiteľnej pomoci podľa zásad uvedených v odôvodneniach 202 až 210 napadnutého rozhodnutia.

c) Zmluvné ustanovenia

60 Komisia napokon v odôvodneniach 270 až 276 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že v zmluvách uzatvorených medzi investormi, námornými spoločnosťami a lodenicami existujú určité ustanovenia, na základe ktorých sú lodenice povinné odškodniť ostatné strany, pokiaľ tieto nemôžu získať predpokladané daňové výhody. Komisia v tomto ohľade pripomenula, že hlavným cieľom vymáhania štátnej pomoci je zamedziť narušeniu hospodárskej súťaže, ktoré spôsobuje konkurenčná výhoda poskytnutá na základe štátnej pomoci, a teda obnoviť stav pred poskytnutím pomoci. Komisia v odôvodnení 273 napadnutého rozhodnutia konkrétne uviedla, že „musí mať na dosiahnutie tohto výsledku právomoc nariadiť vymáhanie od skutočných príjemcov [pomoci], aby mohla splniť úlohu obnoviť konkurenčný stav na trhu/trhoch, kde nastalo narušenie“. Komisia pritom zdôraznila, že tento cieľ by mohol byť ohrozený, ak by skutoční príjemcovia pomoci mohli na základe zmluvných ustanovení zmeniť dosah rozhodnutia o vymáhaní. Z toho podľa Komisie vyplýva, že „zmluvné doložky, ktoré chránia príjemcov pomoci pred vymáhaním protiprávnej a nezlučiteľnej pomoci prenesením právnych a hospodárskych rizík tohto vymáhania na iné osoby, sú v rozpore so samotnou podstatou systému kontroly štátnej pomoci zriadeného zmluvou“, a že „súkromné strany sa preto od neho nemôžu odchýliť zmluvnými ustanoveniami“ (odôvodnenie 275 napadnutého rozhodnutia).

C – *Výrok napadnutého rozhodnutia*

61 Výrok napadnutého rozhodnutia znie takto:

„Článok 1

Opatrenia vyplývajúce z článku 115 ods. 11 TRLIS (predčasné odpisovanie prenajatého majetku), z uplatňovania režimu dane z tonáže na neoprávnené podniky, lode alebo činnosti a z článku 50 ods. 3 RIS predstavujú štátnu pomoc pre HZZ a ich investorov, ktorú [Španielske kráľovstvo] protiprávne zaviedlo od 1. januára 2002 v rozpore s článkom 108 ods. 3 [ZFEÚ].

Článok 2

Opatrenia štátnej pomoci uvedené v článku 1 sú nezlučiteľné s vnútorným trhom okrem rozsahu, v akom pomoc zodpovedá odmene v súlade s trhom so sprostredkovateľskými službami finančných investorov a v akom sa prevádza spoločnostiam zaoberajúcim sa námornou dopravou, ktorá je oprávnená podľa usmernení pre námornú dopravu v súlade s podmienkami stanovenými v týchto usmerneniach.

Článok 3

[Španielske kráľovstvo] ukončí schému pomoci uvedenú v článku 1 v rozsahu, v akom je nezlučiteľná so spoločným trhom.

Článok 4

1. [Španielske kráľovstvo] vymôže nezlučiteľnú pomoc poskytnutú v rámci systému uvedeného v článku 1 od investorov HZZ, ktorí z nej mali prospech, bez toho, žeby títo príjemcovia mali možnosť preniesť ťarchu vymáhania na iné osoby. Vymáhanie sa však nevykoná v súvislosti s pomocou poskytnutou v rámci finančných operácií, pre ktoré sa príslušné vnútroštátne orgány zaviazali poskytnúť výhodu opatrení právne záväzným aktom prijatým pred 30. aprílom 2007.

…

Článok 5

1. Vymoženie pomoci poskytnutej v rámci systému uvedeného v článku 1 je okamžité a účinné.

2. [Španielske kráľovstvo] zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

Článok 6

1. [Španielske kráľovstvo] do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia predloží Komisii tieto informácie:

…

2. [Španielske kráľovstvo] bude Komisiu informovať o postupe vnútroštátnych opatrení prijatých s cieľom vykonať toto rozhodnutie až do úplného vymoženia pomoci poskytnutej v rámci systému uvedeného v článku 1.

…“

Konanie a návrhy účastníkov konania

62 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 25. septembra 2013 podalo Španielske kráľovstvo žalobu, ktorá bola zapísaná pod číslom T-515/13.

63 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 30. decembra 2013 podali spoločnosti Lico Leasing, SA (ďalej len „Lico“) a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA, (ďalej len „PYMAR“) žalobu, ktorá bola zapísaná pod číslom T-719/13.

64 Okrem toho aj iní žalobcovia podali proti napadnutému rozhodnutiu ďalšie žaloby.

65 Všeobecný súd 26. mája 2014 položil Španielskemu kráľovstvu a Komisii otázku, či je vhodné prerušiť konanie vo veci T-515/13 na základe článku 77 písm. d) rokovacieho poriadku Všeobecného súdu z 2. mája 1991 do skončenia písomnej časti konania v ďalších veciach podaných na Všeobecný súd proti napadnutému rozhodnutiu uvedených v bodoch 63 a 64 vyššie. Španielske kráľovstvo vo svojich pripomienkach nesúhlasilo s takým prerušením. Komisia nevzniesla námietky.

66 Všeobecný súd (siedma komora) uznesením zo 17. júla 2014 zamietol návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania, ktorý podal Comité des associations d'armateurs des Communautés européennes (Výbor združení majiteľov lodí Európskych spoločenstiev) v rámci veci T-719/13 na podporu návrhov Komisie.

67 Dňa 17. februára 2015 Všeobecný súd v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania vo veci T-719/13 položil otázku spoločnostiam Lico a PYMAR a požiadal ich, aby predložili určité dokumenty. Spoločnosti Lico a PYMAR odpovedali na otázku a predložili požadované dokumenty v stanovenej lehote.

68 Dňa 26. februára 2015 Všeobecný súd (siedma komora) na návrh sudcu spravodajcu rozhodol o začatí ústnej časti konania vo veci T-515/13.

69 Dňa 3. marca 2015 Všeobecný súd v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania vo veci T-515/13 položil účastníkom konania dve otázky, aby na ne ústne odpovedali na pojednávaní.

70 Dňa 23. apríla 2015 Všeobecný súd (siedma komora) na návrh sudcu spravodajcu rozhodol o začatí ústnej časti konania vo veci T-719/13.

71 Dňa 28. apríla 2015 Všeobecný súd v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania vo veciach T-515/13 a T-719/13 položil účastníkom konania písomnú otázku týkajúcu sa dôsledkov, ktoré treba v týchto veciach vyvodiť z rozsudkov zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, Zb., EU:T:2014:939) a Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, Zb., EU:T:2014:938), najmä pokiaľ ide o analýzu selektivity uvedenú v napadnutom rozhodnutí. Účastníci konania v oboch veciach odpovedali na otázku v stanovených lehotách.

72 Prednesy účastníkov konania vo veciach T-515/13 a T-719/13 a ich odpovede na otázky položené Všeobecným súdom boli vypočuté na pojednávaniach, ktoré sa konali 9. a 10. júna 2015.

73 Na pojednávaniach vo veciach T-515/13 a T-719/13 Všeobecný súd vyzval účastníkov konania, aby sa vyjadrili k prípadnému prerušeniu konaní na základe článku 77 písm. d) rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 do vyhlásenia rozhodnutia Súdneho dvora, ktorým sa skončí konanie vo veci C-20/15 P, Komisia/Autogrill España a vo veci C-21/05 P, Komisia/Banco Santander a Santusa. Hoci účastníci konania proti takému prerušeniu nenamietali, vyjadrili sa, že nie je vhodné a že Všeobecný súd môže v rámci prejednávaných vecí rozhodnúť na základe existujúcej judikatúry bez toho, aby čakal na rozhodnutie Súdneho dvora.

74 Všeobecný súd (siedma komora) uzneseniami zo 6. októbra 2015 znovu otvoril ústnu časť konania vo veciach T-515/13 a T-719/13, aby požiadal účastníkov konania o ich pripomienky k prípadnému spojeniu oboch konaní na účely vyhlásenia konečného rozsudku. Účastníci konania predložili svoje pripomienky v stanovenej lehote.

75 Predseda siedmej komory Všeobecného súdu dnes prijatým uznesením spojil veci T-515/13 a T-719/13 na účely vyhlásenia konečného rozsudku podľa článku 68 rokovacieho poriadku Všeobecného súdu.

76 Vo veci T-515/13 Španielske kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:

— zrušil napadnuté rozhodnutie,

— uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

77 Vo veci T-515/13 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

— zamietol žalobu,

— uložil Španielskemu kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania.

78 Vo veci T-719/13 spoločnosti Lico a PYMAR navrhujú, aby Všeobecný súd:

— vyhlásil napadnuté rozhodnutie za neplatné z dôvodu, že SZL bol nesprávne kvalifikovaný ako systém štátnej pomoci, z ktorého majú prospech HZZ a ich investori, a z dôvodu existencie vád odôvodnenia,

— subsidiárne určil neplatnosť príkazu na vymáhanie pomoci poskytnutej na základe SZL, keďže je v rozpore so všeobecnými zásadami právneho poriadku Únie,

— subsidiárne určil neplatnosť príkazu na vymáhanie, pokiaľ ide o výpočet sumy nezlučiteľnej pokuty, ktorá sa má vymáhať, v rozsahu, v akom bráni Španielskemu kráľovstvu stanoviť vzorec pre výpočet tejto sumy v súlade so všeobecnými zásadami uplatniteľnými na vymáhanie štátnej pomoci,

— uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

79 Vo veci T-719/13 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

— zamietol žalobu,

— uložil spoločnostiam Lico a PYMAR povinnosť nahradiť trovy konania.

Právny stav

I – *O prípustnosti žaloby vo veci T-719/13*

80 Zo žaloby vo veci T-719/13 vyplýva, že spoločnosť Lico je finančnou inštitúciou, ktorá investovala do určitého počtu HZZ, ktoré sa zúčastnili na SZL. Táto spoločnosť tvrdí, že svoju žalobu podala ako skutočný príjemca pomoci, ktorá sa má vymáhať na základe napadnutého rozhodnutia. PYMAR je zase spoločnosť, ktorá spolupracuje s malými a strednými lodenicami, aby mohli vhodným spôsobom uskutočňovať ich priemyselné ciele. Spoločnosť PYMAR na účely odôvodnenia svojej aktívnej legitimácie pred Všeobecným súdom poznamenáva, že investori z dôvodu napadnutého rozhodnutia odmietajú ďalej investovať do odvetvia stavby plavidiel. Okrem toho napriek neplatnosti ustanovení, ktoré ukladali lodeniciam povinnosť odškodniť investorov v prípade vymáhania predmetných daňových výhod (pozri bod 60 vyššie), sa títo investori snažia domáhať tohto odškodnenia v rámci súdnych konaní na vnútroštátnej úrovni. Spoločnosti Lico aj PYMAR sa napokon zúčastnili konania vo veci formálneho zisťovania, ktoré viedlo k prijatiu napadnutého rozhodnutia, čo tiež preukazuje ich aktívnu legitimáciu.

81 Komisia bez toho, aby formálne vzniesla námietku neprípustnosti, vyjadrila výhrady k aktívnej legitimácii spoločností Lico a PYMAR.

