



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (osmého rozšířeného senátu)

21. února 2024*

„Státní podpory – Podpora poskytnutá španělskými orgány určitým hospodářským zájmovým sdružením (HZS) a jejich investorům – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu pro nákup plavidel (španělský systém zdanění leasingu) – Rozhodnutí prohlašující podporu za částečně neslučitelnou s vnitřním trhem a nařizující její částečné navrácení – Částečný zánik předmětu sporu – Částečné nevydání rozhodnutí ve věci samé – Nová podpora – Navrácení – Smluvní ustanovení na ochranu příjemců před navrácením protiprávní státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem – Rozdělení pravomocí mezi Komisí a vnitrostátními orgány“

Ve spojených věcech T-29/14 a T-31/14,

Telefónica Gestión Integral de Edificios y Servicios, SL, dříve Taetel, SL, se sídlem v Madridu (Španělsko), zástupci: E. Navarro Varona, P. Vidal Martínez, J. López-Quiroga Teijero, G. Canalejo Lasarte a A. Pérez Hernández, avocats,

žalobkyně ve věci T-29/14,

Banco Santander, SA, dříve Banco Popular Español, SA, se sídlem v Madridu, zástupci: E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero a A. Lamadrid de Pablo, avocats,

žalobkyně ve věci T-31/14,

proti

Evropské komisi, zástupci: J. Carpi Badía a P. Němečková, jako zmocněnci, ve spolupráci s: M. Segura Catalán, avocate,

žalované,

TRIBUNÁL (osmý rozšířený senát),

ve složení: A. Kornezov, předseda, G. De Baere, D. Petrlík, K. Kecsmár a S. Kingston (zpravodajka), soudci,

za soudní kancelář: P. Nuñez Ruiz, radová,

* Jednací jazyk: španělština.

s přihlédnutím k písemné části řízení, zejména k:

- usnesení ze dne 18. března 2014 o spojení věcí T-29/14 a T-31/14 pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozhodnutí, jímž se končí řízení,
- rozhodnutí ze dne 2. března 2016 o přerušení řízení do vydání rozhodnutí, jímž se končí řízení, ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591),
- rozhodnutí ze dne 21. listopadu 2018 o přerušení řízení do doby, než rozhodnutí, jimiž se končí řízení, ve věcech T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, nabydou právní moci,
- rozhodnutí ze dne 20. dubna 2021 pokračovat v řízení,
- rozhodnutí ze dne 12. dubna 2022 o přerušení řízení do vydání rozhodnutí, jímž se končí řízení, ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 2. února 2023, Komise v. Španělsko a další (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60),
- organizačnímu procesnímu opatření ze dne 22. února 2023 vyzývajícím účastníky řízení, aby se vyjádřili k důsledkům, které je třeba vyvodit z rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), pro projednání věci,
- odpovědi žalobkyně ve věci T-29/14 ze dne 16. března 2023, ve které navrhuje Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech, o kterých nebylo rozhodnuto v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), a odpovědi žalobkyně ve věci T-31/14 ze dne 16. března 2023, v níž se v jádru uvádí, že nebrání tomu, aby Tribunál z vlastního podnětu určil, že se žaloba stala bezpředmětnou a že již není důvodné rozhodnout ve věci samé, a to na základě čl. 131 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu,
- odpovědi Komise ze dne 16. března 2023, podle níž bylo o všech otázkách vznesených v rámci projednávaných žalob v podstatě rozhodnuto v žalobách dotčených rozsudkem ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), a žaloby musí být zamítnuty jako neopodstatněné, s výjimkou čtvrtých žalobních důvodů, o nichž již nebude důvodné rozhodnout, jakmile Komise přijme opatření nezbytná k provedení uvedeného rozsudku,
- organizačnímu procesnímu opatření ze dne 26. května 2023 vyzývajícím žalobkyni ve věci T-31/14, aby jednak splnila požadavky čl. 130 odst. 2, pokud má v úmyslu navrhnout Tribunálu, aby prohlásil, že v této věci již není důvodné rozhodnout ve věci samé, a jednak aby upřesnila, zda v případě, že Tribunál dospěje k závěru, že je třeba rozhodnout ve věci samé, musí být uvedený návrh chápán jako návrh na zpětvzetí,
- odpovědi žalobkyně ve věci T-31/14 ze dne 9. června 2023, v níž se v jádru uvádí, že nemá v úmyslu navrhnout Tribunálu, aby určil, že již není důvodné rozhodnout ve věci samé, ani vzít žalobu zpět,

po jednání konaném dne 16. listopadu 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svými žalobami podanými na základě článku 263 SFEU se žalobkyně, společnost Telefónica Gestión Integral de Edificios y Servicios, SL, dříve Taetel, SL, a Banco Santander, SA, dříve Banco Popular Español, SA, domáhají zrušení rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“ (Úř. věst. 2014, L 114, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“).

Skutečnosti předcházející sporu

K napadenému rozhodnutí

- 2 Na základě stížností poukazujících na to, že španělský systém zdanění leasingu používaný pro určité dohody o finančním leasingu pro nákup plavidel (dále jen „ŠSZL“) umožňoval společností provozujícím námořní dopravu nakupovat plavidla postavená španělskými loděnicemi s 20 až 30 % slevou z ceny, zahájila Evropská komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, a to rozhodnutím C(2011) 4494 final ze dne 29. června 2011 (Úř. věst. 2011, C 276, s. 5, dále jen „rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení“).
- 3 Během formálního vyšetřovacího řízení Komise konstatovala, že ŠSZL byl až do dne přijetí jejího rozhodnutí uvedeného v bodě 2 výše využíván při transakcích spočívajících v postavení plavidel loděnicemi a jejich nákupu společnostmi provozujícími námořní dopravu, jakož i ve financování těchto transakcí prostřednictvím *ad hoc* právní a finanční konstrukce vytvořené určitou bankou. ŠSZL u každé objednávky na postavení plavidla zahrnoval společnost provozující námořní dopravu, loděnici, banku, leasingovou společnost a hospodářské zájmové sdružení (dále jen „HZS“) tvořené touto bankou a investory kupujícími podíl v tomto HZS. Toto HZS si pronajímalo plavidlo od leasingové společnosti od samého počátku stavby tohoto plavidla a následně ho pronajímalo společnosti provozující námořní dopravu v rámci smlouvy o pronájmu bez posádky. Uvedené HZS se zavázalo k nákupu uvedeného plavidla při skončení leasingové smlouvy, zatímco společnost provozující námořní dopravu se zavázala ho koupit při skončení smlouvy o pronájmu bez posádky. Podle napadeného rozhodnutí se jednalo o daňovou konstrukci za účelem vytvoření daňových výhod pro investory seskupené v „daňově transparentním“ HZS v tom smyslu, že zisky a ztráty zaznamenané tímto HZS byly automaticky převedeny na investory se sídlem ve Španělsku v poměru k jejich podílu v uvedeném HZS, a k převodu části těchto výhod na společnost provozující námořní dopravu ve formě slevy z ceny tohoto plavidla.
- 4 Komise konstatovala, že operace na základě ŠSZL kombinovaly pět opatření stanovených v několika ustanoveních Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení s mocí zákona 4/2004, kterým se schvaluje znění přepracovaného zákona o korporátní dani) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61, ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „zákon o korporátní dani“) a Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení 1777/2004, kterým se schvaluje nařízení o korporátní dani) ze dne 30. července 2004 (BOE č. 189, ze dne 6. srpna 2004, s. 28377, dále jen „nařízení o korporátní dani“). Těmito pěti opatřeními bylo zrychlené odepisování pronajatých aktiv upravené v čl. 115 odst. 6 uvedeného zákona, diskreční

