



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

2. února 2023 \*

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Daňový režim použitelný na určité dohody o finančním leasingu pro nákup plavidel (španělský systém zdanění leasingu) – Podmínka týkající se selektivity – Povinnost uvést odůvodnění – Zásada ochrany legitimního očekávání – Zásada právní jistoty – Navrácení podpory“

Ve spojených věcech C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P,

jejichž předmětem jsou tři kasační opravné prostředky na základě 56 statutu Soudní dvůr Evropské unie, podané dne 1. prosince a 3. prosince 2020,

**Španělské království**, zastoupené S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizaldem a S. Jiménez Garcíou, jako zmocněnci,

účastník řízení podávající kasační opravný prostředek ve věci C-649/20 P,

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

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

zastoupené J. M. Rodríguez Cárcamem a A. Sánchezem, abogados,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek ve věci C-658/20 P,

**Caixabank SA**, se sídlem v Barceloně (Španělsko),

**Asociación Española de Banca**, se sídlem v Madridu,

**Unicaja Banco SA**, se sídlem v Malaze (Španělsko),

**Liberbank SA**, se sídlem v Madridu,

**Banco de Sabadell SA**, se sídlem v Sabadell (Španělsko),

**Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA**, se sídlem v Bilbao (Španělsko),

**Banco Santander SA**, se sídlem v Santander (Španělsko),

**Santander Investment SA**, se sídlem v Boadilla del Monte (Španělsko),

\* Jednací jazyk: španělština.

**Naviera Séneca AIE**, se sídlem v Las Palmas na ostrově Gran Canaria (Španělsko),  
**Industria de Diseño Textil SA (Inditex)**, se sídlem v Arteixo (Španělsko),  
**Naviera Nebulosa de Omega AIE**, se sídlem v Las Palmas na ostrově Gran Canaria,  
**Abanca Corporación Bancaria SA**, se sídlem v Betanzos (Španělsko),  
**Ibercaja Banco SA**, se sídlem v Zaragoze (Španělsko),  
**Naviera Bósforo AIE**, se sídlem v Las Palmas na ostrově Gran Canaria,  
**Joyería Tous SA**, se sídlem v Lérida (Španělsko),  
**Corporación Alimentaria Guissona SA**, se sídlem v Guissona (Španělsko),  
**Naviera Muriola AIE**, se sídlem v Madridu,  
**Poal Investments XXI SL**, se sídlem v San Sebastián de los Reyes (Španělsko),  
**Poal Investments XXII SL**, se sídlem v San Sebastián de los Reyes,  
**Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE**, se sídlem v Madridu,  
**Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE**, se sídlem v Madridu,  
**Caamaño Sistemas Metálicos SL**, se sídlem v Culleredu (Španělsko),  
**Blumaq SA**, se sídlem ve Vall de Uxó (Španělsko),  
**Grupo Ibérica de Congelados SA**, se sídlem ve Vigu (Španělsko),  
**RNB SL**, se sídlem v La Pobla de Vallbona (Španělsko),  
**Inversiones Antaviana SL**, se sídlem v Paterna (Španělsko),  
**Banco de Albacete SA**, se sídlem v Boadilla del Monte,  
**Bodegas Muga SL**, se sídlem v Haro (Španělsko), a  
**Aluminios Cortizo SAU**, se sídlem v Padrón (Španělsko),  
zastoupené E. Abad Valdenebrem, J. L. Buendía Sierrou, R. Calvo Salinerem a A. Lamadrid de Pablen, abogados,  
účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek ve věci C-662/20 P,  
podporované  
**Decal España SA**, se sídlem v Barceloně, zastoupenou M.-J. Silva Sánchezem, abogado,

vedlejší účastníci ve věci C-662/20 P,

příčemž další účastníci řízení je:

**Evropská komise**, zastoupená J. Carpi Badíou, V. Di Bucci, É. Gippini Fournierem a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

žalovaná v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (zpravodaj) a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. června 2022,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. září 2022,

vydává tento

### Rozsudek

- 1 Svými opravnými prostředky se Španělské království, Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (dále jen „PYMAR“), jakož i Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboá C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL a Aluminios Cortizo SAU (dále společně jen „Caixabank a další“) domáhají zrušení rozsudku ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2020:434), kterým Tribunál zamítl žaloby na neplatnost, které podalo Španělsko království a společnosti Lico Leasing a PYMAR proti 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 „sporné rozhodnutí“).