82 Pokiaľ ide o spoločnosť Lico, nebol predložený dôkaz o tom, že je osobne dotknutá. Predložené písomnosti podľa Komisie totiž neumožňovali s istotou zistiť, či tento subjekt dostal v rámci SZL štátnu pomoc, ktorú treba vymáhať. Spoločnosť Lico predovšetkým nepredložila správne povolenia potrebné na uplatnenie predčasného odpisovania, hoci ide o „úkon udelenia prvej daňovej výhody“, ktorého dátum je rozhodujúci pre určenie, či pomoc treba vymáhať, alebo patrí do obdobia, v prípade ktorého Komisia v súlade so zásadou právnej istoty nenariadila vymáhanie. Komisia na pojednávaní dodala, že spoločnosť Lico mala okrem toho predložiť dôkaz o tom, že skutočne dosiahla zisky, ktoré mali byť predmetom zdanenia počas predmetných zdaňovacích období. Inak by jej daňové výhody vyplývajúce zo SZL (straty umožňujúce zníženie sumy zdaniteľného základu spoločnosti Lico v rámci jej činností)

nič nepriniesli. Komisia však na pojednávaní konkrétne uviedla, že nevyžaduje, aby spoločnosť Lico predložila kópiu príkazov na vymáhanie, keďže vymáhacie konanie, ktoré začali španielske orgány, nebolo k dnešnému dňu ešte skončené.

83 Pokiaľ ide o spoločnosť PYMAR, Komisia poznamenáva, že nemala zo SZL prospech a že údajnú stratu odbytu nemožno považovať za priamo vyplývajúcu z napadnutého rozhodnutia. Spoločnosť PYMAR okrem toho nemá záujem na podaní žaloby proti napadnutému rozhodnutiu vzhľadom na to, že je pre ňu priaznivé.

84 Všeobecný súd považuje za vhodné preskúmať najprv prípustnosť žaloby, pokiaľ ide o spoločnosť Lico.

85 Podľa článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ „akákoľvek fyzická alebo právnická osoba môže za podmienok ustanovených v prvom a druhom odseku podať žalobu proti aktom, ktoré sú jej určené alebo ktoré sa jej priamo a osobne týkajú, ako aj voči regulačným aktom, ktoré sa jej priamo týkajú a nevyžadujú vykonávacie opatrenia“.

86 V prejednávanej veci je napadnuté rozhodnutie určené iba Španielskemu kráľovstvu. V súlade s článkom 263 štvrtým odsekom ZFEÚ je teda spoločnosť Lico pred Všeobecným súdom aktívne legitimovaná iba vtedy, ak sa jej napadnuté rozhodnutie priamo a osobne týka, pričom toto rozhodnutie vyžaduje vo vzťahu k nej prijatie vykonávacích opatrení v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2013, Telefónica/Komisia, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, body 35 a 36).

87 V súlade s ustálenou judikatúrou sú teda skutoční príjemcovia individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci, ktorej vymáhanie nariadila Komisia, osobne dotknutí v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ (pozri rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, bod 53 a citovanú judikatúru).

88 Skutočnosť, že v prejednávanej veci je spoločnosť Lico napadnutým rozhodnutím osobne dotknutá, dostatočne preukazujú dôkazy predložené pred Všeobecným súdom. Ide o kópie oznámení daňových orgánov informujúcich o začatí šetrenia s cieľom určiť „výšku pomoci, ktorá sa má vymáhať na základe [napadnutého] rozhodnutia“, a ako požadovala Komisia vo vyjadrení k žalobe, kópie povolení o priznaní výhody predčasného odpisovania HZZ, v ktorých spoločnosť Lico kúpila podiely. Komisia nespochybňuje, že na základe zásady daňovej transparentnosti mali práve členovia HZZ – a teda aj spoločnosť Lico – prospech z hospodárskej výhody schválenej daňovou správou. Je potrebné konštatovať, že všetky tieto povolenia boli udelené po 30. apríli 2007, teda po dátume, od ktorého je v napadnutom rozhodnutí nariadené vymáhanie v súlade s článkom 4 ods. 1 uvedeného rozhodnutia. Tieto skutočnosti teda preukazujú, že spoločnosť Lico je skutočným príjemcom individuálnej pomoci poskytnutej v rámci SZL, ktorej vymáhanie nariadila Komisia. Nie je teda potrebné, aby spoločnosť Lico predložila okrem toho dôkaz o tom, že skutočne dosiahla zisky, ktoré mali byť predmetom zdanenia počas predmetných zdaňovacích období. Ako totiž Komisia uznala vo svojich písomných podaniach, povolenie predčasného odpisovania je „úkonom udelenia prvej daňovej výhody“.

89 Pokiaľ ide o osobnú dotknutosť spoločnosti Lico v rozsahu, v akom článok 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia ukladá Španielskemu kráľovstvu povinnosť prijať opatrenia potrebné na vymáhanie nezlučiteľnej pomoci, ktorá bola poskytnutá spoločnosti Lico, treba túto spoločnosť považovať za priamo dotknutú napadnutým rozhodnutím (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2009, Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, T-445/05, Zb., EU:T:2009:50, bod 52 a citovanú judikatúru).

90 Keďže skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie sa priamo a osobne týka spoločnosti Lico, bola preukázaná, a jej záujem na napadnutí tohto rozhodnutia je nepochybný, žalobu vo veci T-719/13 treba vyhlásiť za prípustnú bez toho, aby bolo potrebné zisťovať, či podmienky prípustnosti stanovené

v článku 263 štvrtom odseku ZFEÚ spĺňa aj spoločnosť PYMAR (pozri rozsudky z 24. marca 1993, CIRFS a i./Komisia, C-313/90, Zb., EU:C:1993:111, body 30 a 31, a z 26. októbra 1999, Burrill a Noriega Guerra/Komisia, T-51/98, Zb. VS, EU:T:1999:271, body 19 až 21 a citovanú judikatúru).

II – *O veci samej*

A – *O dosahu prvej časti žalobných návrhov spoločností Lico a PYMAR vo veci T-719/13*

91 Je potrebné poznamenať, že spoločnosti Lico a PYMAR v prvej časti svojich žalobných návrhov podporenej ich prvým žalobným dôvodom žiadajú Všeobecný súd, aby „vyhlásil napadnuté rozhodnutie za neplatné z dôvodu, že SZL bol nesprávne kvalifikovaný ako systém štátnej pomoci, z ktorého majú prospech HZZ a ich investori, a z dôvodu existencie vád odôvodnenia“.

92 Treba však poznamenať, že článok 1 napadnutého rozhodnutia, ktorý sa týka kvalifikácie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, neodkazuje na SZL ako taký, ani ho nekvalifikuje ako „systém štátnej pomoci“. Tento článok totiž znie nasledovne: „Opatrenia vyplývajúce z článku 115 ods. 11 TRLIS (predčasné odpisovanie prenajatého majetku), z uplatňovania režimu dane z tonáže na neoprávnené podniky, lode alebo činnosti a z článku 50 ods. 3 RIS predstavujú štátnu pomoc pre HZZ a ich investorov, ktorú [Španielske kráľovstvo] protiprávne zaviedlo od 1. januára 2002 v rozpore s článkom 108 ods. 3 [ZFEÚ].“ Článok 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia, ktorý stanovuje príkaz na vymáhanie, odkazuje na „nezlučiteľnú pomoc poskytnutú v rámci systému uvedeného v článku 1“.

93 Spoločnosti Lico a PYMAR na pojednávaní konkrétne uviedli, že v prvej časti svojich žalobných návrhov sa domáhajú zrušenia článku 1 v celom rozsahu a že tri opatrenia citované v tomto ustanovení boli uvedené v žalobe. Komisia zase na pojednávaní tvrdila, že prvý žalobný dôvod neodkazuje na tieto tri opatrenia.

94 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že výrok aktu je neoddeliteľne spojený s jeho odôvodnením a v prípade potreby sa má vykladať s ohľadom na dôvody, ktoré viedli k jeho prijatiu (rozsudky z 15. mája 1997, TWD/Komisia, C-355/95 P, Zb., EU:C:1997:241, bod 21, a z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, bod 97).

95 Ako je uvedené v bodoch 33 až 35 vyššie, Komisia v prejednávanej veci v odôvodneniach 116 až 122 napadnutého rozhodnutia považovala za potrebné opísať SZL ako „systém“ súvisiacich daňových opatrení a posúdiť ich účinky vo vzájomnom kontexte, najmä s ohľadom na faktické súvislosti vytvorené alebo povolené štátom. Komisia však nevychádzala výlučne zo všeobecného prístupu. Analyzovala tiež individuálne päť opatrení, ktoré tvoria SZL, aby „určila, ktorá časť hospodárskych výhod vytváraných systémom SZL vyplýva zo všeobecných opatrení a ktorá zo selektívnych opatrení“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Podľa Komisie sa „tieto dva prístupy… dopĺňajú a vedú ku konzistentným záverom“ (odôvodnenie 120 napadnutého rozhodnutia).

96 Komisia po individuálnom preskúmaní opatrení tvoriacich SZL dospela v odôvodnení 155 napadnutého rozhodnutia k záveru, že „výška hospodárskej výhody vyplývajúcej zo SZL ako celku… v praxi zodpovedá súčtu výhod, ktoré HZZ získa uplatnením [troch] uvedených selektívnych opatrení“, a to predčasného odpisovania (opatrenie 2) a uplatňovania režimu dane z tonáže na činnosti HZZ pri prenájme samostatného plavidla (opatrenie 4), aký je konkretizovaný v článku 50 ods. 3 RIS (opatrenie 5).

97 Z toho vyplýva, že Komisia v podstate dospela k záveru, že SZL je „systémom“ zloženým z piatich daňových opatrení, z ktorých tri spĺňajú podmienky článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Rovnako to uviedli vo svojej žalobe aj spoločnosti Lico a PYMAR, keď pripomenuli znenie napadnutého rozhodnutia.

98 Pokiaľ teda spoločnosti Lico a PYMAR v prvej časti svojich žalobných návrhov podporenej ich prvým žalobným dôvodom žiadajú, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie „z dôvodu, že SZL bol nesprávne kvalifikovaný ako systém štátnej pomoci“, odkazujú nevyhnutne aj na zložky tohto systému uvedené v článku 1 napadnutého rozhodnutia.

B – *O žalobných dôvodoch uvedených vo veciach T-515/13 a T-719/13*

99 Na podporu svojej žaloby vo veci T-515/13 uvádza Španielske kráľovstvo v podstate štyri žalobné dôvody.

100 Prvý žalobný dôvod je založený na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

101 Druhý, tretí a štvrtý žalobný dôvod sú uvádzané subsidiárne a týkajú sa prípadu, keď by Všeobecný súd dospel k záveru, že došlo k protiprávnej štátnej pomoci. V týchto dôvodoch sa uvádza porušenie viacerých všeobecných zásad práva Únie tým, že Komisia nariadila čiastočné vymáhanie údajne poskytnutej pomoci. Tieto dôvody sú založené na porušení zásad rovnosti zaobchádzania, ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty.

102 Na podporu svojej žaloby vo veci T-719/13 uvádzajú spoločnosti Lico a PYMAR tri žalobné dôvody.

103 Prvý žalobný dôvod uvádzaný na podporu prvej časti ich žalobných návrhov je založený na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ a článku 296 ZFEÚ.

104 Druhý žalobný dôvod uvádzaný subsidiárne na podporu druhej časti ich žalobných návrhov je založený na porušení zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty, pokiaľ ide o povinnosť vymáhania.