- použití metody předčasného odepisování vyplývající z čl. 48 odst. 4 a čl. 115 odst. 11 tohoto zákona, jakož i z článku 49 uvedeného nařízení, ustanovení týkající se HZS, systém zdanění podle tonáže stanovený v člancích 124 až 128 téhož zákona a ustanovení čl. 50 odst. 3 tohoto nařízení.
- 5 Podle čl. 115 odst. 6 zákona o korporátní dani začíná zrychlené odepisování ode dne, kdy se pronajatá aktiva stávají funkčními, tj. ne dříve, než jsou tato aktiva dodána nájemci a začnou jím být používána. Článek 115 odst. 11 uvedeného zákona však stanovil, že ministerstvo hospodářství a financí může na základě formální žádosti nájemce stanovit zahájení dotyčného odepisování od dřívějšího data. Tento článek stanovil dvě obecné podmínky předčasného odepisování. V článku 48 odst. 4 téhož zákona byly uvedeny zvláštní podmínky vztahující se na HZS. Řízení o povolení stanovené v čl. 115 odst. 11 tohoto zákona bylo podrobně popsáno v článku 49 nařízení o korporátní dani.
 - 6 Systém zdanění podle tonáže byl povolen jakožto státní podpora slučitelná s vnitřním trhem na základě pokynů Společenství pro státní podporu v námořní dopravě ze dne 5. července 1997 (Úř. věst. 1997, C 205, s. 5), ve znění sdělení Komise C(2004) 43 (Úř. věst. 2004, C 13, s. 3) (dále jen „pokyny pro námořní dopravu“), rozhodnutím Komise C(2002) 582 final ze dne 27. února 2002 o státní podpoře N 736/2001, kterou poskytlo Španělsko – Systém zdanění společností provozujících námořní dopravu podle tonáže (Úř. věst. 2004, C 38, s. 4), ve znění rozhodnutí Komise C(2004) 1931 final ze dne 2. června 2004 o státní podpoře N 528/2003, kterou poskytlo Španělsko – Změna systému zdanění společností provozujících námořní dopravu podle tonáže (Úř. věst. 2005, C 77, s. 29). V rámci tohoto systému jsou podniky zapsané v některém z rejstříků společností provozujících námořní dopravu, které za tím účelem získaly povolení finanční správy, zdaňovány nikoli na základě zisků a ztrát, ale na základě tonáže. Španělské právní předpisy HZS umožňují zapsat se do jednoho z těchto rejstříků, ačkoli nejsou společnostmi provozujícími námořní dopravu.
 - 7 Článek 125 odst. 2 zákona o korporátní dani stanovil zvláštní postup pro plavidla již nabytá v době přechodu na systém zdanění podle tonáže a pro použitá plavidla nabytá v okamžiku, kdy již byl tento systém na podnik uplatňován. Při běžném použití uvedeného systému byly případné kapitálové zisky zdaněny v okamžiku přechodu na tento systém a bylo předpokládáno, že ke zdanění kapitálových zisků, byť odloženému, dojde, až bude plavidlo prodáno nebo demontováno. Odchylně od tohoto ustanovení však čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani stanovil, že jsou-li plavidla koupena na základě předkupního práva v rámci leasingové smlouvy dříve schválené orgány finanční správy, jsou tato plavidla pokládána za nová, nikoli za použitá ve smyslu čl. 125 odst. 2 uvedeného zákona, aniž se přihlíží k tomu, zda již byla odepsána, takže případné kapitálové zisky nejsou zdaňovány. Tato výjimka, která nebyla oznámena Komisi, byla používána pouze u konkrétních leasingových smluv, které orgány finanční správy schválily v rámci žádostí o použití předčasného odepisování podle čl. 115 odst. 11 tohoto zákona, to znamená u nedávno postavených a pronajatých plavidel, jež byla nabyta prostřednictvím transakcí spadajících pod ŠSZL, a pocházejících, až na jedinou výjimku, ze španělských loděnic.
 - 8 Podle napadeného rozhodnutí HZS použitím všech těchto opatření získávalo daňové výhody ve dvou fázích. V první fázi bylo uplatněno předčasné a zrychlené odepisování nákladů na plavidlo pořízené na leasing v rámci běžného režimu korporátní daně, což vedlo k významným ztrátám HZS, které mohly být díky daňové transparentnosti HZS odečteny od vlastních příjmů investorů v poměru k jejich podílu v uvedeném HZS. Ačkoli bylo toto předčasné a zrychlené odepisování za běžných okolností později vyrovnáno zvýšenými daňovými platbami, když bylo toto plavidlo zcela odepsáno nebo když bylo prodáno a z prodeje vyplynul kapitálový zisk, byly v druhé fázi daňové úspory, které vyplývaly z počátečních ztrát přenesených na investory, zachovány díky

skutečnosti, že HZS přešlo na systém zdanění podle tonáže, který umožňoval plné osvobození od zdanění kapitálových zisků, jež vznikly, když bylo uvedené plavidlo prodáno společnosti provozující námořní dopravu.

- 9 I když se Komise domnívala, že ŠSZL musí být označen jako „systém“, analyzovala rovněž každé z dotčených opatření jednotlivě. V napadeném rozhodnutí konstatovala, že mezi těmito opatřeními ta, která vyplývají z čl. 115 odst. 11 zákona o korporátní dani týkající se předčasného odepisování, z používání systému zdanění podle tonáže na podniky, plavidla nebo činnosti, které k tomu nejsou způsobilé, a z čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani představují státní podporu poskytovanou HZS a jejich investorům, kterou Španělské království protiprávně zavedlo ode dne 1. ledna 2002 v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Komise prohlásila, že dotčená daňová opatření jsou neslučitelná s vnitřním trhem, s výjimkou případů, kdy podpora odpovídá tržní odměně za zásah finančních investorů a byla převedena na podniky provozující námořní dopravu, na které se mohla vztahovat ustanovení pokynů pro námořní dopravu. Rozhodla, že Španělské království musí ukončit používání tohoto režimu podpory v rozsahu, v němž je neslučitelný s vnitřním trhem, a musí získat nazpět neslučitelnou podporu od investorů HZS, kteří byli jejími příjemci, aniž tito příjemci mohou přenést břemeno navrácení této podpory na jiné osoby.
- 10 Komise nicméně rozhodla, že žádné navrácení se neuskuteční u podpory, která byla poskytnuta v rámci financování, pro něž se příslušné vnitrostátní orgány zavázaly poskytnout výhodu z opatření prostřednictvím právně závazného aktu přijatého před 30. dubnem 2007, tj. dnem zveřejnění jejího rozhodnutí 2007/256/ES ze dne 20. prosince 2006 o režimu podpor, které poskytla Francie podle článku 39 CA Obecného daňového zákoníku – státní podpora C 46/04 (ex NN 65/04) (Úř. věst. 2007, L 112, s. 41) v *Úředním věstníku Evropské unie*.

K ostatním žalobám podaným proti napadenému rozhodnutí

- 11 Rozsudkem ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), Tribunál vyhověl dvěma dalším žalobám, které proti napadenému rozhodnutí podaly Španělské království a společnosti Lico Leasing, SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (dále jen „PYMAR“), a to na základě žalobního důvodu vycházejícího z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a článku 296 SFEU, a napadené rozhodnutí zrušil.
- 12 Rozsudkem ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), Soudní dvůr zrušil rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), a vrátil věci T-515/13 a T-719/13 Tribunálu.
- 13 Tribunál rozsudkem ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), tyto žaloby zamítl.
- 14 Rozsudkem ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), Soudní dvůr částečně zrušil rozsudek ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), a tím, že s konečnou platností rozhodl o obou dotčených žalobách, napadené rozhodnutí částečně zrušil.
- 15 V rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), Soudní dvůr nejprve zamítl kasační opravné prostředky, pokud šlo o argumentaci navrhovatelek týkající se údajné nedostatečné selektivity ŠSZL. Rovněž zamítl kasační opravné prostředky, pokud šlo o důvody týkající se použití zásad

ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, přičemž poukázal na nesprávné právní posouzení Tribunálu, které však nemělo vliv na jeho posouzení. Rovněž vyhověl důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království, vycházejícímu z nedostatečného odůvodnění rozsudku ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), pokud šlo o navrácení dotčené podpory. Měl za to, že Tribunál tím, že se omezil na konstatování, že žalobkyně nezpochybnily označení příjemců provedené v napadeném rozhodnutí, a tím, že odkázal na logiku, jakož i na obsah tohoto rozhodnutí, i když z uplatněného žalobního důvodu vyplývalo, že tyto účastnice řízení implicitně, ale nezbytně tvrdí, že nebyly jedinými příjemci dotčené podpory, jelikož velká část této podpory byla převedena na společnosti provozující námořní dopravu, na tento žalobní důvod neodpověděl. Soudní dvůr dospěl k závěru, že se Tribunál dopustil porušení povinnosti uvést odůvodnění, a uvedený rozsudek Tribunálu v tomto ohledu zrušil.

- 16 Soudní dvůr vydal konečné rozhodnutí ve věci a vyhověl žalobnímu důvodu vznesenému společnostmi Lico Leasing a PYMAR, kterým tyto účastnice řízení tvrdily, že investoři HZS nebyli jedinými příjemci dotčené podpory, neboť velká část této podpory byla převedena na společnosti provozující námořní dopravu. V důsledku toho zrušil článek 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedený článek označoval HZS a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, jakož i čl. 4 odst. 1 téhož rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládalo, aby zajistilo navrácení celé částky dotčené podpory investory HZS, kteří z ní měli prospěch.