## I. Skutečnosti předcházející sporu

- 2 Na základě stížností uvádějících, 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 rozhodnutím C(2011) 4494 final ze dne 29. června 2011 (Úř. věst. 2011, C 276, s. 5) formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.
- 3 Během tohoto řízení Komise konstatovala, že ŠSZL byl až do dne přijetí tohoto rozhodnutí 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 stavby lodě 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 sporného rozhodnutí se jednalo o daňovou konstrukci za účelem vytvoření daňových výhod pro investory seskupené v „daňově transparentním“ HZS a 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 „PZKD“) 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. 37072, dále jen „NKD“). Všemi pěti těmito opatřeními bylo zrychlené odepisování pronajatých aktiv, stanovené v čl. 115 odst. 6 PZKD (dále jen „předčasné odepisování“), diskreční použití metody předčasného odepisování, vyplývající z čl. 48 odst. 4 a čl. 115 odst. 11 PZKD, jakož i z článku 49 NKD, ustanovení týkající se HZS, systém zdanění podle tonáže stanovený v člancích 124 až 128 PZKD a ustanovení čl. 50 odst. 3 NKD.
- 5 Podle čl. 115 odst. 6 PZKD začíná předčasné 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 PZKD však stanovil, že ministerstvo hospodářství a financí může na základě formální žádosti nájemce stanovit zahájení dotyčného odepisování od dřívějšího data. Článek 115 odst. 11 PZKD stanovil pro předčasné odepisování dvě obecné podmínky. Zvláštní podmínky použitelné na HZS byly uvedeny v čl. 48 odst. 4 PZKD. Povolovací řízení stanovené v čl. 115 odst. 11 PZKD bylo upřesněno v článku 49 NKD.
- 6 Systém zdanění podle tonáže byl povolen v průběhu roku 2002 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, dále jen

„rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže“). V rámci tohoto systému jsou společnosti zapsané v některém z rejstříků společností provozujících námořní dopravu, které za tím účelem získaly povolení daňové správy, zdaňovány nikoli na základě svých 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 PZKD stanovil zvláštní postup pro plavidla již koupená v době přechodu na systém zdanění podle tonáže a pro plavidla použitá, 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 stejný 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 NKD stanovil, že jsou-li plavidla koupena na základě předkupního práva v rámci leasingové smlouvy dříve schválené daňovými orgány, jsou tato plavidla pokládána za nová, nikoli za použitá ve smyslu čl. 125 odst. 2 PZKD, aniž se přihlíží k tomu, zda byla již odepsána, takže případné kapitálové zisky nejsou zdaňovány. Tato výjimka, která nebyla oznámena Komisi, byla používána pouze u konkrétních leasingových smluv, které daňové orgány schválily v rámci žádosti o použití předčasného odepisování podle čl. 115 odst. 11 PZKD, 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 Při uplatnění všech těchto opatření HZS získávala 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 účasti v uvedeném HZS. Ačkoli je toto předčasné a zrychlené odepisování za běžných okolností později vyrovnáno zvýšenými daňovými platbami, když je toto plavidlo zcela odepsáno nebo když je prodáno a z prodeje vyplyne kapitálový zisk, byly v druhé fázi daňové úspory, které vyplývají z počátečních ztrát přenesených na investory, zachovány díky skutečnosti, že HZS přešlo na systém zdanění podle tonáže, který umožňuje plné osvobození od zdanění kapitálových zisků, jež vzniknou, když je uvedené plavidlo prodáno společnosti provozující námořní dopravu.
- 9 I když se Komise domnívá, že ŠSZL musí být označen jako „systém“, analyzovala rovněž každé z dotčených opatření jednotlivě. Ve sporném rozhodnutí rozhodla, že mezi těmito opatřeními ta, která vyplývají z čl. 115 odst. 11 PZKD týkající se předčasného odepisování, používání systému zdanění podle tonáže na podniky, plavidla nebo činnosti, které k tomu nejsou způsobilé, a z čl. 50 odst. 3 NKD (dále jen „dotčená daňová opatření“) 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 použití tohoto režimu podpory v rozsahu, v němž je neslučitelný s vnitřním trhem, a musí získat zpět neslučitelnou podporu od investorů HZS, kteří byli jejími příjemci, aniž tito příjemci mohli přenést břemeno navrácení této podpory na jiné osoby.
- 10 Komise nicméně rozhodla, že podpora poskytnutá v rámci finančních transakcí, u nichž se příslušné vnitrostátní orgány zavázaly poskytnout prospěch z opatření právně závazným aktem přijatým před 30. dubnem 2007, kdy bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* její rozhodnutí 2007/256/ES ze dne 20. prosince 2006 o režimu podpor, které poskytla Francie podle