105 Tretí žalobný dôvod uvádzaný tiež subsidiárne na podporu tretej časti ich žalobných návrhov spochybňuje metódu výpočtu pomoci, ktorú Komisia definovala v napadnutom rozhodnutí (pozri bod 59 vyššie) a ktorá je v rozpore so všeobecnými zásadami uplatniteľnými na vymáhanie pomoci. Spoločnosti Lico a PYMAR predovšetkým tvrdia, že túto metódu výpočtu, aká je opísaná v napadnutom rozhodnutí, možno vykladať tak, že vyžaduje od investorov, aby vrátili sumu zodpovedajúcu celkovej daňovej výhode, ktorú získali z dôvodu zníženia dane bez zohľadnenia skutočnosti, že väčšiu časť tejto výhody preniesli na námorné spoločnosti (pozri bod 21 vyššie).

106 Po prvé je potrebné spoločne preskúmať prvý žalobný dôvod, ktorý Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR uviedli v oboch veciach a ktorý sa týka kvalifikácie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

1. O prvom žalobnom dôvode, ktorý sa týka kvalifikácie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ

107 Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR tvrdia, že Komisia porušila článok 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže nie sú splnené podmienky selektivity, rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu. Aj keď sa spoločnosti Lico a PYMAR v tomto ohľade formálne neodvolávajú na porušenie článku 296 ZFEÚ, vo svojej žalobe poukazujú na nelogické a protichodné úvahy, pokiaľ ide o dodržanie týchto podmienok. Komisia okrem toho nevysvetľuje, ako by opatrenie mohlo mať účinok na uvedené trhy, a iba konštatuje, že k tomuto účinku došlo bez toho, aby ho preukázala. Španielske kráľovstvo vo svojej replike bez uvedenia článku 296 ZFEÚ poukazuje tiež na to, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je nedostatočné, pokiaľ ide o preukázanie poskytnutia výhody pre investorov HZZ, ako aj nekonzistentné, pokiaľ ide o kritérium narušenia hospodárskej súťaže.

108 Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR navyše poznamenávajú, že podmienky selektivity, rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu musia byť preukázané iba vo vzťahu k výhodám, ktoré získali investori. Španielske kráľovstvo v tomto ohľade zdôrazňuje, že títo investori sú jedinými subjektmi, ktorých sa týka príkaz na vymáhanie stanovený v článku 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia. Komisia teda za pomoc na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ označila iba údajnú výhodu poskytnutú týmto investorom. Spoločnosti Lico a PYMAR dodávajú, že Komisiou zistená selektívna výhoda spočíva hlavne v daňovej výhode. Na základe zásady daňovej transparentnosti však HZZ ako také nezískajú nijakú výhodu, ani daňovú, keďže táto výhoda sa v plnom rozsahu prenáša na ich členov. Španielske kráľovstvo v nadväznosti na otázku Všeobecného súdu (pozri bod 71 vyššie) pripomenulo, že Komisia v odôvodnení 140 napadnutého rozhodnutia nespochybnila štatút HZZ, ani zásadu daňovej transparentnosti.

109 V rámci veci T-515/13 dodáva Španielske kráľovstvo určité špecifické tvrdenia.

110 Po prvé na rozdiel od toho, čo Komisia tvrdí v odôvodneniach 116 až 119 napadnutého rozhodnutia, SZL nie je „systémom“, ktorý ako taký existuje v uplatniteľnej právnej úprave. Podľa Španielskeho kráľovstva je totiž takzvaný SZL iba súborom právnych úkonov uskutočnených daňovými poplatníkmi. Títo poplatníci v rámci stratégie daňovej optimalizácie iba využívajú kombináciu jednotlivých daňových opatrení. SZL ako taký nemožno teda pripísať štátu.

111 Španielske kráľovstvo po druhé poznamenáva, že predčasné odpisovanie nespôsobuje zníženie dane a neposkytuje teda daňovú výhodu.

112 Španielske kráľovstvo po tretie spochybňuje záver Komisie, že režim dane z tonáže, aký schválilo (pozri bod 27 vyššie), nezahŕňa činnosti HZZ založených na účely SZL.

113 Španielske kráľovstvo napokon tvrdí, že článok 20 ods. 3 RIS nepredstavuje výnimku z uvedeného režimu, aký bol schválený.

114 Všeobecný súd považuje za vhodné preskúmať najprv tvrdenia spoločné v oboch veciach, ktoré sú uvedené v bodoch 107 a 108 vyššie a týkajú sa analýzy Komisie ohľadom selektivity, rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi. Ako navrhuje Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR, v rámci tohto preskúmania treba najskôr určiť príjemcov hospodárskych výhod v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktoré vyplývajú z predmetných opatrení.

a) Určenie príjemcov hospodárskych výhod

115 Komisia v článku 1 napadnutého rozhodnutia konkrétne uviedla, že tri z piatich daňových opatrení, ktoré podľa nej tvoria SZL, predstavujú štátnu pomoc „pre HZZ a ich investorov“. Ide o predčasné odpisovanie (opatrenie 1), uplatňovanie režimu dane z tonáže (opatrenie 4), aký je konkretizovaný v článku 50 ods. 3 RIS (opatrenie 5). Článok 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia však stanovuje, že Španielske kráľovstvo je povinné vymôcť nezlučiteľnú pomoc poskytnutú v rámci systému uvedeného v článku 1 „od investorov HZZ, ktorí z nej mali prospech, bez toho, že by títo príjemcovia mali možnosť preniesť ťarchu vymáhania na iné osoby“.

116 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že aj keď mali HZZ prospech z troch daňových opatrení uvedených v článku 1 napadnutého rozhodnutia, prospech z hospodárskych výhod vyplývajúcich z týchto troch opatrení mali členovia HZZ. Ako totiž vyplýva z odôvodnenia 140 napadnutého rozhodnutia (pozri bod 41 vyššie), Komisia v prejednávanej veci nespochybnila zásadu daňovej transparentnosti uplatniteľnú na HZZ. Na základe tejto zásady môžu mať prospech z daňových výhod, ktoré sú poskytnuté HZZ založeným na účely SZL, iba ich členovia, ktorých Komisia označuje za bežných „investorov“ (pozri bod 12 vyššie). Títo investori sú okrem iného jedinými subjektmi, ktorých sa týka príkaz na vymáhanie stanovený v článku 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia.

117 Keďže neexistuje hospodárska výhoda v prospech HZZ, Komisia v článku 1 napadnutého rozhodnutia nesprávne dospela k záveru, že im bola poskytnutá štátna pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

118 Keďže z daňových a hospodárskych výhod vyplývajúcich zo SZL mali prospech investori a nie HZZ, na základe tvrdení účastníkov konania je potrebné preskúmať, či sú výhody, ktoré získali investori, selektívne, či predstavujú riziko narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvňujú obchod medzi členskými štátmi a či je napadnuté rozhodnutie dostatočne odôvodnené, pokiaľ ide o analýzu týchto kritérií.

b) O podmienke selektivity

119 Ako bolo uvedené v bode 97 vyššie, Komisia v napadnutom rozhodnutí v podstate dospela k záveru, že SZL je „systémom“ zloženým z piatich daňových opatrení, z ktorých tri spĺňajú všetky podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vrátane podmienky selektivity.

120 Ako sa uvádza v bodoch 39 až 46 vyššie, Komisia v odôvodneniach 128 až 154 napadnutého rozhodnutia individuálne analyzovala selektívnu povahu každého z daňových opatrení, ktoré podľa nej tvoria SZL, a následne v odôvodneniach 155 až 157 napadnutého rozhodnutia celkovo analyzovala selektivitu SZL ako „systému“. Komisia v odôvodnení 120 napadnutého rozhodnutia uvádza, že individuálna analýza opatrení, ktoré tvoria SZL, a ich celkové skúmanie ako „systému“ sa „dopĺňajú a vedú ku konzistentným záverom“ (pozri bod 35 vyššie).

121 Pokiaľ ide o individuálnu analýzu Komisie, opatrenie 2 (predčasné odpisovanie) bolo kvalifikované ako „selektívne“, keďže udelenie tejto výhody závisí od povolenia daňových orgánov na základe diskrečnej právomoci. Výkon tejto diskrečnej právomoci viedol daňové orgány k udeleniu týchto povolení iba v prípadoch nadobudnutia námorných plavidiel v rámci SZL, nie však v prípade iných okolností (odôvodnenia 132 až 139 napadnutého rozhodnutia). Opatrenie 4 (uplatňovanie režimu dane z tonáže na HZZ založené na účely SZL) a opatrenie 5 (článok 50 ods. 3 RIS) sú selektívne, keďže zvýhodňujú určité činnosti, a to prenájom samostatného plavidla (odôvodnenia 141 až 144 napadnutého rozhodnutia), ako aj nadobúdanie plavidiel na základe zmlúv o finančnom lízingu, ktoré predtým schválila daňová správa, a následný predaj týchto plavidiel (odôvodnenia 145 až 154 napadnutého rozhodnutia).

122 Pokiaľ ide o celkovú analýzu Komisie, je potrebné odkázať na odôvodnenie 156 napadnutého rozhodnutia, ktoré znie takto: „Keď sa zohľadní SZL ako celok, výhoda je selektívna, pretože podliehala právomoci konať podľa vlastného uváženia udelenej daňovej správe postupom povinného udeľovania predchádzajúceho povolenia a nejasným znením podmienok uplatniteľných na predčasné odpisovanie. Keďže ostatné opatrenia uplatniteľné len na činnosti námornej dopravy oprávnené na základe usmernení pre námornú dopravu – najmä článku 50 ods. 3 [RIS] – závisia od tohto predchádzajúceho povolenia, celý systém SZL je selektívny. Daňová správa v dôsledku toho povoľuje len operácie SZL na financovanie námorných lodí (odvetvová selektívnosť). Ako potvrdili štatistické údaje poskytnuté Španielskom, všetkých 273 operácií SZL organizovaných do júna roku 2010 sa týkalo námorných lodí.“ Komisia teda dospela k záveru, že výhodu vyplývajúcu zo SZL ako celku možno považovať za selektívnu na základe diskrečnej právomoci konštatovanej v rámci individuálnej analýzy selektivity opatrenia 2.

123 Komisia ďalej v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že tento „systém zvýhodňuje určité činnosti, a to nadobudnutie námorných lodí prostredníctvom lízingových zmlúv, najmä s cieľom ich prenájmu ako samostatných lodí a následného predaja“. Tieto činnosti zodpovedajú činnostiam, ktoré podľa napadnutého rozhodnutia vykonávajú HZZ založené na účely SZL, a na ktoré sa vzťahujú opatrenia 2, 4 a 5. Podľa individuálnej analýzy uvedenej v bode 121 vyššie každé z týchto opatrení poskytuje *de jure* a *de facto* selektívnu výhodu podnikom, ktoré tieto činnosti vykonávajú (odôvodnenia 132 až 139 a 141 až 154 napadnutého rozhodnutia).

124 Z napadnutého rozhodnutia teda vyplýva, že opatrenia tvoriace SZL zohľadnené jednotlivo a spoločne ako „systém“ sú selektívne z dvoch dôvodov. Po prvé, SZL ako „systém“ je selektívny z dôvodu, že daňové orgány na základe diskrečnej právomoci povoľovali uplatnenie predmetných výhod iba na „operácie SZL na financovanie námorných lodí (odvetvová selektívnosť)“, teda operácie, na ktorých sa zúčastňovali investori. Po druhé, selektivita SZL vyplýva aj zo selektívnej povahy troch jednotlivo zohľadnených daňových opatrení, ktoré SZL tvoria. Tieto opatrenia *de jure* a *de facto* podporovali iba určité činnosti.