Návrhová žádání účastnic řízení

- 17 Žalobkyně v podstatě navrhuje, aby Tribunál:
- zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž konstatuje existenci státní podpory a nařizuje, aby tato podpora byla navrácena investory HZS;
 - podpůrně zrušil příkaz k navrácení podpory od investorů HZS uvedený v čl. 4 odst. 1 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž porušuje zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání;
 - podpůrněji zrušil článek 2 tohoto rozhodnutí a určil, že metodika výpočtu údajného prospěchu, který musí investoři HZS vrátit, není v souladu s právem;
 - určil neexistenci čl. 4 odst. 1 téhož rozhodnutí nebo částečně zrušil toto ustanovení v rozsahu, v němž zakazuje „přenést břímě navrácení na jiné osoby“;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 18 Žalobkyně ve věci T-29/14 mimoto ve vztahu k prvním bodům návrhových žádání podpůrně navrhuje, aby Tribunál zrušil články 1, 2 a čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž identifikují investory HZS jako příjemce, kteří musí údajnou podporu vrátit.
- 19 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- zamítl žaloby,

- uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení a podpůrně rozhodl, že ponесou vlastní náklady řízení a nahradí tři čtvrtiny nákladů řízení vzniklých Komisi.

Právní otázky

- 20 Na podporu svých žalob předkládají žalobkyně pět žalobních důvodů:
- první vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí konstatuje existenci státní podpory;
 - druhý vycházející z porušení článku 107 SFEU tím, že Komise měla nesprávně za to, že určitá daňová opatření tvořící ŠSZL, představují v případě, že jsou posuzovaná jednotlivě, nové státní podpory;
 - třetí vycházející z porušení zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání;
 - čtvrtý vycházející v podstatě z porušení článků 107 a 108 SFEU, povinnosti uvést odůvodnění a zásady proporcionality, pokud jde o identifikaci příjemců a metodiku navrácení podpory;
 - pátý vycházející z porušení článku 108 SFEU, článku 14 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), čl. 3 odst. 6 SEU a článků 16 a 17 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), v rozsahu, v němž čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí zakazuje „přenést břímě navrácení na jiné osoby“.
- 21 Žalobkyně ve věci T-29/14 v odpovědi na organizační procesní opatření Tribunálu ohledně důsledků, které je třeba vyvodit z rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), uvedla, že bere zpět první a třetí žalobní důvod. Žalobkyně ve věci T-31/14 v odpovědi na organizační procesní opatření Tribunálu přijaté dne 28. září 2023 uvedla, že vezme tytéž žalobní důvody zpět v případě, že Tribunál dospěje k závěru, že se žaloba nestala bezpředmětnou a je důvodné rozhodnout ve věci samé. Na jednání rovněž uvedla, že vzala zpět druhou část čtvrtého žalobního důvodu.

K částečnému zániku předmětu sporů

- 22 Podle ustálené judikatury musí předmět sporu vymezený návrhem na zahájení řízení trvat, stejně jako zájem na podání žaloby, až do vydání soudního rozhodnutí, v opačném případě není důvodné rozhodnout ve věci samé, což znamená, že výsledek žaloby může být pro stranu, která ji podala, přínosný (viz rozsudek ze dne 7. června 2007, Wunenburger v. Komise, C-362/05 P, EU:C:2007:322, bod 42 a citovaná judikatura, a usnesení ze dne 14. ledna 2014, Miettinen v. Rada, T-303/13, nezveřejněné, EU:T:2014:48, bod 16 a citovaná judikatura).
- 23 V rámci žaloby podané na základě článku 263 SFEU bylo rozhodnuto, že zrušení napadeného rozhodnutí v průběhu řízení činí žalobu bezpředmětnou, pokud jde o návrhová žádání znějící na zrušení uvedeného rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-372/97, EU:C:2004:234, bod 37, a ze dne 19. října 2005, CDA Datenträger Albrechts v. Komise, T-324/00, EU:T:2005:364, body 116 a 117).

- 24 Zrušením napadeného aktu žalobce v podstatě dosáhne jediného výsledku, který může jeho žaloba přinést, a proto již neexistuje věc, ve které by mohl soud Evropské unie rozhodnout (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 8. března 1993, *Lezzi Pietro v. Komise*, C-123/92, EU:C:1993:87, bod 10).
- 25 Totéž platí v případě, že částečné zrušení napadeného aktu přineslo žalobci výsledek, jehož se v části své žaloby domáhal, takže o této části již není důvodné rozhodnout (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Itálie v. Komise*, C-372/97, EU:C:2004:234, body 37 a 38).
- 26 Mimoto se absolutní závaznost zrušujícího rozsudku unijního soudu vztahuje jak na výrok rozsudku, tak na části odůvodnění, které jsou jeho nezbytným podkladem (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Itálie v. Komise*, C-372/97, EU:C:2004:234, bod 36 a citovaná judikatura).
- 27 V projednávané věci je třeba konstatovat, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 2. února 2023, *Španělsko a další v. Komise* (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), zrušil napadené rozhodnutí pouze částečně. Jak bylo uvedeno v bodě 16 výše, Soudní dvůr zrušil článek 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedený článek označoval HZS a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, jakož i čl. 4 odst. 1 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládalo, aby zajistilo navrácení celé částky dotčené podpory investory HZS, kteří z ní měli prospěch.
- 28 V bodech 138 a 139 rozsudku ze dne 2. února 2023, *Španělsko a další v. Komise* (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), Soudní dvůr upřesnil, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, pokud jde o identifikaci příjemců dotčené podpory, jelikož HZS bylo na základě právně závazných smluv uzavřených se společnostmi provozujícími námořní dopravu, které byly předloženy finanční správě, povinno převést část získané daňové výhody na společnosti provozující námořní dopravu.
- 29 Žalobkyně, které se staly právními nástupkyněmi podniků, jež investovaly do HZS v rámci ŠSZL, v rámci svých žalob v první části čtvrtých žalobních důvodů tvrdí, že se Komise dopustila pochybení tím, že v napadeném rozhodnutí kvalifikovala HZS a investory jako jediné příjemce podpory a rozhodla, že celá částka podpory má být od nich získána nazpět, ačkoli ostatní podniky, které se podílely na transakcích v rámci ŠSZL, jako jsou loděnice a společnosti provozující námořní dopravu, byly rovněž beneficiary tohoto systému a měly z něj rovněž prospěch. Žalobkyně ve věci T-29/14 v rámci této části rovněž tvrdí, že napadené rozhodnutí je nedostatečně odůvodněno, pokud jde o identifikaci beneficiary ŠSZL.
- 30 V první části čtvrtých žalobních důvodů se žalobkyně v podstatě domáhají toho, aby Tribunál zrušil článek 1, jakož i čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž označují HZS a jejich investory za jediné beneficiary ŠSZL, a v rozsahu, v němž ukládají Španělskému království, aby od uvedených investorů zajistilo navrácení celé částky dotčené podpory.
- 31 Jak přitom bylo uvedeno v bodech 16 a 27 výše, článek 1, jakož i čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí byly v tomto rozsahu Soudním dvorem částečně zrušeny.
- 32 Z toho vyplývá, že částečné zrušení napadeného rozhodnutí, o němž rozhodl Soudní dvůr, přineslo žalobkyním výsledek, jehož se částí svých žalob domáhaly, a sice odstranění tohoto aspektu rozhodnutí z unijního právního řádu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 16. září 2014, *Justice & Environment v. Komise*, T-405/10, nezveřejněné, EU:T:2014:821, bod 20 a citovaná judikatura).

- 33 I kdyby výtka uvedené v bodě 29 výše byly právně opodstatněné, nevedly by ke zrušení napadeného rozhodnutí nad rámec zrušení, o němž rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60). Zejména výtka, i kdyby byla opodstatněná, že i další podniky, které se podílely na transakcích v rámci ŠSZL, jako jsou loděnice, musí být považovány za podniky patřící do okruhu beneficiantů ŠSZL a podniků, na které se vztahuje příkaz k navrácení podpory, by vedla ke zrušení článku 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž označuje HZS a jejich investory jako jediné příjemce dotčené podpory, a čl. 4 odst. 1 tohoto rozhodnutí v rozsahu, v němž Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky dotčené podpory investory HZS, kteří z ní měli prospěch. Jak bylo přitom připomenuto v bodech 16, 27 a 31 výše, tyto články byly v tomto rozsahu částečně zrušeny rozsudkem Soudního dvora ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 34 Je tedy třeba mít za to, že projednávané žaloby se v tomto rozsahu staly bezpředmětnými.
- 35 Kromě toho lze uvést, pokud jde o argumentaci žalobkyň zpochybňující vyloučení loděnic z okruhu beneficiantů ŠSZL a podniků, na které se vztahuje příkaz k navrácení podpory, že žalobkyně neprokázaly, že by jim taková argumentace mohla, i kdyby byla opodstatněná, přinést větší prospěch, než mají z rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 36 Podle žalobkyň si HZS ponechávala pouze 10 až 15 % výhod vyplývajících z transakcí prováděných v rámci ŠSZL, přičemž většina výhod získaných díky těmto transakcím, a sice 85 až 90 % finančních a daňových úspor plynoucích z každé transakce, byla převedena na třetí osoby. Uvádí, že těmito třetími osobami jsou podle napadeného rozhodnutí společnosti provozující námořní dopravu, ale že ve skutečnosti jsou beneficianty ŠSZL loděnice, konkrétně španělské loděnice.
- 37 V bodě 138 rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), přitom Soudní dvůr konstatoval, že HZS „byla [...] na základě pravidel práva rozhodného pro smlouvy uzavřené se společnostmi provozujícími námořní dopravu povinna převést část získané daňové výhody na tyto společnosti“. V bodě 131 tohoto rozsudku poznamenal, že v bodě 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že fungování ŠSZL umožňuje společnostem provozující námořní dopravu získat novou loď s 20 až 30% slevou z ceny účtované loděnicí, a že v bodě 12 odůvodnění tohoto rozhodnutí měla Komise za to, že ŠSZL představuje daňovou konstrukci, kterou obvykle organizuje banka za účelem vytvoření daňových výhod pro investory seskupené v „daňově transparentním“ HZS a převodu části těchto daňových výhod na tuto společnost provozující námořní dopravu ve formě slevy z ceny plavidla, přičemž si investoři ponechávají další výhody. V bodě 132 téhož rozsudku rovněž konstatoval, že v bodě 162 odůvodnění uvedeného rozhodnutí Komise uvedla, že z ekonomického hlediska je podstatná část daňové výhody získané HZS převedena na uvedenou společnost provozující námořní dopravu prostřednictvím slevy z ceny.
- 38 V tomto ohledu z bodu 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že „zdaniteln[é] přebytek[y] ve výši přibližně 30 % původní brutto ceny plavidla [...] – kter[é] původně obdrželo hospodářské zájmové sdružení/jeho investoři – si [zčásti] ponecháva[li] investoři (10–15 %) a část [byla] předávána rejdařské společnosti (85–90 %), která se nakonec st[ala] vlastníkem plavidla s 20–30% slevou z původní brutto ceny plavidla“.