článku 39 CA Obecného daňového zákoníku – státní podpora C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Úř. věst. 2007, L 112, s. 41, dále jen „rozhodnutí o francouzských daňových HZS“), nebude navrácena.

## **II. Řízení před kasačními opravnými prostředky a napadený rozsudek**

- 11 Návrhy došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 25. září a 30. prosince 2013 podalo jednak Španělské království a jednak společnosti Lico Leasing a PYMAR žalobu znějící na zrušení sporného rozhodnutí. Obě věci byly spojeny pro účely rozsudku.
- 12 Tribunál rozsudkem ze dne 17. prosince 2015, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 a T-719/13, EU:T:2015:1004), sporné rozhodnutí zrušil.
- 13 Návrhem došlým kanceláři Soudního dvora dne 29. února 2016 podala Komise proti tomuto rozsudku Tribunálu kasační opravný prostředek. V rámci tohoto kasačního opravného prostředku bylo na základě usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, nezveřejněné, EU:C:2016:1007), povoleno vedlejší účastenství společnosti Bankia SA, kterou od té doby převzala společnost Caixabank, a 33 dalších subjektů na podporu návrhových žádání společností Lico Leasing a PYMAR.
- 14 Soudní dvůr rozsudkem ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), zrušil uvedený rozsudek Tribunálu, vrátil věci Tribunálu, rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později a že vedlejší účastnice řízení o kasačním opravném prostředku ponесou vlastní náklady řízení.
- 15 Po tomto vrácení věci Tribunál napadeným rozsudkem žaloby zamítl. V tomto rozsudku Tribunál zamítl žalobní důvod žalobců vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a týkající se selektivity ŠSZL, když v podstatě rozhodl, že existence rozsáhlé diskreční pravomoci daňové správy k povolení předčasného odepisování postačuje k tomu, aby se mělo za to, že je ŠSZL selektivní jako celek. Tribunál rovněž zamítl žalobní důvody vycházející z nedostatku odůvodnění sporného rozhodnutí, porušení zásady rovného zacházení, porušení zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, jakož i zásad použitelných na navrácení podpory. Pokud jde o navrácení podpory, měl Tribunál za to, že se Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, když nařídila navrácení celé dotčené podpory investory, přestože byla část dotčené výhody převedena na třetí osoby.

## **III. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení**

- 16 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 2. srpna 2021 bylo povoleno vedlejší účastenství společnosti Decal España SA na podporu návrhových žádání společnosti Caixabank a dalších ve věci C-662/20 P.
- 17 Po vyslechnutí účastníků řízení a generálního advokáta se Soudní dvůr rozhodl spojit věci C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P pro účely ústní části řízení a rozsudku v souladu s článkem 54 jednacího řádu Soudního dvora.
- 18 Španělské království, společnosti Lico Leasing a PYMAR, jakož i Caixabank a další, podporované společností Decal España, se svými kasačními opravnými prostředky domáhají, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, zrušil sporné rozhodnutí a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

- 19 Komise navrhuje, aby byl kasační opravný prostředek ve věci C-662/20 P odmítnut jako nepřipustný a podpůrně zamítnut jako neopodstatněný a aby byly zamítnuty kasační opravné prostředky ve věcech C-649/20 P a C-658/20 P. Mimoto navrhuje, aby byla Španělskému království, společností Lico Leasing, PYMAR, Caixabank a dalším, jakož i společnosti Decal España uložena náhrada nákladů řízení.