125 Ako už bolo uvedené v bode 118 vyššie, vzhľadom na tvrdenia Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR treba preskúmať, či tieto dva dôvody umožňujú preukázať selektívnu povahu daňových a hospodárskych výhod, z ktorých mali prospech investori, a či je rozhodnutie dostatočne odôvodnené.

126 Pred skúmaním týchto otázok je potrebné objasniť dosah tvrdení Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR v nadväznosti na určité tvrdenia, ktoré uviedla Komisia. Komisia v rámci veci T-515/13 totiž tvrdí, že Španielske kráľovstvo vo svojej žalobe nespochybnilo celkovú analýzu selektivity uskutočnenú v odôvodneniach 155 až 163 napadnutého rozhodnutia. Žaloba však môže uspieť iba vtedy, ak sa Španielskemu kráľovstvu podarí preukázať, že opatrenia zohľadnené jednotlivo a ako celok nepredstavujú štátnu pomoc. Keďže Španielske kráľovstvo nespochybnilo celkovú analýzu Komisie, jeho tvrdenia týkajúce sa individuálnej analýzy opatrení sú neúčinné. Komisia na pojednávaní vo veci T-719/13 tvrdila, že spoločnosti Lico a PYMAR v rámci svojho prvého žalobného dôvodu nespochybnili individuálnu analýzu opatrení 2, 4 a 5.

127 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo v úvode svojej žaloby uvádza určité všeobecné tvrdenia, ktoré spochybňujú celú analýzu Komisie týkajúcu sa selektivity. Tieto tvrdenia uviedlo Španielske kráľovstvo ďalej v nadväznosti na písomnú otázku Všeobecného súdu (pozri bod 71 vyššie) a na pojednávaní vo veci T-515/13. Španielske kráľovstvo okrem toho vo svojej žalobe spochybňuje diskrečnú právomoc, ktorú Komisia konštatovala v rámci individuálnej analýzy selektivity opatrenia 2. Keďže Komisia vychádza z tejto diskrečnej právomoci v odôvodnení 156 napadnutého rozhodnutia pri preukazovaní selektivity SZL ako celku, tvrdenia Španielskeho kráľovstva môžu spochybniť aj túto analýzu.

128 Pokiaľ ide o spoločnosti Lico a PYMAR, Komisia na pojednávaní nesprávne tvrdila, že nespochybnili individuálnu analýzu opatrení 2, 4 a 5. Ako už bolo totiž uvedené (pozri bod 98 vyššie), pokiaľ spoločnosti Lico a PYMAR spochybňujú, že by SZL predstavoval „systém štátnej pomoci“, odkazujú rovnako na zložky tohto systému uvedené v článku 1 napadnutého rozhodnutia. Rovnako je potrebné poznamenať, že tvrdenia spoločností Lico a PYMAR týkajúce sa selektivity spochybňujú závery Komisie uvedené v odôvodneniach 156 a 157 napadnutého rozhodnutia. Ako sa uvádza v bodoch 122 a 123 vyššie, konštatovania Komisie v týchto odôvodneniach spočívajú na individuálnej analýze opatrení 2, 4 a 5.

129 Z toho vyplýva, že tvrdenia Komisie ohľadom obmedzeného dosahu tvrdení Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR nie sú dôvodné.

Povolenia schválené daňovými orgánmi na základe diskrečnej právomoci iba pre operácie v rámci SZL určené na financovanie námorných plavidiel

130 Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR poznamenávajú, že možnosť podieľať sa na štruktúrach SZL, a teda získať predmetné výhody, mali všetci investori pôsobiaci vo všetkých odvetviach hospodárstva bez akejkoľvek prechádzajúcej podmienky alebo obmedzenia. Výhody, ktoré investori získali, preto nemožno považovať za selektívne, najmä vzhľadom na rozsudky Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie, (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938).

131 Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR okrem toho spochybňujú existenciu diskrečnej právomoci daňových orgánov v rámci povoľovacieho konania stanoveného pre predčasné odpisovanie (opatrenie 2). Spoločnosti Lico a PYMAR dodávajú, že v rámci tohto povoľovacieho konania správne orgány nikdy nevykonávali kontrolu týkajúcu sa investorov. Španielske kráľovstvo na pojednávaní tiež tvrdilo, že cieľom správneho povolenia bolo iba overiť, že majetok, ktorý možno odpisovať predčasne, spĺňa kritériá uplatniteľnej právnej úpravy, čo nijako nesúvisí so zámerom vyberať *de jure* alebo *de facto* určité podniky.

132 Komisia vo svojom vyjadrení k žalobe vo veci T-719/13 uvádza, že sporné opatrenie je selektívne vo vzťahu k investorom, pretože z neho majú prospech iba podniky uskutočňujúce určitý typ investície prostredníctvom HZZ, kým podniky uskutočňujúce podobné investície v rámci iných operácií z neho prospech nemajú. Taká analýza je v súlade s judikatúrou (rozsudky z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, C-501/00, Zb., EU:C:2004:438, bod 120; z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, Zb., EU:C:2005:768, body 97 a 98, a Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, už citovaný v bode 89 vyššie, EU:T:2009:50, bod 156).

133 Komisia v nadväznosti na písomnú otázku Všeobecného súdu vo veciach T-515/13 a T-719/13 (pozri bod 71 vyššie) tvrdila, že prístup uplatnený v napadnutom rozhodnutí nie je nový. V judikatúre bol tento prístup použitý v rôznych veciach týkajúcich sa daňových výhod pre podniky uskutočňujúce určitý typ investície. Komisia v tomto smere odkazuje na rozsudok Španielsko/Komisia, už citovaný v bode 132 vyššie (EU:C:2004:438), ako aj na rozsudok zo 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava a i./Komisia (T-92/00 a T-103/00, Zb., EU:T:2002:61).

134 Komisia v nadväznosti na tú istú písomnú otázku Všeobecného súdu (pozri bod 71 vyššie) v rámci oboch vecí tvrdí, že výklad kritéria selektivity v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71. vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), sa jej nezdá byť v súlade s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, ako ho vykladá judikatúra, čo ju viedlo k podaniu odvolania proti týmto rozsudkom na Súdny dvor (veci C-20/15 P a C-21/15 P).

135 Komisia v každom prípade poznamenáva, že aj keby sa mal v prejednávanej veci uplatniť výklad Všeobecného súdu z rozsudkov Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), kritérium selektivity je splnené najmä z dôvodu, že existuje povoľovací systém obsahujúci diskrečné prvky.

136 Komisia sa na rozdiel od tvrdení Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR domnieva, že kritériá, ktoré musia byť splnené pre získanie povolenia uvedeného v článku 115 ods. 11 TRLIS, nie sú objektívne, ani charakteristické pre daňový systém, ako vyžaduje judikatúra, čo preukazuje existenciu diskrečnej právomoci.

137 Komisia v nadväznosti na tvrdenie spoločností Lico a PYMAR, že diskrečná právomoc sa týka iba majetku a nie investorov, v duplike vo veci T-719/13 tvrdila, že rozhodujúcou je skutočnosť, že na základe diskrečného oprávnenia bol prospech z pomoci priznaný iba stanovenej skupine subjektov, a to subjektom, ktoré získali povolenie. Komisia na pojednávaniach vo veciach T-515/13 a T-719/13 tiež zdôraznila, že na to, aby išlo o selektivitu *de jure*, stačí konštatovať, že v povoľovacom konaní existuje diskrečná právomoc. Komisia na pojednávaniach okrem toho tvrdila, že článok 48 ods. 4 TRLIS stanovuje osobitné podmienky uplatniteľné na investorov v rámci tohto povolenia. Predovšetkým prospech z predčasného odpisovania je podmienený tým, že členovia HZZ si v ňom zachovajú svoj podiel až do skončenia zmluvy o finančnom lízingu.

138 Vzhľadom na tvrdenia účastníkov konania je potrebné po prvé zistiť, či je výhoda poskytnutá investorom, ktorí sa podieľali na operáciách v rámci SZL, selektívna, keďže z nej mali prospech iba podniky, ktoré uskutočňovali tento osobitný typ investície prostredníctvom HZZ. V prípade zápornej odpovede je potrebné po druhé zistiť, či má existencia povoľovacieho konania, ktoré obsahuje údajné diskrečné prvky, v každom prípade za následok takú selektivitu.

– Výhoda spojená s určitým typom investície

139 Je potrebné pripomenúť, že v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), ktoré Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR uvádzajú na podporu svojich tvrdení, bol sporným opatrením daňový režim, z ktorého mal prospech každý subjekt, ktorý podliehal dani v Španielsku a ktorý uskutočnil určitý typ investície, konkrétne mal aspoň 5 %-ný podiel v zahraničných spoločnostiach nepretržite počas aspoň jedného roka.

140 Všeobecný súd v týchto rozsudkoch konštatoval, že existencia odchýlky alebo výnimky z referenčného rámca identifikovaného Komisiou neumožňuje sama osebe preukázať, že sporné opatrenie zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ZFEÚ, pokiaľ je toto opatrenie *a priori* dostupné každému podniku (rozsudky Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie, EU:T:2014:939, bod 52, a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie, EU:T:2014:938, bod 56).

141 V prejednávanej veci majú daňový prospech zo SZL iba investori, ktorí nadobudnú podiely v HZZ založených na účely financovania námorných plavidiel v rámci SZL. Komisia však nespochybňuje, že túto možnosť má za rovnakých podmienok každý podnik podliehajúci dani v Španielsku bez toho, aby zákon stanovil minimálnu sumu potrebnú na také nadobudnutie podielu. Komisia v odôvodneniach 126 a 172 napadnutého rozhodnutia tiež uznala, že investori ponúkajú tovary a služby na širokej škále trhov a pôsobia vo všetkých odvetviach hospodárstva.

142 Z toho vyplýva, ako vo veciach skúmaných Všeobecným súdom v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), že z predmetných daňových výhod mohli mať prospech bez rozdielu všetky subjekty, keď uskutočnili určitý typ investície dostupnej za rovnakých podmienok pre všetky podniky.

143 Skutočnosť, že predmetné výhody sa poskytujú na základe investície do určitého majetku s vylúčením iného majetku alebo iných typov investície rovnako ako v týchto veciach, neznamená, že sú vo vzťahu k investorom selektívne, pokiaľ je operácia dostupná pre všetky podniky (pozri v tomto zmysle rozsudky Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie, EU:T:2014:939, body 59 až 61, a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie, EU:T:2014:938, body 63 až 65).

144 Tvrdenie Komisie, že sporné opatrenie je selektívne vo vzťahu k investorom, pretože z neho majú prospech iba podniky, ktoré uskutočnia určitý typ investície prostredníctvom HZZ, treba preto zamietnuť.

145 Rozsudky Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938) sú predmetom odvolacieho konania (veci C-20/15 P a C-21/15 P). Všeobecný súd sa však domnieva, že v rámci prejednávaných vecí môže rozhodnúť na základe existujúcej judikatúry, ako žiadajú účastníci konania (pozri bod 73 vyššie).