- 39 Za těchto okolností, a i když Soudnímu dvoru nebyla v rámci věcí, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), předložena otázka, zda i loděnice měly být považovány za beneficienty ŠSZL, takže neměl příležitost se k této otázce vyjádřit, je třeba konstatovat, že nic v argumentaci žalobkyň nenaznačuje, že výše výhody, ze které měli investoři prospěch, a sice řádově 10 až 15 % výhod plynoucích z transakcí provedených v rámci ŠSZL, a kterou musí Španělskému království vrátit, by byla jiná, pokud by byly loděnice rovněž považovány za beneficienty ŠSZL. Jak totiž žalobkyně ve věci T-29/14 ostatně připustila na jednání, část výhody, kterou si HZS ponechala v rámci ŠSZL, se neliší v závislosti na otázce, zda mezi ostatní beneficienty ŠSZL patří pouze společnosti provozující námořní dopravu, nebo jak posledně uvedené společnosti, tak loděnice.
- 40 Je tedy třeba dospět k závěru, že žalobkyně v každém případě neprokázaly, že měly právní zájem na vznesení první části čtvrtých žalobních důvodů v rozsahu, v němž zpochybňuje vyloučení loděnic z okruhu beneficentů ŠSZL.
- 41 Žalobkyně dále ve druhé části čtvrtých žalobních důvodů zpochybňují metodiku popsanou v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jež má sloužit k výpočtu částky, kterou musí investoři vrátit. Zejména tvrdí, že Komise pochybila, když v uvedené metodice nezohlednila jejich tzv. „utopené investice“. Podle jejich názoru měla Komise při nařízení navrácení zohlednit ztrátové investice, které investoři HZS uskutečnili za účelem získání daňové výhody, přičemž tyto investice představovaly zvláštní náklady spojené s touto výhodou. V rámci této části žalobkyně rovněž tvrdí, že Komise měla odečíst částky výhod, které investoři HZS převedli na třetí osoby v rámci ŠSZL.
- 42 V tomto ohledu je třeba uvést, že napadené rozhodnutí obsahuje v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného část nadepsanou „Stanovení částky, která má být vrácena“, v níž Komise uvádí metodiku sestávající ze čtyř kroků, kterou se podle jejího názoru musí Španělské království řídit, aby v každém jednotlivém případě určilo částku neslučitelné podpory, kterou by tito příjemci měli vrátit. Komise upřesňuje, že tato metodika může být dále zpřísněna, zejména s cílem zjistit skutečnou částku daňové výhody, kterou získali investoři, s ohledem na jejich individuální situaci v daňové oblasti.
- 43 Těmito čtyřmi kroky jsou:
- zaprvé výpočet celkové daňové výhody vzniklé z dané operace [nebo čisté současné hodnoty (NPV) daňových výhod, které hospodářské zájmové sdružení nebo jeho investoři skutečně získali, tj. před odečtením části těchto výhod, která byla přenesena na rejdařskou společnost prostřednictvím slevy z ceny];
 - zadruhé výpočet daňové výhody vzniklé z obecných daňových opatření použitých na danou operaci (tj. čisté současné hodnoty – vypočtené stejným způsobem jako v kroku 1 – částky daňových výhod, které by hospodářské zájmové sdružení nebo jeho investoři získali v referenční situaci, v níž by bylo použito pouze opatření zrychleného odpisování od okamžiku, kdy plavidlo začalo být provozováno a provoz zdaněn v souladu s běžnými pravidly daně z příjmu právnických osob);
 - zatřetí výpočet daňové výhody odpovídající státní podpoře, tj. rozdílu mezi částkami získanými v kroku 1 a kroku 2;

- začtvrté výpočet částky podpory vyplývající z výpočtu v kroku 3, která je slučitelná (tj. výhody přenesené na rejdařskou společnost, která je slučitelná podle kapitoly 11 pokynů pro námořní dopravu, jelikož Komise měla v bodě 202 a následujících odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že část výhody přenesenou na rejdařskou společnost lze považovat za slučitelnou, jestliže rejdařská společnost, dotyčné plavidlo a dopravní činnosti této rejdařské společnosti jsou způsobilé podle pokynů pro námořní dopravu, jak bylo uvedeno v bodě 9 výše).
- 44 Jak přitom žalobkyně ve věci T-29/14 v podstatě připustila na jednání, argumentace žalobkyň zpochybňující metodiku popsanou v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zejména neodečtení „utopených“ investic, jakož i obecně částek, které byly převedeny na třetí osoby, vychází z předpokladu, že se navrácení protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem bude řídit uvedenou metodikou.
- 45 Po částečném zrušení článku 1 a čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí se však HZS a jejich investoři již nepovažují za jediné beneficienty ŠSZL a investoři se již nepovažují za jediné podniky, od nichž musí Španělské království zajistit navrácení podpory. V důsledku rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), se metodika popsaná v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž spočívá na nyní chybném předpokladu, že celá výhoda musí být navržena pouze investory HZS, stala obsoletní.
- 46 Zejména je možné, že značnou část výhody budou muset navrátit ostatní beneficianti ŠSZL. Metodika popsaná v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom založena na jiném předpokladu, který Soudní dvůr považoval za nesprávný v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), podle kterého musí být investory HZS navržena celá neslučitelná výhoda. Tak například v kroku 3 této metodiky, který se týká „[v]ýpoč[itu] daňové výhody odpovídající státní podpoře“ (bod 266 odůvodnění uvedeného rozhodnutí), se tvrdí, že „podpo[ra], kterou hospodářské zájmové sdružení a jeho investoři obdrželi jako příjemci příslušných daňových opatření“ odpovídá „čisté současné hodnotě celkové výhody odvozené od použití předčasného odpisování, režimu zdanění podle tonáže [...] a osvobození [dosažených] kapitálových zisků“.
- 47 Komise proto podle článku 266 SFEU, který jí ukládá vyvodit důsledky z rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), musí zejména v plném rozsahu přezkoumat metodiku výpočtu částek, které mají být navrženy. Komise ostatně v odpovědi na organizační procesní opatření přijaté Tribunálem dne 25. května 2023 a na jednání uvedla, že příkaz k navrácení musí být upraven, aby bylo zajištěno splnění povinností vyplývajících z uvedeného rozsudku.
- 48 Z toho vyplývá, jak žalobkyně připustily na jednání, že žaloby se staly bezpředmětnými v rozsahu, v němž zpochybňují metodiku popsanou v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně ve věci T-31/14 ostatně upustila od výtek, které v tomto ohledu vznesla, jak je uvedeno v bodě 21 výše.
- 49 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba mít za to, že projednávané žaloby se staly bezpředmětnými v rozsahu, v němž zpochybňují jednak identifikaci beneficiantů ŠSZL a podniků, na které se vztahuje příkaz k navrácení, jakož i odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto ohledu, a jednak metodiku popsanou v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