#### **IV. Ke kasačním opravným prostředkům**

##### **A. K přípustnosti kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P**

- 20 Zatímco společnost Caixabank a další tvrdí, že Tribunál právem povolil jejich vedlejší účastenství v řízení o vrácení věci a že jejich kasační opravný prostředek je tedy přípustný, má Komise za to, že kromě toho, že neprokázaly, že se jich napadený rozsudek přímo týká, nejsou „vedlejšími účastníky řízení“ ve smyslu čl. 56 druhého pododstavce druhé věty statutu Soudního dvora Evropské unie a nejsou oprávněny podat kasační opravný prostředek, neboť nejsou vedlejšími účastníky řízení ve věci T-719/13 RENV.
- 21 V důsledku toho se Tribunál dopustil v bodě 65 napadeného rozsudku nesprávného právního posouzení, když porušil článek 217 svého jednacího řádu, tím, že jim přiznal postavení vedlejších účastnic řízení, ačkoli nikdy nepožádaly o vstup do řízení před tímto soudem jako vedlejší účastníci a tento článek jednoznačně omezuje účastníky řízení oprávněné předložit vyjádření v rámci řízení následujícího po vrácení věci Soudním dvorem na ty účastníky řízení, kteří mají postavení „účastníků řízení před Tribunálem“.
- 22 V tomto ohledu měl Tribunál v bodě 65 napadeného rozsudku za to, že jelikož Soudní dvůr mu vrátil věci zpět, aby přezkoumal některé důvody, které vyvolávají právní otázky, jež mají význam pro společnosti Bankia a 32 dalších subjektů, jakož i pro Aluminios Cortizo, je v zájmu řádného výkonu spravedlnosti, aby vedlejší účastnice řízení před Soudním dvorem byly připuštěny jako vedlejší účastnice v řízení o vrácení věci za účelem zajištění řádného řešení sporů, které jsou projednávány před Tribunálem, a podpory kontinuity soudního řízení. Tribunál odmítl argument Komise vycházející z porušení čl. 217 odst. 1 jeho jednacího řádu, když rozhodl, že znění tohoto ustanovení tomu nutně nebrání, neboť nedefinuje „účastníky řízení před Tribunálem“ a nevylučuje, aby vedlejší účastníci řízení před Soudním dvorem mohli z tohoto důvodu získat takové postavení v rámci vrácení věci.
- 23 Tribunál se tím, že takto rozhodl, nedopustil nesprávného právního posouzení. Jak totiž Soudní dvůr uvedl v bodě 124 usnesení ze dne 1. srpna 2022, *Soudal a Esko-Graphics v. Magnetrol a Komise* [C-74/22 P(I) EU:C:2022:632], je třeba mít za to, že článek 40 statutu Soudního dvora Evropské unie, dodržování procesních práv zaručených vedlejšími účastníky řízení jednacím řádem Tribunálu a zásada řádného výkonu spravedlnosti vyžadují, aby v rámci řádného vztahu mezi řízeními před Soudním dvorem a Tribunálem měl vedlejší účastník řízení o kasačním opravném prostředku automaticky postavení vedlejšího účastníka i v řízení před Tribunálem, pokud Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu zrušil a vrátil mu věc k rozhodnutí.
- 24 Z toho vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, měly společnost Caixabank a další postavení vedlejších účastnic řízení před Tribunálem a na základě čl. 56 druhého pododstavce druhé věty statutu Soudního dvora Evropské unie jsou oprávněny podat kasační opravný prostředek proti napadenému rozsudku, pokud se jich tento rozsudek přímo týká.