146 Súdny dvor už totiž rozhodol, že daňová úľava, z ktorej majú prospech daňoví poplatníci na základe určitého typu investície – v danom prípade na základe nadobudnutia podielu v kapitálových spoločnostiach, ktoré majú svoje sídlo a svoje vedenie v nových spolkových krajinách, ako aj v Západnom Berlíne, a nezamestnávajú viac ako 200 zamestnancov –, poskytuje týmto poplatníkom

výhodu, ktorá ako všeobecné opatrenie uplatniteľné bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, nie je štátnou pomocou v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb., EU:C:2000:467, bod 22). Súdny dvor v tomto ohľade iba potvrdil konštatovanie Komisie v spornom rozhodnutí, že predmetná daňová úľava bola všeobecným opatrením, ktoré neobsahovalo žiaden prvok pomoci pre osoby podliehajúce dani. Naproti tomu Súdny dvor i Komisia sa v tejto veci domnievali, že cieľom predmetného opatrenia bolo zmeniť správanie investorov, aby sa navýšili vlastné zdroje podnikov z nových spolkových krajín a Západného Berlína, a preto im poskytovalo selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok Nemecko/Komisia, citovaný vyššie, EU:C:2000:467, bod 23).

147 V rozsudku Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, už citovaný v bode 89 vyššie (EU:T:2009:50) Všeobecný súd skúmal z pohľadu pravidiel uplatniteľných v oblasti štátnej pomoci určité daňové stimuly poskytované v Taliansku pre podniky kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) špecializované na akcie spoločností s nízkou a strednou kapitalizáciou. Komisia v spornom rozhodnutí konštatovala, že z predmetného zníženia dane mali prospech priamo vlastníci podielov v týchto PKIPCP. Komisia sa však domnievala, že toto zníženie dane poskytnuté vlastníkom nebolo selektívne, keďže predstavovalo všeobecné opatrenie uplatniteľné na všetkých investorov. Komisia naproti tomu konštatovala, že predmetné daňové stimuly poskytovali nepriamu selektívnu výhodu PKIPCP alebo prípadne ich správcovským spoločnostiam, keďže zníženie dane z investícií v týchto PKIPCP podnecovalo vlastníkov, aby nadobúdali podiely v týchto štruktúrach. Komisia sa tiež domnievala, že predmetné opatrenie poskytovalo nepriamu selektívnu výhodu spoločnostiam s nízkou alebo strednou kapitalizáciou, ktorých akcie vlastnili PKIPCP, vo forme zvýšenia dopytu po ich akciách a zvýšenia ich likvidity, spojených s väčšou atraktivitou investovania. Existenciu nepriamej selektívnej výhody v prospech týchto troch kategórií subjektov potvrdil Všeobecný súd vo svojom rozsudku Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, už citovaný v bode 89 vyššie (EU:T:2009:50). Z toho vyplýva, že v tejto veci, ako aj v rozsudku Nemecko/Komisia, už citovanom v bode 89 vyššie (EU:C:2000:467, body 22 a 23), nebola konštatovaná selektivita vo vzťahu k investorom, hoci mali prospech zo zníženia dane.

148 Z toho vyplýva, že pokiaľ je výhoda poskytovaná za rovnakých podmienok všetkým podnikom na základe uskutočnenia určitého typu investície dostupnej všetkým subjektom, má vo vzťahu k týmto subjektom všeobecnú povahu a nepredstavuje štátnu pomoc poskytnutú v prospech týchto subjektov.

149 Navyše je potrebné poznamenať, že Všeobecný súd mal už vo svojom rozsudku z 22. februára 2006, Le Levant 001 a i./Komisia (T-34/02, Zb., EU:T:2006:59) možnosť vyjadriť sa k rozhodnutiu Komisie týkajúcom sa daňových úľav poskytnutých investorom, ktorí sa zúčastnili na finančnej operácii vykonanej bankou, ktorej cieľom bolo nadobudnutie a prevádzkovanie plavidla námornou spoločnosťou. V rámci tejto operácie investori prenášali väčšiu časť výhody na námornú spoločnosť, ktorá na konci operácie plavidlo kúpila. Komisia v spornom rozhodnutí vyhlásila pomoc za nezlučiteľnú a nariadila jej vymáhanie iba od investorov, keďže výhoda nebola zatiaľ prenesená na námornú spoločnosť. Všeobecný súd vo svojom rozsudku konštatoval, že v spornom rozhodnutí nebolo preskúmané, ako boli v prejednávanej veci splnené podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Pokiaľ ide konkrétne o podmienku súvisiacu s určením výhody, ktorá zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu, Všeobecný súd poznamenal, že zo sporného rozhodnutia vyplýva, že hoci priamymi príjemcami pomoci boli súkromní investori, účinky pomoci na hospodársku súťaž súviseli s tým, že námorná spoločnosť mohla prevádzkovať plavidlo za výhodných podmienok. Všeobecný súd dospel k záveru, že tým, že v napadnutom rozhodnutí nebolo preskúmané, v čom predstavovala konkurenčnú výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ skutočnosť, že súkromní investori mali prospech z daňovej výhody, hoci uvedená konkurenčná výhoda bola pripísaná námornej spoločnosti, z tohto rozhodnutia nebolo možné pochopiť, z akých dôvodov zvýhodnila predmetná pomoc súkromných investorov (pozri v tomto zmysle rozsudok Le Levant 001 a i./Komisia, citovaný vyššie, EU:T:2006:59, body 113 a 118 až

120). Tento rozsudok teda za určitých okolností podobných okolnostiam v prejednávanej veci potvrdzuje, že získanie prospechu z daňovej výhody spojenej s investíciou nevyhnutne neznamená získanie prospechu z konkurenčnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

150 Judikatúra uvádzaná Komisiou v rámci vecí T-515/13 a T-719/13 neumožňuje konštatovať, že výhoda poskytnutá za rovnakých podmienok všetkým podnikom, ktoré uskutočňujú určitý typ investície dostupnej všetkým subjektom, je selektívna.

151 Pokiaľ ide po prvé o rozsudok Španielsko/Komisia, už citovaný v bode 89 vyššie (EU:C:2004:438, bod 120), je pravdou, že Súdny dvor konštatoval selektívny charakter daňovej úľavy, ktorá súvisela s uskutočnením určitých investícií. Ako však Všeobecný súd zdôraznil v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939, body 79 a 82), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938, body 83 a 86), toto opatrenie sa uplatňovalo iba na podniky zaoberajúce sa vývozom, nie však na iné podniky. V prejednávaných veciach môžu však predmetné výhody získať všetky podniky.

152 Pokiaľ ide po druhé o rozsudok Taliansko/Komisia, už citovaný v bode 132 vyššie (EU:C:2005:768, body 97 a 98), zo skúmanej daňovej úpravy mali na rozdiel od prejednávanej veci prospech tiež iba podniky bankového sektora a podniky z iných odvetví z nej prospech nemali.

153 Pokiaľ ide po tretie o rozsudok Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2009:50, bod 156), existencia výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ bola nepriamo zistená iba vo vzťahu k predmetným PKIPCP, prípadne ich správcovským spoločnostiam a podnikom, ktorých akcie PKIPCP vlastnili, nie však vo vzťahu k investorom, ktorí mali podľa Komisie prospech zo zníženia dane (pozri bod 147 vyššie). V prejednávanej veci však Komisia v napadnutom rozhodnutí, najmä v jeho odôvodnení 163, neuviedla, že by HZZ mali nepriamu výhodu, ktorá vyplýva z daňových výhod poskytnutých investorom, ktorí nadobudli podiely v týchto HZZ.

154 Pokiaľ ide po štvrté o rozsudok Diputación Foral de Álava a i./Komisia, už citovaný v bode 133 vyššie (EU:T:2002:61), treba pripomenúť, že Všeobecný súd v tomto rozsudku skúmal selektivitu dvoch daňových opatrení. Prvým opatrením bola zľava na dani, ktorá sa uplatňovala na investície v regióne Álava, ktoré sa vyznačovali určitými znakmi, najmä minimálnou sumou 2,5 miliardy španielskych pesos (ESP), na základe čoho mali túto daňovú výhodu v skutočnosti iba podniky s významnými finančnými zdrojmi, nie však iné podniky. Druhým opatrením bolo zníženie základu dane, z ktorého mali prospech iba novovytvorené podniky v regióne Álava, ktoré spĺňali určité kritéria týkajúce sa najmä minimálnej investície a vytvorenia určitého počtu pracovných miest. Obe predmetné opatrenia neposkytovali teda výhodu všetkým subjektom, ktoré uskutočnili určité investičné operácie v regióne Álava, ale prospech z týchto opatrení mali iba určité podniky, nie však všetky podniky. V prejednávanej veci je však nesporné, že do HZZ mohli za rovnakých podmienok investovať všetky podniky bez toho, aby zákon stanovil minimálnu sumu potrebnú pre také nadobudnutie podielu.

155 Z toho vyplýva, že výhodu poskytnutú investorom, ktorí sa podieľali na operáciách v rámci SZL, nemožno považovať za selektívnu z dôvodu, že z nej mali prospech iba podniky, ktoré uskutočnili tento konkrétny typ investície prostredníctvom HZZ.

156 Ako je uvedené v bode 138 vyššie, je preto potrebné ďalej preskúmať, či existencia povoľovacieho konania obsahujúceho údajné diskrečné prvky mohla v každom prípade spôsobiť selektívnu povahu tejto výhody.

– Selektivita vyplývajúca z údajnej diskrečnej právomoci daňových orgánov

157 Komisia poznamenáva, že v prejednávanej veci možno v každom prípade konštatovať selektivitu z dôvodu, že existuje povoľovací systém obsahujúci diskrečné prvky, ktorý neexistoval vo veciach skúmaných Všeobecným súdom v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938). Pokiaľ má v súlade s judikatúrou orgán, ktorý poskytuje finančné výhody, diskrečnú právomoc, na základe ktorej môže určovať príjemcov alebo podmienky poskytovaného opatrenia, nemožno toto opatrenie považovať za opatrenie všeobecnej povahy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. júna 1999, DM Transport, C-256/97, Zb., EU:C:1999:332, bod 27 a citovanú judikatúru, a z 18. júla 2013, P, C-6/12, Zb., EU:C:2013:525, bod 25).

158 V tejto súvislosti treba konštatovať, že napriek existencii povoľovacieho systému obsahujúceho údajné diskrečné prvky zostávajú predmetné výhody dostupné za rovnakých podmienok pre všetkých investorov, ktorí sa rozhodnú podieľať na operáciách v rámci SZL určených na financovanie plavidiel prostredníctvom nadobudnutia podielov v HZZ založených bankami.

159 Ako totiž poukázalo Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR, z odôvodnenia 133 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že podmienky povoľovania stanovené v článku 115 ods. 11 TRLIS, aké sú konkretizované v článku 49 RIS – ktoré Komisia považuje za nejasné a vyžadujúce si výklad zo strany správnych orgánov, ktorým priznávajú diskrečnú právomoc (pozri bod 40 vyššie) –, sa týkajú *de jure* iba vlastností majetku, ktorý možno odpisovať predčasným spôsobom. Komisia v odôvodnení 134 napadnutého rozhodnutia poznamenala, že vykonávanie diskrečnej právomoci viedlo v prejednávanej veci k tomu, že daňové orgány povoľovali predčasné odpisovanie iba v prípade osobitnej kategórie majetku, a to námorných plavidiel, ktoré prešli z normálneho režimu dane z príjmu právnických osôb na režim dane z tonáže (pozri bod 40 vyššie). Z odôvodnení 66, 116, 134 a 156 napadnutého rozhodnutia v podstate tiež vyplýva, že predmetné výhody neboli zamietnuté v prípade žiadnej „operácie v rámci SZL“.