- 50 Naproti tomu je stále důvodné rozhodnout o bodech návrhových žádání žalobkyň v rozsahu, v němž znějí na zrušení částí napadeného rozhodnutí, které nebyly zrušeny Soudním dvorem v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 51 Některé body návrhových žádání předložené žalobkyněmi totiž znějí na zrušení napadeného rozhodnutí nad rámec zrušení, o němž rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60). Každá z žalobkyň v rámci prvního návrhového žádání žaloby Tribunálu zejména navrhla, aby uvedené rozhodnutí zrušil v rozsahu, v němž konstatuje existenci státní podpory, a nařídil navrácení této podpory od investorů HZS, v rámci druhého návrhového žádání, aby zrušil příkaz k navrácení podpory od investorů HZS v rozsahu, v němž porušuje zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, a v rámci čtvrtého návrhového žádání, aby zrušil čl. 4 odst. 1 tohoto rozhodnutí v rozsahu, v němž zakazuje přenést břemeno navrácení na jiné osoby. Kromě toho se žalobkyně ve věci T-29/14 domáhá zrušení článků 1, 2 a čl. 4 odst. 1 téhož rozhodnutí v rozsahu, v němž identifikují investory jako příjemce, kteří musí podporu vrátit.
- 52 Pokud jde o žalobní důvody vznesené na podporu bodů návrhových žádání uvedených v bodě 51 výše, je třeba bez dalšího připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 21 výše, že žalobkyně vzaly zpět první a třetí žalobní důvod.
- 53 Z toho vyplývá, že je důvodné rozhodnout o části žalob, kterou se žalobkyně v rámci druhých žalobních důvodů dovolávají porušení článku 107 SFEU v rozsahu, v němž měla Komise nesprávně za to, že některá daňová opatření tvořící ŠSZL, posuzovaná odděleně, představují nové státní podpory, a v rámci pátých žalobních důvodů porušení článku 108 SFEU, článku 14 nařízení č. 659/1999, čl. 3 odst. 6 SEU a článků 16 a 17 Listiny v rozsahu, v němž čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí zakazuje „přenést břímě navrácení na jiné osoby“.
- 54 Pokud by totiž bylo vyhověno druhým a pátým žalobním důvodům, mohlo by to vést ke zrušení těch částí napadeného rozhodnutí, které nebyly zrušeny Soudním dvorem v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 55 Na rozdíl od toho, co tvrdila žalobkyně ve věci T-31/14, nebyla totiž Soudním dvorem zcela zrušena identifikace HZS a jejich investorů jakožto beneficentů ŠSZL, ani příkaz k navrácení podpor z jejich strany, jež byly obsaženy v napadeném rozhodnutí, v důsledku čehož by se žaloby staly v plném rozsahu bezpředmětnými.
- 56 Tvrzení žalobkyně ve věci T-31/14 totiž vychází z nesprávného výkladu rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 57 Rozsudkem ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), jak bylo uvedeno v bodě 16 výše, Soudní dvůr zrušil napadené rozhodnutí pouze částečně, a sice pouze jeho článek 1 „v rozsahu, v němž označuje [HZS] a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí“ (bod 3 výroku tohoto rozsudku) a jeho čl. 4 odst. 1 „v rozsahu, v němž Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v tomto rozhodnutí investory [HZS], kteří z ní měli prospěch“ (bod 4 téhož výroku).

- 58 Naproti tomu identifikace HZS a investorů jakožto beneficentů ŠSZL a povinnost Španělského království zajistit navrácení podpory nebo její části přinejmenším od posledně uvedených nebyly Soudním dvorem zrušeny.
- 59 Logickým důsledkem závěru o protiprávnosti podpory je totiž zrušení této podpory prostřednictvím navrácení tak, aby byl obnoven předchozí stav (viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, bod 33 a citovaná judikatura).
- 60 V rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591, bod 46), přitom Soudní dvůr rozhodl, že Komise měla právem za to, že HZS mají postavení beneficentů ŠSZL. Kromě toho v žalobách, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), byly odmítnuty argumenty žalobkyň v těchto věcech, jejichž cílem bylo prokázat, že ŠSZL nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU ve prospěch HZS a jejich investorů. Kromě toho Soudní dvůr nepřijal ani argumenty těchto účastnic řízení směřující k prokázání, že navrácení podpory od investorů HZS bylo v rozporu se zásadami ochrany legitimního očekávání a právní jistoty.
- 61 Po vydání rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), napadené rozhodnutí zůstává v platnosti v rozsahu, v němž prohlašuje podporu, z níž mají prospěch přinejmenším HZS a jejich investoři, za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem a ukládá Španělskému království povinnost zajistit navrácení uvedené podpory nebo její části od těchto subjektů. Mimoto okolnost, že pro výpočet částek, které mají být navráceny, musí být metodika popsána v bodech 263 až 269 odůvodnění napadeného rozhodnutí změněna ve světle uvedeného rozsudku, nemění nic na tom, že tato povinnost navrácení jako taková nadále trvá.
- 62 Z výše uvedených úvah vyplývá, že již není důvodné rozhodnout o žalobách v části, v níž znějí na zrušení článku 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž označuje HZS a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, a čl. 4 odst. 1 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v tomto rozhodnutí investory HZS, kteří z ní měli prospěch.

K věci samé

Ke druhým žalobním důvodům, vycházejícím z nesprávné kvalifikace jednotlivých daňových opatření tvořících ŠSZL jako nových podpor

- 63 V rámci druhých žalobních důvodů žalobkyně tvrdí, že se Komise dopustila nesprávných právních posouzení při oddělené analýze jednotlivých daňových opatření, která tvoří ŠSZL.
- 64 Zprvce žalobkyně tvrdí, že režim předčasného odepisování má obecnou působnost, nepředstavuje selektivní opatření a neposkytuje žádnou hospodářskou výhodu, takže by neměl být kvalifikován jako státní podpora.
- 65 Zadruhé, pokud jde o použití systému zdanění podle tonáže na HZS a čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani, žalobkyně v podstatě uvádějí, že tato opatření nejsou selektivní a již byla schválena Komisí v rozhodnutí C(2004) 1931, takže pokud by uvedená opatření měla být považována za státní podpory, představovala by případně existující podpory.

- 66 Komise s argumenty žalobkyň nesouhlasí.
- 67 V tomto ohledu je třeba uvést, že argumenty žalobkyň zpochybňující kvalifikaci některých daňových opatření tvořících ŠSZL jako nové podpory, jejich selektivní povahu a existenci výhody jsou ve skutečnosti založeny na předpokladu, že uvedená opatření musí být posuzována odděleně s ohledem na článek 107 SFEU, a nikoli s ohledem na ŠSZL jako celek.
- 68 Tento předpoklad je přitom chybný. Jak totiž Komise uvedla v bodě 116 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jednotlivá daňová opatření tvořící ŠSZL byla právně provázána v podstatě proto, že předčasné odepisování podléhalo schválení ze strany orgánů finanční správy, na kterém ostatně záviselo použití čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani, kterým se stanoví výjimka ze systému zdanění podle tonáže. Kromě toho byla provázána fakticky, protože předčasné odepisování bylo správními orgány schváleno pouze v kontextu leasingových smluv týkajících se plavidel způsobilých pro použití uvedeného režimu, na které se tudíž mohlo vztahovat pravidlo stanovené v čl. 50 odst. 3 uvedeného nařízení.
- 69 Právě z důvodu existence takové provázanosti daňových opatření tvořících ŠSZL Tribunál v bodě 101 rozsudku ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), rozhodl, že vzhledem k tomu, že jedno z opatření umožňujících využít ŠSZL jako celku je selektivní, a sice povolení předčasného odepisování, Komise se nedopustila pochybení, když dospěla v napadeném rozhodnutí k závěru, že systém je selektivní jako celek, přičemž tento závěr byl potvrzen Soudním dvorem v bodech 71 a 72 rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 70 Nutnost posoudit ŠSZL jako celek jako režim podpory byla mimoto implicitně potvrzena Soudním dvorem v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60). V bodě 137 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr za účelem učinění závěru, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, pokud jde o označení příjemců dotčené podpory, a v důsledku toho, pokud jde o její navrácení, vycházel zejména z toho, že Komise měla za to, že ŠSZL jako celek představuje režim podpory vyplývající z použití španělských daňových právních předpisů a povolení udělených španělskými orgány finanční správy a bez ohledu na použité právní postupy slouží k vytváření výhod zejména pro HZS a společnosti provozující námořní dopravu.
- 71 Z toho vyplývá, že v rozsahu, v němž všechny argumenty žalobkyň spočívají na nesprávném předpokladu, že každé ze tří daňových opatření tvořících ŠSZL uvedených v bodech 64 a 65 výše musí být analyzováno odděleně s ohledem na článek 107 SFEU, a nikoli na základě posouzení ŠSZL jako celku, musí být odmítnuty jako zjevně neopodstatněné.
- 72 Pokud jde tedy konkrétně o výtky vznesené žalobkyněmi, v první řadě, co se týče výtek zpochybňujících selektivnost některých daňových opatření tvořících ŠSZL, zejména použití režimu předčasného odepisování, použití systému zdanění podle tonáže na HZS a čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani, Soudní dvůr v bodech 57 až 74 rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), potvrdil posouzení Tribunálu, podle kterého existence aspektů ŠSZL týkajících se diskreční pravomoci mohlo zvýhodnit příjemce oproti jiným osobám povinným k dani, které se nacházely ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a potvrdil, že předčasné odepisování mělo selektivní povahu. Dále rozhodl, že Tribunál mohl právem dospět k závěru, že se Komise nedopustila pochybení, když měla za to, že předčasné odepisování činí ŠSZL selektivní jako celek.