- 25 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že navrhovatel kasačního opravného prostředku, který má za účelem provedení povinností plynoucích z rozsudku Tribunálu povinnost vrátit zpět určitou částku, je považován za účastníka, kterého se takový rozsudek přímo týká (rozsudek ze dne 26. října 2016, DEI a Komise v. Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, bod 24 a citovaná judikatura).
- 26 Je přitom nesporné, že za účelem provedení povinností plynoucích z napadeného rozsudku, který zamítl žaloby žalobců u Tribunálu, které znějí na zrušení sporného rozhodnutí, společnost Caixabank a další budou muset podle tohoto rozsudku vrátit podpory, které získaly, jichž se týká toto rozhodnutí. V důsledku toho je třeba mít za to, že společnosti Caixabank a dalších se tento rozsudek týká přímo. Jejich kasační opravný prostředek je tedy přípustný.

## **B. K důvodům kasačních opravných prostředků týkajícím se selektivity ŠSZL**

- 27 V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P a prvního důvodu kasačních opravných prostředků ve věcech C-658/20 P a C-662/20 P Španělské království, společnosti Lico Leasing a PYMAR, jakož i Caixabank a další, podporované společností Decal España, Tribunálu vytýkají, že porušil čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud jde o selektivitu ŠSZL.

### **1. K přípustnosti**

- 28 Komise tvrdí, že tyto důvody jsou nepřípustné v rozsahu, v němž rozšiřují rámec sporu. Španělské království a společnosti Lico Leasing a PYMAR totiž ve svých žalobách neuplatnily žádný důvod, který by se týkal selektivity ŠSZL, a před Tribunálem konkrétně netvrdily, že je sporné rozhodnutí dotčeno nesprávným právním posouzením, jelikož Komise neposoudila selektivitu ŠSZL prostřednictvím metody třífázové analýzy uvedené v bodech 83 a 97 napadeného rozsudku spočívající v tom, že se pro účely posouzení, zda má vnitrostátní daňové opatření selektivní povahu, identifikuje obecný daňový režim, posoudí se, zda má dotyčné opatření selektivní povahu tak, že se ověří, zda se od tohoto obecného daňového režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci a přezkoumá se, zda členský stát prokázal, že je toto opatření odůvodněné povahou nebo systematikou soustavy, do níž toto opatření spadá (dále jen „metoda třífázové analýzy selektivity podpory“).
- 29 Podle ustálené judikatury je pravomoc Soudního dvora v rámci přezkumu kasačního opravného prostředku omezena na posouzení právního řešení žalobních důvodů a argumentů projednávaných před Tribunálem. Účastník řízení tedy nemůže vznést poprvé před Soudním dvorem důvod, který neuplatnil před Tribunálem, neboť by to znamenalo umožnit mu, aby Soudnímu dvoru, jehož pravomoc je v rámci kasačního opravného prostředku omezená, předložil spor širšího rozsahu než spor, který projednával Tribunál (rozsudek ze dne 6. října 2021, Sigma Alimentos Exterior v. Komise, C-50/19 P, EU:C:2021:792, bod 38 a citovaná judikatura).
- 30 Navrhovatel nicméně může podat kasační opravný prostředek tak, že před Soudním dvorem uvede důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti (rozsudek ze dne 6. října 2021, Sigma Alimentos Exterior v. Komise, C-50/19 P, EU:C:2021:792, bod 39 a citovaná judikatura).

- 31 V projednávané věci navrhovatelé tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když zamítl žalobní důvod vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a týkající se selektivity ŠSZL, když vyloučil použití metody třífázové analýzy selektivity podpory. Vzhledem k tomu, že druhý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P a první důvod kasačních opravných prostředků ve věcech C-658/20 P a C-662/20 P zpochybňují právní důsledky, které Tribunál vyvodil z řešení, jež sám přinesl stran důvodu, který byl u něj projednán, nelze mít za to, že tento druhý a první důvod kasačních opravných prostředků mění předmět sporu před Tribunálem.
- 32 Uvedený druhý i první důvod kasačních opravných prostředků jsou tudíž přípustné.