160 Z toho vyplýva, že výsledkom diskrečnej právomoci daňových orgánov – za predpokladu, že ju možno preukázať –, bolo *de jure* a *de facto* iba definovanie typu operácií, v rámci ktorých bolo možné získať prospech z predmetných daňových výhod, konkrétne operácií v rámci SZL určených na financovanie námorných plavidiel, nie však iného majetku. Nič to nemení na tom, že možnosť podieľať sa na týchto operáciách mali bez akýchkoľvek obmedzení a diskriminácie všetky podniky. Za týchto podmienok nemožno v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 140, 146 a 147 vyššie považovať výhodu, z ktorej mali tieto podniky prospech, za selektívnu na základe údajnej diskrečnej právomoci daňovej správy.

161 Toto konštatovanie nespochybňuje skutočnosť, ktorú Komisia zdôraznila na pojednávaniach v oboch veciach, že článok 48 ods. 4 TRLIS ukladá členom HZZ v prípade prospechu z predčasného odpisovania povinnosť zachovať si v ňom svoj podiel až do skončenia zmluvy o finančnom lízingu. Ide totiž o podmienku uplatnenia výhody, ktorú môžu využiť všetky podniky pôsobiace vo všetkých hospodárskych odvetviach. V tejto súvislosti treba poznamenať, že prospech z predmetných daňových opatrení vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), bol tiež podmienený zachovaním si podielu po určité obdobie (pozri bod 139 vyššie).

162 Okrem toho je potrebné poznamenať, že platný článok 48 ods. 4 TRLIS nebránil tomu, aby investori nadobudli podiely v HZZ po udelení povolenia daňovými orgánmi. Také konštatovanie Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR na pojednávaniach v oboch veciach potvrdzuje, že predmetné výhody mohli využiť všetky podniky, ktoré sa rozhodli podieľať sa na operáciách v rámci SZL, bez ohľadu na povoľovací systém obsahujúci údajné diskrečné prvky. Existencia tohto povoľovacieho systému nemôže teda v prejednávanej veci spôsobiť selektívnu povahu výhod, z ktorých majú prospech investori.

163 Komisia vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy (pozri body 130 až 162 vyššie) dospela v odôvodnení 156 napadnutého rozhodnutia k nesprávnemu záveru, že SZL poskytuje investorom selektívnu výhodu, keďže daňové orgány na základe údajnej diskrečnej právomoci povoľujú iba „operácie SZL na financovanie námorných lodí“, na ktorých sa podieľali investori.

Výhody spojené s vykonávaním určitých činností

164 Ako bolo uvedené v bodoch 123 a 124 vyššie, celková analýza selektivity vykonaná Komisiou v napadnutom rozhodnutí spočíva aj v konštatovaní, že SZL zvýhodňuje „určité činnosti, a to nadobudnutie námorných lodí prostredníctvom lízingových zmlúv, najmä s cieľom ich prenájmu ako samostatných lodí a následného predaja“ (odôvodnenie 157 napadnutého rozhodnutia). Tieto činnosti zodpovedajú činnostiam, ktoré podľa napadnutého rozhodnutia vykonávajú HZZ založené na účely SZL, a vzťahujú sa na ne opatrenia 2, 4 a 5. Podľa individuálnej analýzy odôvodnení 132 až 139 a 141 až 154 napadnutého rozhodnutia poskytovalo každé z týchto opatrení *de jure* a *de facto* selektívnu výhodu pre podniky vykonávajúce tieto činnosti (pozri body 40, 42 a 43 vyššie).

165 Španielske kráľovstvo a spoločnosti Lico a PYMAR vo svojich písomných podaniach tvrdia, že investori pôsobili vo všetkých hospodárskych odvetviach a v ZZ vlastnili výlučne finančné podiely, pričom ich cieľom bolo získanie daňovej výhody. Podľa Španielskeho kráľovstva podielnici (alebo akcionári) podniku nevyvíjajú žiadnu činnosť „na trhu“. Španielske kráľovstvo na pojednávaní vo veci T-515/13 uviedlo, že toto tvrdenie smerovalo ku konštatovaniu, že členovia HZZ konali v rámci HZZ ako bežní investori, ako Komisia uznala v napadnutom rozhodnutí. Španielske kráľovstvo na pojednávaní taktiež tvrdilo, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nepripísala investorom činnosti prenájmu samostatného plavidla a nadobudnutia a predaja plavidiel. Spoločnosti Lico a PYMAR v žalobe v rámci veci T-719/13 poznamenávajú, že investorov nemožno považovať za subjekty pôsobiace v odvetví označenom Komisiou v odôvodneniach 156 a 157 napadnutého rozhodnutia. Spoločnosti Lico a PYMAR na pojednávaní spochybnili tvrdenie, že členovia HZZ vykonávali konkrétne a špecifické činnosti týchto zoskupení, akoby tvorili jediný podnik.

166 Komisia vo vyjadreniach k žalobe podaných v oboch veciach stručne poznamenala, že investori uskutočňujú prostredníctvom HZZ činnosti vykonávané týmito zoskupeniami. V tomto kontexte je ťažko pochopiteľné tvrdenie Španielskeho kráľovstva, že akcionári nevykonávajú žiadnu činnosť na trhu. Pokiaľ ide o rôznorodosť odvetví, do ktorých investori patria, Komisia vo veci T-719/13 konkretizuje, že v napadnutom rozhodnutí sa selektivita opatrenia nikde nespája s niektorým z odvetví pôsobenia investorov.

167 Komisia v rámci svojej odpovede na písomnú otázku, ktorú Všeobecný súd položil v oboch veciach (pozri bod 71 vyššie), podrobnejšie vysvetlila svoje tvrdenie, že investori prostredníctvom HZZ uskutočňovali činnosti vykonávané týmito zoskupeniami. Podľa Komisie na rozdiel od vecí skúmaných Všeobecným súdom v rozsudkoch Autogrill España/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:939), a Banco Santander a Santusa/Komisia, už citovaný v bode 71 vyššie (EU:T:2014:938), boli výhody vyplývajúce zo SZL investorom poskytnuté nie na základe uskutočnenia bežných investičných operácií, ale na základe vykonávania určitých hospodárskych činností prostredníctvom HZZ, konkrétne nadobúdania, predaja a prenájmu samostatných plavidiel. Komisia v tomto kontexte tvrdila, že na základe daňovej transparentnosti HZZ, možno tieto zoskupenia a ich členov považovať za dve strany jednej mince alebo jedného podniku v kontexte článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

168 Komisia na pojednávaní vo veci T-515/13 na otázku Všeobecného súdu ohľadom možného rozporu medzi tvrdením uvedeným v bode 167 vyššie a odôvodnením napadnutého rozhodnutia, konkrétne jeho odôvodnením 28 (pozri bod 12 vyššie), poznamenala, že toto odôvodnenie, ktoré kvalifikuje členov HZZ ako „investorov“, je iba terminologickým vysvetlením, ktoré nie je v rozpore s jej tvrdením, že HZZ a ich členovia tvoria hospodársku jednotku. Na opakovanú otázku Všeobecného súdu týkajúcu sa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia v tomto ohľade Komisia na pojednávaní vo veci T-719/13 uviedla, že aj keď jej tvrdenie, že HZZ a ich investori predstavujú spoločne jediný podnik

v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ nie je výslovne uvedené v napadnutom rozhodnutí, také konštatovanie vyplýva zo samotnej povahy HZZ. Komisia v tejto súvislosti poznamenala, že HZZ je daňovo transparentným subjektom, ktorého členovia sú plne zodpovední za svoje správania a dlhy, takže činnosti, ktoré HZZ vykonáva, sú pripísateľné jeho členom.

169 Je potrebné pripomenúť, že Všeobecný súd musí v rámci svojho preskúmania určiť, či Komisiou vykonaná individuálna analýza opatrení 2, 4 a 5, na ktorú v podstate odkazuje odôvodnenie 157 napadnutého rozhodnutia, umožňuje konštatovať, že výhody poskytované pre investorov, nie však pre HZZ, spĺňajú podmienku selektivity (pozri bod 118 vyššie).

170 Komisia sa v rámci tejto individuálnej analýzy domnievala, že opatrenia 2, 4 a 5 sa *de jure* a *de facto* vzťahovali na určité činnosti, konkrétne na nadobúdanie plavidiel na základe zmlúv o finančnom lízingu, ich prenájom ako samostatných plavidiel a ich následný predaj.

171 Medzi účastníkmi konania je nesporné, že tieto činnosti, ktoré boli uvedené aj v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia, sú činnosťami, ktoré vykonávajú HZZ založené na účely SZL. Hoci teda Komisia konštatovala, že investormi získané výhody boli z dôvodu uskutočňovania týchto činnosti selektívne, mala v napadnutom rozhodnutí konkrétne uviesť, že činnosti HZZ zodpovedajú činnostiam ich členov alebo že im prinajmenšom môžu byť pripísané.

172 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že v napadnutom rozhodnutí bolo iba jedenkrát a nepodložene konštatované v odôvodnení 172, že investori prostredníctvom HZZ vykonávajú činnosti týchto zoskupení. Komisia totiž v rámci analýzy kritérií týkajúcich sa rizika narušenia hospodárskej súťaže a obchodu medzi členskými štátmi tvrdila, že „[investori] operáciami využívajúcimi SZL pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch s prenájmom samostatných lodí, nadobúdaním a predajom námorných lodí, ktoré sú otvorené obchodu v rámci EÚ“ (pozri bod 54 vyššie).

173 Komisia však v nikde v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila, ako možno činnosti HZZ založených na účely SZL pripísať ich členom. Konkrétne v rámci analýzy selektivity predmetných individuálnych opatrení Komisia bez akéhokoľvek ďalšieho spresnenia iba konštatovala, že tieto opatrenia poskytovali selektívnu výhodu pre HZZ „a“/„alebo“ ich investorov (odôvodnenia 139 a 154 napadnutého rozhodnutia). Pokiaľ ide posúdenie SZL ako celku, Komisia poznamenala, že „výhoda plynie HZZ a prostredníctvom transparentnosti jeho investorom“. Také spresnenie však neumožňuje pochopiť, prečo možno konštatovať, že členovia HZZ založených na účely SZL vykonávajú hospodárske činnosti týchto zoskupení, akoby tvorili jediný právny a hospodársky subjekt. Okrem toho pokiaľ Komisia v odôvodnení 126 napadnutého rozhodnutia skúmala, či sú účastníci operácií v rámci SZL „podnikmi“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, nepredložila žiadne informácie, ktoré by umožnili predpokladať alebo pochopiť, že HZZ založené na účely SZL a ich členovia spoločne tvoria jediný subjekt v zmysle tohto ustanovenia, takže činnosti HZZ možno pripísať ich členom.

174 Navyše je potrebné poznamenať, že tvrdenie v odôvodnení 172 napadnutého rozhodnutia, že investori „pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch s prenájmom samostatných lodí, nadobúdaním a predajom námorných lodí“, sa zdá byť v rozpore s ďalšími odôvodneniami napadnutého rozhodnutia.

175 Komisia totiž v odôvodnení 28 napadnutého rozhodnutia uviedla, že „keďže HZZ, ktoré sa zúčastňujú na operáciách SZL, považujú ich členovia za investičný nástroj – a nie za spôsob spoločného vykonávania určitej činnosti –, v [uvedenom] rozhodnutí sa označujú ako investori“. Komisia v odôvodnení 27 napadnutého rozhodnutia tiež poznamenala, že „právna subjektivita španielskych HZZ je odlišná od právnej subjektivity ich členov“. Komisia napokon konkretizovala, že investori vo všeobecnosti „nevykonávali žiadnu námornú činnosť“ [bod 9 písm. b) rozhodnutia o začatí konania, na ktorý v podstate odkazuje odôvodnenie 14 napadnutého rozhodnutia].