- 73 Za těchto podmínek je třeba zamítnout výtky žalobkyň vycházející z toho, že Komise měla nesprávně za to, že režim předčasného odepisování, použití systému zdanění podle tonáže na HZS a čl. 50 odst. 3 nařízení o korporátní dani, posuzované odděleně jako daňová opatření tvořící ŠSZL, jsou selektivní.
- 74 Ve druhé řadě, pokud jde o výtky žalobkyň týkající se závěru Komise, podle kterého režim předčasného odepisování poskytuje beneficentům ŠSZL hospodářskou výhodu, je třeba uvést, že Komise v napadeném rozhodnutí popsala výhody poskytnuté HZS a investorům, kteří byli jejich členy, jako výhody spočívající:
- ve skutečnosti, že zrychlené odpisování mohlo začít dříve, než aktiva začala být používána, v souladu s čl. 115 odst. 11 zákona o korporátní dani (bod 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí);
 - v uplatňování systému zdanění podle tonáže na HZS (bod 142 odůvodnění uvedeného rozhodnutí);
 - ve výjimce z běžného uplatňování čl. 125 odst. 2 tohoto zákona, podle které některá námořní plavidla, která by běžně byla považována za opotřebovaná nebo použitá, jsou při převedení do uvedeného systému zdanění považována za nová, s tím důsledkem, že vypořádání skrytých daňových povinností je definitivně zrušeno (bod 145 odůvodnění tohoto rozhodnutí).
- 75 Jak je přitom připomenuto v bodě 70 výše, Soudní dvůr v bodě 137 rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60), za účelem učinění závěru, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, pokud jde o označení příjemců dotčené podpory, uvedl, že ŠSZL jako celek představuje režim podpory vyplývající z použití španělských daňových právních předpisů a povolení udělených španělskými orgány finanční správy a slouží k vytváření výhod zejména pro HZS a společnosti provozující námořní dopravu.
- 76 Z toho vyplývá, že argument žalobkyň, podle kterého předčasné odepisování neposkytuje hospodářskou výhodu, musí být odmítnut jako zjevně neopodstatněný, jelikož spočívá na nesprávném předpokladu, že toto daňové opatření musí být analyzováno odděleně s ohledem na článek 107 SFEU, a nikoli na základě posouzení ŠSZL jako celku.
- 77 Ve třetí řadě, pokud jde o výtky žalobkyň, vycházející z neexistence nové podpory, je třeba úvodem připomenout, že i když Komise v bodě 238 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že „jednotlivá opatření (s výjimkou zrychleného odpisování aktiv, která jsou předmětem leasingu) představují státní podporu“, nic to nemění na tom, že jak je uvedeno v bodě 68 výše, ŠSZL byl analyzován ve spojení se systémem zdanění podle tonáže a právě fungování ŠSZL jako celku bylo považováno za protiprávní státní podporu částečně neslučitelnou s vnitřním trhem a tento přístup byl potvrzen Soudním dvorem, jak bylo připomenuto v bodě 70 výše.
- 78 Jak totiž žalobkyně potvrdily na jednání, nezpochybňují, že ŠSZL jako systém nebyl oznámen Komisi, ani tímto orgánem v dřívějším rozhodnutí schválen, a že uvedený systém posuzovaný jako celek tedy nemůže být kvalifikován jako existující podpora. Kromě toho je nesporné, že přinejmenším jedno z daňových opatření tvořících ŠSZL, zejména předčasné odepisování, vzato jednotlivě, nebylo oznámeno Komisi a Komise jej v dřívějším rozhodnutí neschválila.

- 79 Z toho vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, Komise nebyla při přezkumu ŠSZL v napadeném rozhodnutí povinna použít postup použitelný na existující režimy podpor.
- 80 Za těchto okolností je třeba zamítnout druhé žalobní důvody jako neopodstatněné, aniž je nutné odpovídat na argumentaci žalobkyň týkající se selektivní povahy, existence výhody nebo kvalifikace jednotlivých dotčených daňových opatření jako nových podpor.

K pátým žalobním důvodům týkajícím se smluvních ustanovení, jež chrání příjemce před navrácením protiprávní a neslučitelné státní podpory

- 81 Páté žalobní důvody vycházejí z porušení čl. 108 odst. 3 SFEU, článku 14 nařízení č. 659/1999, čl. 3 odst. 6 SEU, jakož i svobody podnikání a práva na vlastnictví zakotvených v člancích 16 a 17 Listiny.
- 82 Žalobkyně zejména tvrdí, že čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí, podle kterého Španělské království zajistí, že příjemci podporu vrátí, „aniž by [...] měli možnost přenést břímě navrácení na jiné osoby“, nesprávně stanoví, že smluvní ustanovení, podle nichž by investoři mohli požadovat, zejména od loděnic, částky, které museli vrátit státu (dále jen „doložky o náhradě škody“), jsou neplatná.
- 83 Podle žalobkyň nemá Komise v řízení o kontrole státních podpor pravomoc konstatovat, jak učinila v bodě 275 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že doložky o náhradě škody uzavřené mezi jednotlivci jsou v rozporu se samotnou podstatou kontroly nad systémem státních podpor. Nemůže zakázat hospodářské toky nebo dohody o odškodnění mezi jednotlivci, které se nedotýkají státu ani jeho prostředků.
- 84 Komise s argumenty žalobkyň nesouhlasí.
- 85 Pokud jde nejprve o zásadu svěřených pravomocí, je třeba připomenout, že podle čl. 5 odst. 2 SEU jedná Unie pouze v mezích pravomocí svěřených jí ve Smlouvách členskými státy pro dosažení cílů stanovených ve Smlouvách. Podle čl. 4 odst. 1 SEU a čl. 5 odst. 2 SEU náleží pravomoci, které nejsou Smlouvami Unii svěřeny, členským státům.
- 86 Co se týče zásad upravujících úlohy Komise a vnitrostátních orgánů v oblasti státních podpor, je třeba připomenout, že podle článku 108 SFEU a čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999, použitelného *ratione temporis* na skutkové okolnosti projednávané věci, má Komise pravomoc nejen posoudit slučitelnost státní podpory s vnitřním trhem, ale rovněž nařídit navrácení protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem. Zejména podle čl. 14 odst. 1 tohoto nařízení může Komise, je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, rozhodnout, že dotyčný členský stát „učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil“. I když příkaz k navrácení musí být vykonán vnitrostátními orgány v souladu s postupy stanovenými vnitrostátním právem, je třeba připomenout, že procesní autonomie členských států je omezena zejména zásadou efektivity unijního práva, jak v podstatě vyplývá z čl. 14 odst. 3 téhož nařízení.
- 87 Členský stát, jemuž je určeno rozhodnutí, které jej zavazuje k zajištění navrácení protiprávních podpor, je podle článku 288 SFEU povinen přijmout veškerá opatření k zajištění splnění povinností vyplývajících z tohoto rozhodnutí. Musí dosáhnout skutečného vrácení dlužných částek, aby odstranil narušení hospodářské soutěže způsobené konkurenční výhodou, jež byla prostřednictvím protiprávní podpory poskytnuta (viz rozsudek ze dne 24. ledna 2013, Komise v. Španělsko, C-529/09, EU:C:2013:31, bod 91 a citovaná judikatura).

- 88 Povinnost pro dotyčný členský stát vyžadovat navrácení podpory, kterou Komise považuje za neslučitelnou s jednotným trhem, má podle ustálené judikatury Soudního dvora za cíl obnovit stav předcházející poskytnutí podpory. Tohoto cíle je dosaženo, pokud byly dotčené podpory, případně navýšené o úroky z prodlení, vráceny příjemcem nebo jinými slovy podniky, které jich skutečně využily. Tímto vrácením totiž příjemce ztrácí výhodu, kterou měl na trhu oproti svým konkurentům, a dochází k obnovení situace před poskytnutím podpory (viz rozsudek ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise, C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60, bod 130 a citovaná judikatura).
- 89 Mimoto je použití unijních pravidel v oblasti státních podpor založeno na povinnosti loajální spolupráce mezi vnitrostátními soudy na jedné straně a Komisí a unijními soudy na straně druhé, v jejímž rámci jedná každý v závislosti na úloze, jež je mu svěřena Smlouvou o FEU. V rámci této spolupráce musí vnitrostátní soudy přijímat veškerá obecná i zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají z unijního práva, a zdržet se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Smlouvy, jak vyplývá z čl. 4 odst. 3 SEU (viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, bod 29 a citovaná judikatura).
- 90 V rámci kontroly dodržování povinností členskými státy, které jim ukládají články 107 a 108 SFEU, plní vnitrostátní soudy a Komise odlišné úlohy, které se vzájemně doplňují. Zatímco posouzení slučitelnosti podpory se společným trhem patří do výlučné pravomoci Komise, jejíž jednání podléhá přezkumu unijních soudů, dbají vnitrostátní soudy o ochranu práv jednotlivců v případě porušení povinnosti předběžného oznámení státních podpor Komisi podle čl. 108 odst. 3 SFEU (viz rozsudek ze dne 21. října 2003, van Calster a další, C-261/01 a C-262/01, EU:C:2003:571, body 74 a 75 a citovaná judikatura).
- 91 Páté žalobní důvody je třeba posoudit ve světle těchto zásad.
- 92 Úvodem je třeba poznamenat, že upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí, podle kterého Španělské království zajistí, že příjemci podporu vrátí, „aniž by [...] měli možnost přenést břímě navrácení na jiné osoby“, je formulováno obecně a výslovně se ve svém znění neomezuje na doložky o náhradě škody analyzované Komisí v bodech 270 až 276 odůvodnění uvedeného rozhodnutí.
- 93 Podle ustálené judikatury je však normativní část aktu neoddělitelně spojena s jeho odůvodněním, takže musí být vykládána, pokud je to třeba, s přihlédnutím k důvodům, které vedly k jejímu přijetí (viz rozsudky ze dne 26. března 2020, Hungeod a další, C-496/18 a C-497/18, EU:C:2020:240, bod 69 a citovaná judikatura, a ze dne 17. září 2007, Microsoft v. Komise, T-201/04, EU:T:2007:289, bod 1258 a citovaná judikatura).
- 94 Podle obecné interpretační zásady musí být mimoto unijní akt vykládán v co největším možném rozsahu způsobem, který nezpochybní jeho platnost, a v souladu s veškerým primárním právem (viz rozsudek ze dne 31. ledna 2013, McDonagh, C-12/11, EU:C:2013:43, bod 44 a citovaná judikatura).
- 95 Z toho vyplývá, že v projednávaném případě je třeba čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí vykládat ve světle bodů 270 až 276 odůvodnění tohoto rozhodnutí.
- 96 V tomto ohledu je pravda, že v bodě 270 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise obecně odkazuje na „určit[é] doložk[y], které obsahují určité smlouvy mezi investory, rejdářskými společnostmi a loděnicemi“, podle kterých „by od loděnic bylo požadováno, aby ostatním

stranám vyplatily náhradu, pokud by nebylo možné získat očekávanou výhodu“. Je přitom třeba uvést, že Komise v uvedeném rozhodnutí tyto doložky konkrétně neoznačila a necitovala jejich znění. Kromě toho, jak v podstatě připustila na jednání, je třeba uvést, že uvedené doložky se netýkají konkrétně případu navrácení protiprávní státní podpory nebo státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem, ale obecně důsledků možnosti, že příslušné orgány neschválí daňové výhody vyplývající ze ŠSZL nebo že po jejich schválení bude jejich platnost zpochybněna.

- 97 V bodě 271 a následujících odůvodnění napadeného rozhodnutí nicméně Komise blíže označuje konkrétní aspekty doložek o náhradě škody, které považuje za problematické v kontextu navrácení protiprávních podpor neslučitelných s vnitřním trhem. V bodech 272 až 274 odůvodnění uvedeného rozhodnutí upřesňuje, že cíl navrácení, kterým je obnovení původního stavu, a zejména odstranění narušení hospodářské soutěže, které bylo způsobeno soutěžní výhodou plynoucí z protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem, by byl trvale zmařen, kdyby soukromé strany mohly pomocí smluvních ustanovení změnit účinky rozhodnutí o navrácení, jež přijala Komise. V bodě 275 odůvodnění tohoto rozhodnutí má za to, že smluvní doložky, jež chrání příjemce podpory před navrácením protiprávní a neslučitelné podpory tím, že jsou právní a hospodářská rizika takového navrácení přenesena na jiné osoby, jsou v rozporu se samotnou podstatou kontroly nad systémem státní podpory, který tvoří soubor kogentních právních norem.
- 98 Upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí musí být proto bez ohledu na jeho široké znění chápáno tak, že se týká pouze doložek o náhradě škody v rozsahu, v němž mohou být vykládány tak, že chrání příjemce protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem před jejím navrácením.
- 99 Dále je třeba uvést, na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, že z upřesnění uvedeného v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by Komise stanovila, že doložky o náhradě škody jsou neplatné, neboť taková pravomoc případně přísluší vnitrostátním soudům.
- 100 Upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí totiž musí být chápáno tak, že jeho cílem je pouze objasnit rozsah povinnosti navrácení, která v souladu s judikaturou uvedenou v bodech 87 a 88 výše přísluší Španělskému království.
- 101 Doložky o náhradě škody, pokud mohou být vykládány ve smyslu uvedeném v bodě 98 výše, by mohly konkrétně bránit dotčenému členskému státu, aby splnil povinnost zajistit navrácení podpor, které jsou protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem, od příjemců, kteří je skutečně použili. Z důvodu těchto doložek by se totiž tito příjemci vyhnuli břemenu navrácení, což by neumožnilo obnovení stavu před poskytnutím podpory. Jak správně tvrdí Komise, taková situace by mohla ohrozit užitečný účinek systému kontroly státních podpor zavedeného Smlouvou. Španělské království, včetně vnitrostátních soudů, tedy musí zajistit, aby byla v souladu s judikaturou citovanou v bodě 88 výše plně splněna povinnost navrácení podpory příjemci nebo jinými slovy podniky, které ji skutečně použily.
- 102 Upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí neznamená, že Komise překročila pravomoc, kterou má na základě čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999. I když je pravda, že navrácení se provádí v souladu s postupy vnitrostátního práva dotčeného členského státu v souladu s čl. 14 odst. 3 téhož nařízení, nic to nemění na tom, že posledně uvedené ustanovení vyžaduje, aby tyto postupy umožňovaly okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise. Nic tudíž nebrání tomu, aby

Komise v uvedeném rozhodnutí upřesnila, že Španělské království musí zajistit, aby příjemci vrátili částky podpor, které skutečně použili, aniž by mohli přenést břemeno navrácení těchto částek na jinou smluvní stranu.

- 103 V projednávané věci je tento závěr o to odůvodněnější, že jak Komise potvrdila na jednání, doložky o náhradě škody byly stanoveny v rámcových smlouvách uzavřených mezi jednotlivými účastníky ŠSZL. Tyto rámcové smlouvy přitom tvořily součást souboru právně závazných smluv, které jak Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60, bod 138), byly předloženy finanční správě a které tato správa zohlednila při povolování předčasného odepisování. V bodě 137 tohoto rozsudku Soudní dvůr potvrdil, že ŠSZL je třeba posuzovat jako celek, který zahrnuje nejen relevantní španělské daňové právní předpisy, ale rovněž povolení udělená španělskými orgány finanční správy, a tedy i uvedené právně závazné smlouvy.
- 104 Za takových okolností, jelikož Komise byla při posuzování slučitelnosti ŠSZL s pravidly pro státní podpory upozorněna na existenci doložek o náhradě škody stanovených ve smlouvách, které byly předloženy finanční správě a které tato správa zohlednila při povolování předčasného odepisování, nepřekročila své pravomoci, když v podstatě připomněla, že Španělské království musí zajistit navrácení podpory od jejích příjemců, aniž by tito příjemci mohli na základě doložek o náhradě škody přenést břemeno navrácení na jinou smluvní stranu, a to v souladu s judikaturou citovanou v bodě 88 výše.
- 105 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy musí být argumenty žalobkyň, podle kterých Komise překročila své pravomoci tím, že poskytla upřesnění v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí, odmítnuty.
- 106 Žádný z dalších argumentů žalobkyň nemůže zpochybnit legalitu uvedeného upřesnění.
- 107 Zaprvé se žalobkyně dovolávají nesoudržnosti z důvodu, že Komise v napadeném rozhodnutí zasáhla do soukromoprávních smluv tím, že zakázala hospodářské toky vyplývající z doložek o náhradě škody uzavřených mezi jednotlivci, přičemž loděnice a společnosti provozující námořní dopravu osvobodila od jakékoli povinnosti navrácení z důvodu, že získané výhody vyplývaly ze soukromoprávního vztahu mezi těmito subjekty.
- 108 V tomto ohledu je třeba uvést, že po vydání rozsudku Soudního dvora ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60, body 137 a 138), takový případný rozpor v každém případě zanikl, neboť v uvedeném rozsudku, a jak je uvedeno v bodě 103 výše, Soudní dvůr potvrdil, že Komise byla povinna při posuzování ŠSZL jako celku zohlednit smlouvy předložené finanční správě, které tato správa zohlednila při povolování předčasného odepisování. Tento argument tedy nemůže po vydání tohoto rozsudku obstát.
- 109 Zadruhé je podle žalobkyň napadené rozhodnutí tím, že zakazuje doložky o náhradě škody, v rozporu s judikaturou Soudního dvora a rozhodovací praxí Komise, která nenamítá nic vůči dohodám mezi prodávajícími a kupujícími, které upravují důsledky případného navrácení protiprávních podpor mezi soukromými subjekty.
- 110 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, však nic v judikatuře Soudního dvora nebrání tomu, aby Komise při nařízení navrácení protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem upřesnila, že dotýčný členský stát musí zajistit její navrácení od jejích příjemců, aniž by tito příjemci mohli na

základě takové doložky o náhradě škody, jako jsou doložky v projednávané věci, přenést břemeno navrácení na jinou smluvní stranu, a to navzdory případným důsledkům tohoto upřesnění pro smlouvy uzavřené mezi soukromými subjekty.