176 Za týchto podmienok treba konštatovať, že konštatovanie Komisie najmä v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia, že SZL zvýhodňuje „určité činnosti, a to nadobudnutie námorných lodí prostredníctvom lízingových zmlúv, najmä s cieľom ich prenájmu ako samostatných lodí a následného predaja“, sa týka činností HZZ založených na účely SZL, nie však priemyselných alebo hospodárskych činností členov HZZ, ktorí nadobudnú podiely v týchto zoskupeniach ako „investori“. Komisia preto na účely preukázania selektivity výhod poskytnutých investorom nemohla vychádzať iba z konštatovania v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia, ani z individuálnej analýzy selektivity opatrení 2, 4 a 5, na ktorú toto odôvodnenie v podstate odkazuje.

177 Pokiaľ bolo zo znenia napadnutého rozhodnutia potrebné pochopiť, ako tvrdí Komisia pred Všeobecným súdom, že sa domnievala, že investori vykonávajú prostredníctvom HZZ činnosti uvedené v bode 176 vyššie a že na základe toho možno preukázať selektivitu výhod, ktoré im boli poskytnuté, potom je napadnuté rozhodnutie nedostatočne odôvodnené, dokonca odôvodnenie je v tomto ohľade rozporuplné. Keďže nedostatočné odôvodnenie spadá pod porušenie podstatných formálnych náležitostí v zmysle článku 263 ZFEÚ, Všeobecný súd ho musí zohľadniť *ex officio*, po vypočutí účastníkov konania v súlade so zásadou kontradiktórnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. decembra 2009, Komisia/Írsko a i., C-89/08 P, Zb., EU:C:2009:742, body 34 a 55).

Záver o selektivite

178 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy (pozri body 115 až 177 vyššie) Komisia v napadnutom rozhodnutí nesprávne konštatovala selektívnu výhodu, a teda štátnu pomoc v prospech HZZ a investorov.

179 Pokiaľ ide o HZZ, je pravdou, že z predmetných daňových opatrení mali prospech. Na základe zásady daňovej transparentnosti však z výhod priamo vyplývajúcich z týchto opatrení mali prospech iba ich členovia (pozri body 115 až 117 vyššie). Okrem toho v napadnutom rozhodnutí nebolo uvedené, že existuje nepriama výhoda pre HZZ, ktorá vyplýva z predmetných opatrení (pozri bod 153 vyššie).

180 Pokiaľ ide o členov HZZ, ktorí sú v napadnutom rozhodnutí kvalifikovaní ako „investori“, hospodárske výhody, z ktorých majú prospech, sú dostupné za rovnakých podmienok bez rozdielu pre všetky subjekty podliehajúce dani v Španielsku, a to napriek existencii povoľovacieho systému. Komisia sa teda nesprávne domnievala, že investori majú prospech zo selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ na základe ich účasti na určitom type zvýhodnenej operácie (pozri body 130 až 163). Činnosti uvedené najmä v odôvodnení 157 napadnutého rozhodnutia aj na účely konštatovania selektivity výhod sú činnosťami, ktoré vykonávajú HZZ a nie investori, ktorí sú jedinými subjektmi, ktorých sa týka príkaz na vymáhanie stanovený v článku 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia. Selektivitu výhod poskytnutých investorom nebolo preto možné preukázať ani na tomto základe. Aj za predpokladu, že napadnuté rozhodnutie by bolo zrozumiteľné v tom zmysle, že investori prostredníctvom HZZ založených na účely SZL vykonávajú osobitné činnosti týchto zoskupení, je postihnuté nedostatočným odôvodnením, dokonca odôvodnenie je v tomto ohľade rozporuplné (pozri body 164 až 177).

c) O analýze rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členským štátmi

181 Ako bolo uvedené v bodoch 53 a 54 vyššie, analýza Komisie týkajúca sa rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členským štátmi je uvedená v odôvodneniach 171 až 173 napadnutého rozhodnutia. Komisia pripomenula niektoré zásady vyplývajúce z judikatúry (odôvodnenie 171 napadnutého rozhodnutia) a v odôvodnení 172 napadnutého rozhodnutia poznamenala, že: „V predmetnej veci investori, t. j. členovia HZZ, pôsobia v rôznych odvetviach hospodárstva, najmä v odvetviach otvorených obchodu v rámci EÚ. Navyše operáciami využívajúcimi SZL pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch s prenájmom samostatných lodí, nadobúdaním a predajom námorných lodí, ktoré sú otvorené obchodu v rámci EÚ. Výhody vyplývajúce z SZL posilňujú ich pozíciu na ich príslušných trhoch, čím narúšajú hospodársku súťaž alebo hrozia jej

narušením.“ Komisia v odôvodnení 173 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že „hospodárska výhoda, ktorú získavajú HZZ a ich investori ťažiaci zo skúmaných opatrení, preto pravdepodobne ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi a narúša hospodársku súťaž na vnútornom trhu“.

182 Je potrebné pripomenúť, že spoločnosti Lico a PYMAR v žalobe a Španielske kráľovstvo v replike spochybňujú v podstate nielen dôvodnosť analýzy Komisie uvedenej v bode 181 vyššie, ale aj odôvodnenie napadnutého rozhodnutia (pozri bod 107 vyššie). Tvrdenie Komisie uvedené v rámci veci T-719/13, že spochybnenie odôvodnenia napadnutého rozhodnutia spoločnosťami Lico a PYMAR je v tomto ohľade oneskorené, treba preto zamietnuť.

183 V každom prípade ako je uvedené v bode 177 vyššie, chýbajúce alebo nedostatočné odôvodnenie spadá pod porušenie podstatných formálnych náležitostí v zmysle článku 263 ZFEÚ a predstavuje dôvod verejného poriadku, ktorý môžu účastníci konania uvádzať v každom štádiu konania a ktorý môže rovnako vzniesť *ex officio* súd Únie v súlade so zásadou kontradiktórnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. februára 1997, Komisia/Daffix, C-166/95 P, Zb., EU:C:1997:73, body 24 a 25; Komisia/Írsko a i., už citovaný v bode 177 vyššie, EU:C:2009:742, body 34 a 55, a z 8. júla 2004, Mannesmannröhren-Werke/Komisia, T-44/00, Zb., EU:T:2004:218, bod 210 a citovanú judikatúru).

184 V prejednávanej veci boli účastníci konania v nadväznosti na písomnú otázku Všeobecného súdu vo veci T-515/13 (pozri bod 69) a ústnu otázku vo veci T-719/13 vypočutí na pojednávaniach v oboch veciach ohľadom toho, či napadnuté rozhodnutie spĺňa povinnosť odôvodnenia stanovenú v článku 296 ZFEÚ, pokiaľ ide o analýzu kritérií rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu.

185 Podľa ustálenej judikatúry musí byť odôvodnenie vyžadované článkom 296 ZFEÚ a článkom 41 ods. 2 písm. c) Charty základných práv Európskej únie prispôsobené povahe predmetného aktu a musia z neho jasne a jednoznačne vyplývať úvahy inštitúcie, ktorá dotknutý akt prijala tak, aby dotknuté osoby mohli poznať dôvody prijatého opatrenia a súd Únie vykonať svoje preskúmanie. Nevyžaduje sa, aby boli v odôvodnení konkrétne uvedené všetky relevantné skutkové a právne okolnosti, keďže otázka, či odôvodnenie aktu spĺňa požiadavky článku 296 ZFEÚ a článku 41 charty základných práv, sa musí posudzovať nielen s ohľadom na jeho znenie, ale tiež na jeho kontext, ako aj na všetky právne normy upravujúce dotknutú oblasť (pozri rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, bod 88 a citovanú judikatúru, a z 28. mája 2013, Trabelsi a i./Rada, T-187/11, Zb., EU:T:2013:273, body 66 a 67 a citovanú judikatúru).

186 Je potrebné tiež pripomenúť, že požiadavka odôvodnenia sa musí posudzovať v závislosti od okolností prípadu, najmä v závislosti od obsahu aktu a povahy uvádzaných dôvodov a záujmu, ktorý môžu mať na jeho objasnení osoby, ktorým je akt určený, alebo iné osoby, ktorých sa akt priamo a osobne týka (rozsudok z 13. marca 1985, Holandsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek/Komisia, 296/82 a 318/82, EU:C:1985:113, bod 19).

187 Komisia v odôvodnení 171 napadnutého rozhodnutia správne pripomína, že ak pomoc poskytnutá členským štátom posilní postavenie podniku v porovnaní s inými podnikmi súťažiacimi na trhu v rámci EÚ, tento trh sa musí považovať za ovplyvnený touto pomocou (pozri rozsudok z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i., C-222/04, Zb., EU:C:2006:8, bod 141 a citovanú judikatúru).

188 Čo sa týka podmienky narušenia hospodárskej súťaže, z judikatúry vyplýva, že pomoc, ktorej cieľom je oslobodiť podnik od nákladov, ktoré by inak musel znášať v rámci svojho bežného riadenia alebo svojich bežných činností, v zásade narušuje podmienky hospodárskej súťaže (rozsudky Nemecko/Komisia, už citovaný v bode 146 vyššie, EU:C:2000:467, bod 30, a z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, Zb., EU:C:2005:130, bod 55).

189 Ako Komisia pripomína v oboch veciach, nie je potrebné zisťovať skutočný dosah pomoci na obchod medzi členskými štátmi a skutočné narušenie hospodárskej súťaže, ale len preskúmať, či uvedená pomoc môže ovplyvniť tento obchod a narušiť hospodársku súťaž (pozri rozsudok Cassa di Risparmio di Firenze a i., už citovaný v bode 187 vyššie, EU:C:2006:8, bod 140 a citovanú judikatúru).

190 Pokiaľ ide o režim pomoci, treba tiež pripomenúť, že Komisia sa môže obmedziť na všeobecné posúdenie predmetného režimu bez toho, aby bola povinná vykonať analýzu pomoci poskytnutej v každom jednotlivom prípade na základe takého režimu (rozsudok Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, už citovaný v bode 87 vyššie, EU:C:2011:368, bod 63).

191 Komisia v rámci oboch vecí správne poznamenáva, že z judikatúry vyplýva, že poskytnutie pomoci členským štátom vo forme daňovej úľavy pre určitých jeho daňovníkov treba považovať za spôsobilé ovplyvniť tento obchod, a v dôsledku toho za spĺňajúce túto podmienku vzhľadom na to, že uvedení daňovníci vykonávajú hospodársku činnosť, ktorá je súčasťou takého obchodu, alebo že nie je možné vylúčiť, že súťažia so subjektmi usadenými v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok Heiser, už citovaný v bode 188 vyššie, EU:C:2005:130, bod 35).

192 Nič to nemení na tom, že povinnosť odôvodnenia vyžaduje, aby sa uviedli dôvody, pre ktoré sa Komisia domnieva, že dotknuté opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti aj v prípadoch, keď z okolností, za ktorých bola pomoc poskytnutá, vyplýva, že by mohla ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a narušiť alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže, je Komisia povinná prinajmenšom uviesť tieto skutočnosti v odôvodnení svojho rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok Holandsko a Leeuwarder Papierwarenfabriek/Komisia, už citovaný v bode 186 vyššie, EU:C:1985:113, bod 24).

193 Treba tiež pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ to určité osobitné okolnosti vyžadujú, Komisia musí odôvodniť svoje rozhodnutie podrobnejšie a uviesť relevantné údaje týkajúce sa predpokladaných účinkov pomoci na hospodársku súťaž a obchod medzi členskými štátmi. Tak to bolo v prípade nízkej pomoci, ktoré sa týkala iba financovania programu prieniku na trh, nie však vývozu, do tretích štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. apríla 2009, Komisia/Taliansko a Wam, C-494/06 P, Zb., EU:C:2009:272, body 56, 57 a 62).