- 111 Naopak v rozsudku ze dne 8. prosince 2011, *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814), citovaném v bodě 274 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Soudní dvůr zdůraznil, že povinnost navrácení protiprávně poskytnuté státní podpory vyžaduje, aby příjemce ztratil výhodu, kterou měl na trhu ve srovnání se svými konkurenty, a obnovil se stav před poskytnutím podpory (viz bod 34 uvedeného rozsudku). Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že za účelem nápravy narušení hospodářské soutěže způsobeného podporou mohou vnitrostátní soudy zasáhnout a prohlásit smlouvy za neplatné, a to i v neprospěch stran, které nebyly příjemci podpory. V projednávaném případě přitom upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí pouze připomíná Španělskému království povinnost zajistit navrácení podpory od jejich příjemců, aby byl obnoven stav před poskytnutím uvedené podpory. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, je skutečnost, že na rozdíl od projednávané věci se věc, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek, týká podpory ve formě státní záruky, jakož i pravomoci vnitrostátních soudů prohlásit soukromoprávní smlouvy za neplatné, v tomto ohledu irelevantní. Jak je totiž uvedeno v bodě 99 výše, upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí neznámá, že Komise stanovila, že doložky o náhradě škody jsou neplatné.
- 112 Kromě toho, pokud žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí je v rozporu s některými dřívějšími rozhodnutími Komise, i kdyby tomu tak bylo, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že rozhodovací praxe Komise v jiných věcech nemůže ovlivnit legalitu rozhodnutí, kterou lze posoudit pouze s ohledem na objektivní pravidla Smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2022, *Ighoga Region 10 a další v. Komise*, T-582/20, nezveřejněný, EU:T:2022:648, bod 215 a citovaná judikatura).
- 113 Zatřetí podle žalobkyň upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí rovněž porušuje svobodu podnikání zakotvenou v článku 16 Listiny. Rovněž tvrdí, že uvedené upřesnění neoprávněně zbavuje investory HZS práva na náhradu škody, které mají zejména ve vztahu k loděnicím, čímž dochází k vyvlastnění jejich soukromých práv v rozporu s právem na vlastnictví zakotveným v článku 17 Listiny.
- 114 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 16 Listiny stanoví, že svoboda podnikání se uznává v souladu s unijním právem a vnitrostátními zákony a zvyklostmi.
- 115 Ochrana poskytnutá tímto článkem zahrnuje svobodu vykonávat hospodářskou nebo obchodní činnost, smluvní svobodu a volnou soutěž (viz rozsudek ze dne 16. července 2020, *Adusbef a další* (C-686/18, EU:C:2020:567, bod 82 a citovaná judikatura).
- 116 V souladu s ustálenou judikaturou nemá svoboda podnikání povahu absolutní výsady. Tato svoboda může být předmětem široké škály zásahů ze strany veřejné moci, jimiž lze ve veřejném zájmu nastavit hranice výkonu hospodářské činnosti (viz rozsudek ze dne 16. července 2020, *Adusbef a další* (C-686/18, EU:C:2020:567, bod 83 a citovaná judikatura).
- 117 Podle čl. 17 odst. 1 Listiny platí, že každý má právo vlastnit zákonně nabytý majetek, užívat jej, nakládat s ním a odkazovat jej a nikdo nesmí být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu, v případech a za podmínek, které stanoví zákon, a při poskytnutí spravedlivé náhrady

v přiměřené lhůtě. Užívání majetku může být rovněž upraveno zákonem v míře nezbytné z hlediska obecného zájmu (rozsudek ze dne 16. července 2020, Adusbef a další, C-686/18, EU:C:2020:567, bod 84).

- 118 V tomto ohledu je třeba připomenout, že právo na vlastnictví zaručené tímto ustanovením nepředstavuje absolutní výsadu a jeho výkon může být omezen za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným Unií a vzhledem ke sledovanému cíli nepředstavují nepřiměřený a neúnosný zásah do samotné podstaty takto zaručeného práva (viz rozsudek ze dne 16. července 2020, Adusbef a další, C-686/18, EU:C:2020:567, bod 85 a citovaná judikatura).
- 119 Mimoto je třeba rovněž připomenout, že podle čl. 52 odst. 1 Listiny může být výkon práv a svobod uznaných touto Listinou, jako je svoboda podnikání a právo na vlastnictví, omezen za předpokladu, že tato omezení jsou stanovena zákonem, respektují podstatu uvedených práv a svobod a jsou při dodržení zásady proporcionality nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého (rozsudek ze dne 16. července 2020, Adusbef a další, C-686/18, EU:C:2020:567, bod 86).
- 120 V projednávané věci i za předpokladu, že by bylo upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí považováno za omezení svobody podnikání a práva na vlastnictví, je třeba nejprve uvést, že toto omezení vyplývá zejména z povinnosti navrácení stanovené v čl. 108 odst. 2 SFEU, jakož i v čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999, takže je stanoveno zákonem.
- 121 Pokud jde o podmínku týkající se respektování podstaty svobody podnikání a práva na vlastnictví, je třeba konstatovat, že žalobkyně nepochybně, že upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí se této podstaty nedotýká.
- 122 Dále toto upřesnění sleduje cíl obecného zájmu. Jak je totiž uvedeno v bodech 101 a 102 výše, jeho cílem je zajistit, aby doložky o náhradě škody neohrozily povinnost navrácení příslušející Španělskému království, a obecně zaručit užitečný účinek systému kontroly státních podpor zavedeného Smlouvou.
- 123 Mimoto žalobkyně nepředložily Tribunálu žádný důkaz, na jehož základě by bylo možné konstatovat, že s ohledem na tento cíl představuje upřesnění uvedené v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí nepřiměřený nebo neúnosný zásah do samotné podstaty svobody podnikání nebo práva na vlastnictví.
- 124 Pokud jde konečně o otázku nezbytnosti upřesnění uvedeného v čl. 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí, žalobkyně nepředložily nic, co by naznačovalo, že Komise tímto upřesněním překročila meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, které byly připomenuty v bodě 122 výše, jako je zejména cíl obnovení stavu před poskytnutím podpory a navrácení dotčených podpor příjemci. Ostatně, jak Tribunál uvedl v bodě 102 výše, čl. 4 odst. 1 uvedeného rozhodnutí pouze upřesňuje rozsah povinnosti navrácení příslušející Španělskému království.
- 125 Vzhledem k předcházejícím úvahám musí být páté žalobní důvody zamítnuty jako neopodstatněné.
- 126 Je třeba dospět k závěru, že žaloby se staly částečně bezpředmětnými a ve zbývající části je třeba je považovat za neopodstatněné.

K nákladům řízení

- 127 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.
- 128 Podle článku 137 jednacího řádu dále platí, že není-li vydáno rozhodnutí ve věci samé, rozhodne o nákladech řízení Tribunál dle volného uvážení.
- 129 V projednávané věci bylo konstatováno, že část sporu se stala bezpředmětnou. Částečný zánik předmětu sporu je přitom důsledkem nesprávného právního posouzení ze strany Komise, které bylo rovněž namítáno žalobkyněmi v rámci projednávaných žalob a vedlo k částečnému zrušení napadeného rozhodnutí Soudním dvorem v rozsudku ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 130 Naproti tomu žalobkyně neměly úspěch, pokud jde o tu část sporu, v níž je stále důvodné rozhodnout.
- 131 Za těchto okolností Tribunál rozhodl, že každá účastnice řízení ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (osmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

- 1) **O žalobách již není důvodné rozhodnout v části, v níž směřují proti článku 1 rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu, známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“, v rozsahu, v němž označuje hospodářská zájmová sdružení a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, a proti čl. 4 odst. 1 uvedeného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v tomto rozhodnutí investory hospodářských zájmových sdružení, kteří z ní měli prospěch.**
- 2) **Ve zbývajících částech žaloby zamítají.**
- 3) **Každá z účastnic řízení ponese vlastní náklady řízení.**

Kornezov

De Baere

Petrлік

Kecsmár

Kingston

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 21. února 2024.

Podpisy