194 Práve vzhľadom na tieto zásady treba preskúmať odôvodnenie napadnutého rozhodnutia týkajúce sa rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi.

195 Komisia v rámci oboch vecí odkazuje na odôvodnenie 172 napadnutého rozhodnutia a tvrdí, že dostatočne odôvodnila svoje rozhodnutie, pokiaľ ide o tieto dve podmienky.

196 Ako bolo uvedené v bode 181 vyššie, úvahy Komisie v odôvodnení 172 napadnutého rozhodnutia spočívajú na dvoch konštatovaniach. Po prvé, investori pôsobia vo všetkých hospodárskych odvetviach, najmä v tých, ktoré sú otvorené obchodu medzi členskými štátmi, a predmetné výhody posilňujú ich postavenie na príslušných trhoch. Po druhé, investori pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch, na ktorých pôsobia tieto zoskupenia a ktoré sú rovnako otvorené obchodu medzi členskými štátmi.

197 Je potrebné preskúmať, či sú oba základné body úvahy Komisie dostatočne odôvodnené.

O prvom základnom bode úvahy Komisie

198 Pokiaľ ide o konštatovanie Komisie, že investori pôsobia vo všetkých hospodárskych odvetviach a výhody posilňujú ich postavenie na príslušných trhoch, treba konštatovať, že ide o všeobecné tvrdenie, ktoré sa môže vzťahovať na všetky druhy štátnej podpory. Komisia neodkazuje na žiadnu konkrétnu okolnosť, ktorá by vysvetlila, prečo v prejednávanej veci sporné opatrenia predstavujú riziko narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvňujú obchod na trhoch, na ktorých pôsobia investori.

199 Je potrebné pripomenúť, ako vyplýva z odôvodnenia 1 napadnutého rozhodnutia, že v sťažnostiach, ktoré dostala Komisia a ktoré podporila prinajmenšom jedna námorná spoločnosť, sa uvádzalo narušenie hospodárskej súťaže a obchodu medzi členskými štátmi na trhu so stavbami plavidiel, nie však na trhoch, na ktorých pôsobia investori (pozri bod 1 vyššie). Rovnako treba poznamenať, že Komisia v odôvodneniach 122 a 156 napadnutého rozhodnutia konštatovala „odvetvovú selektivitu“ predmetných opatrení (pozri body 36 a 45 vyššie), hoci preukázala, že investori pôsobia vo všetkých hospodárskych odvetviach. Komisia okrem toho v odôvodnení 19 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že investori si v rámci SZL ponechávajú iba malý zlomok výhody (v rozmedzí od 10 % do 15 %), pričom hlavná časť tejto výhody (85 % až 90 %) sa prenáša na námornú spoločnosť, ktorá plavidlo nadobudne (pozri bod 21 vyššie). Navyše Komisia s cieľom „obnoviť konkurenčný stav na trhu/trhoch, kde nastalo narušenie“, spochybnila v odôvodneniach 270 až 276 a v článku 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia určité ustanovenia zmlúv uzatvorených medzi investormi, námornými spoločnosťami a lodenicami, na základe ktorých sú lodenice povinné odškodniť ostatné strany, pokiaľ nemôžu získať predpokladané daňové výhody (pozri bod 60 vyššie). Inak povedané, Komisia z dôvodu obnovenia hospodárskej súťaže na trhoch, na ktorých pôsobia investori a ktoré boli pomocou ovplyvnené, v článku 4 ods. 1 napadnutého rozhodnutia vyžaduje, aby títo investori nepreniesli ťarchu vymáhania na iné osoby. Komisia na pojednávaní vo veci T-719/13 nespochybnila, že stanovenie takej požiadavky vo výroku rozhodnutia týkajúceho sa štátnej pomoci nie je obvyklé.

200 Za týchto osobitných okolností bola Komisia povinná poskytnúť viac informácií, ktoré by umožnili pochopiť, ako môže výhoda, ktorú si ponechávajú investori, a nie námorné spoločnosti alebo lodenice, narušiť alebo predstavovať riziko narušenia hospodárskej súťaže alebo ovplyvniť obchod v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ na trhoch, na ktorých títo investori pôsobia.

201 Judikatúra, ktorú uviedla Komisia na pojednávaniach v oboch veciach (rozsudky DM Transport, už citovaný v bode 157 vyššie, EU:C:1999:332, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb., EU:C:2006:416), nespochybňuje toto konštatovanie.

202 Vo veciach skúmaných v rámci týchto rozsudkov neboli totiž splnené osobitné okolnosti uvedené v bode 199 vyššie.

203 Okrem toho v rozsudku Belgicko a Forum 187/Komisia, už citovanom v bode 201 vyššie (EU:C:2006:416), ktorý Komisia citovala na pojednávaní vo veci T-515/13, Súdny dvor identifikoval jeden z problémov hospodárskej súťaže, ktorý vznikol v tejto veci. Výhody poskytované nadnárodným podnikom, ktoré umiestnili svoje „koordinačné centrá“ do Belgicka, umožňovali týmto podnikom zabezpečiť si tieto koordinačné služby interne namiesto toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb v oblasti financií, trustov, informačných technológií a ľudských zdrojov (rozsudok Belgicko a Forum 187/Komisia, už citovaný v bode 201 vyššie, EU:C:2006:416, bod 132). Pokiaľ ide o rozsudok DM Transport, už citovaný v bode 157 vyššie, (EU:C:1999:332), ktorý Komisia uviedla na pojednávaní vo veci T-719/13, Súdny dvor sa vyjadril k určitým výhodám poskytnutým sťahovacej spoločnosti. Súdny dvor však v rámci svojej analýzy zohľadnil aj špecifickú situáciu príjemcu pomoci, konkrétne cezhraničný charakter trhu, na ktorom pôsobil (rozsudok DM Transport, už citovaný v bode 157 vyššie, EU:C:1999:332, bod 29).

204 Z toho, čo bolo uvedené vyššie, vyplýva, že prvý základný bod úvahy Komisie týkajúcej sa jej analýzy rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu, nie je dostatočne odôvodnený.

O druhom základnom bode úvahy Komisie

205 Komisia v odôvodnení 172 napadnutého rozhodnutia dodala, že „[investori] navyše operáciami využívajúcimi SZL pôsobia prostredníctvom HZZ na trhoch s prenájmom samostatných lodí, nadobúdaním a predajom námorných lodí, ktoré sú otvorené obchodu v rámci EÚ“.

206 Ako je uvedené v bodoch 173 až 175 vyššie, Komisia v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila, prečo HZZ založené na účely SZL a ich členovia tvoria jediný právny alebo hospodársky subjekt, takže by činnosti HZZ mohli byť pripísané ich čelnom. Komisia najmä v odôvodnení 28 napadnutého rozhodnutia dokonca uvádza presný opak, keď tvrdí, že „keďže HZZ, ktoré sa zúčastňujú na operáciách SZL, považujú ich členovia za investičný nástroj – a nie za spôsob spoločného vykonávania určitej činnosti –, v [uvedenom] rozhodnutí sa označujú ako investori“.

207 Za týchto okolností ani druhý základný bod úvahy Komisie nespĺňa požiadavky odôvodnenia stanovené v článku 296 ZFEÚ a článku 41 charty základných práv.

208 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené vyššie (pozri body 198 až 207 vyššie), treba konštatovať, že Komisia porušila svoju povinnosť odôvodnenia, keď v odôvodneniach 171 až 173 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že predmetné opatrenia predstavujú riziko narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvňujú obchod medzi členskými štátmi.

2. Záver

209 Keďže napadnuté rozhodnutie je postihnuté viacerými vadami a nie je dostatočne odôvodnené, pokiaľ ide o kvalifikáciu štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, treba vyhovieť prvej časti žalobných návrhov Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR vo veciach T-515/13 a T-719/13 a zrušiť ho v celom rozsahu bez toho, aby bolo potrebné skúmať ďalšie žalobné dôvody a tvrdenia uvedené v rámci oboch žalôb.

O trovách

210 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia vo veciach T-515/13 a T-719/13 nemala úspech, treba ju zaviazať na náhradu trov konania Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico a PYMAR v súlade s ich návrhmi.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **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 známy ako „španielsky systém zdanenia lízingu“, sa zrušuje.**

2. **Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania Španielskeho kráľovstva a spoločností Lico Leasing, SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA.**

van der Woude Wiszniewska-Białecka Ulloa Rubio

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 17. decembra 2015.

Podpisy

Obsah

Okolnosti predchádzajúce sporu 2

I – Správne konanie 2

II – Napadnuté rozhodnutie 2

A – Opis SZL 2

1. Právna a finančná štruktúra SZL 3

a) Počiatočná zmluva o stavbe plavidla 3

b) Nová zmluva o stavbe plavidla (novácia) 4

c) Založenie HZZ bankou a výzva pre investorov 4

d) Zmluva o finančnom lízingu 4

e) Zmluva o prenájme samostatného plavidla s predkupným právom 4

2. Daňová štruktúra SZL 5

a) Opatrenie 1: zrýchlené odpisovanie prenajatého majetku (článok 115 ods. 6 TRLIS) 5

b) Opatrenie 2: uplatňovanie predčasného odpisovania prenajatého majetku podľa vlastného uváženia (článok 48 ods. 4 a článok 115 ods. 11 TRLIS a článok 49 RIS) 6

c) Opatrenie 3: HZZ 6

d) Opatrenie 4: režim dane z tonáže (články 124 až 128 TRLIS) 6

e) Opatrenie 5: článok 50 ods. 3 RIS 7

B – Posúdenie Komisiou 7

1. Preskúmanie SZL ako režimu/preskúmanie jednotlivých opatrení 7

2. Existencia pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ 8

a) Podnikatelia v zmysle článku 107 ZFEÚ 8

b) Existencia selektívnej výhody 8

c) Prevod štátnych zdrojov a pripísateľnosť štátu 10

d) Narušenie hospodárskej súťaže a ovplyvnenie obchodu 11

3. Zlučiteľnosť s vnútorným trhom 11

4. Vymáhanie 11

a) Všeobecné zásady práva Európskej únie 11

b) Stanovenie súm, ktoré sa majú vymáhať 12

c) Zmluvné ustanovenia 12

C – Výrok napadnutého rozhodnutia 12

Konanie a návrhy účastníkov konania 13

Právny stav 15

I – O prípustnosti žaloby vo veci T-719/13 15

II – O veci samej 17

A – O dosahu prvej časti žalobných návrhov spoločností Lico a PYMAR vo veci T-719/13 17

B – O žalobných dôvodoch uvedených vo veciach T-515/13 a T-719/13 18

1. O prvom žalobnom dôvode, ktorý sa týka kvalifikácie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ 18

a) Určenie príjemcov hospodárskych výhod 19

b) O podmienke selektivity 20

Povolenia schválené daňovými orgánmi na základe diskrečnej právomoci iba pre operácie v rámci SZL určené na financovanie námorných plavidiel 21

– Výhoda spojená s určitým typom investície 23

– Selektivita vyplývajúca z údajnej diskrečnej právomoci daňových orgánov 26

Výhody spojené s vykonávaním určitých činností 27

Záver o selektivite 29

c) O analýze rizika narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členským štátmi 29

O prvom základnom bode úvahy Komisie 31

O druhom základnom bode úvahy Komisie 32

2. Záver 33

O trovách 33