## **2. K věci samé**

- 33 Navrhovatelé svými důvody kasačních opravných prostředků Tribunálu vytýkají, že nepoužil metodu třífázové analýzy selektivity podpory, že se dopustil nesprávných právních posouzení, když měl za to, že ŠSZL je selektivní z důvodu, že daňová správa má diskreční pravomoc k povolení předčasného odepisování, že se dopustil nesprávného právního posouzení tím, že neprovedl srovnání situací podniků, na které se ŠSZL vztahuje, a podniků, které z něj prospěch nemají a že selektivitu ŠSZL přezkoumal ve vztahu k jedinému z opatření, která jej tvoří, a nikoli jako celek.

### **a) K vytýkané skutečnosti týkající se nepoužití metody třífázové analýzy selektivity podpory**

#### *1) Argumentace účastníků řízení*

- 34 Navrhovatelé Tribunálu vytýkají, že nepoužil metodu třífázové analýzy, kterou Soudní dvůr vyžaduje pro posouzení selektivity podpory, když neidentifikoval společný daňový režim, neposoudil, zda má ŠSZL selektivní povahu tak, že ověří, zda se od tohoto obecného daňového režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci a nepřezkoumal, zda členský stát prokázal, že je ŠSZL odůvodněný povahou nebo systematikou soustavy, do níž ŠSZL spadá.
- 35 V tomto ohledu má Španělské království v rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku za to, že Tribunál porušil to, o čem Soudní dvůr rozhodl v bodě 71 rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 36 Společnost CaixaBank a další tvrdí, že Tribunál poté, co konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí nepoužila metodu třífázové analýzy selektivity podpory, nevyvodil právní důsledky, které z toho vyplývají, přičemž zkreslil bod 156 odůvodnění tohoto rozhodnutí. Tribunál totiž v bodě 87 napadeného rozsudku uvedl, že Komise založila existenci selektivity ŠSZL na dvou alternativních úvahách, a sice na existenci diskreční pravomoci daňové správy a odvětvovém charakteru ŠSZL, ačkoli Komise tyto dvě skutečnosti zmínila ve skutečnosti nikoli jako dvě alternativní úvahy, ale jako neoddělitelné části jediné a téže úvahy. Tribunál se tedy tím, že nahradil odůvodnění uvedené ve zmíněném rozhodnutí vlastním odůvodněním, dopustil nesprávného právního posouzení.
- 37 Komise má za to, že tato vytýkaná skutečnost není opodstatněná.

## 2) Závěry Soudního dvora

- 38 Zaprvé je třeba poznamenat, že Soudní dvůr v bodě 46 rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise a Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), rozhodl, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když nepovažoval HZS za příjemce dotčených daňových opatření na základě toho, že tyto subjekty jsou „daňově transparentní“.
- 39 Soudní dvůr v bodě 58 tohoto rozsudku konstatoval, že úvahy, které vedly Tribunál k tomu, aby posouzení Komise považoval za chybné, vycházejí z nesprávného předpokladu, že pouze investoři, a nikoliv GIE, mohou být považováni za příjemce výhod plynoucích z dotčených daňových opatření. Soudní dvůr uvedl, že Tribunál se tedy tím, že nezkoumal, zda systém povolování předčasného odepisování svěřil daňové správě diskreční pravomoc schopnou zvýhodnit činnosti prováděné HZS účastníci se ŠSZL nebo mající za následek zvýhodnění takových činností, dopustil nesprávného právního posouzení.
- 40 Soudní dvůr kromě toho v bodě 67 rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), uvedl v odpovědi na důvod předložený Komisí, že na stejném nesprávném předpokladu bylo založeno posouzení Tribunálu, podle kterého výhody získané investory, kteří se účastnili operací prováděných v rámci ŠSZL, nemohly být považovány za selektivní vzhledem k tomu, že tyto operace mohly provádět za stejných podmínek všechny podniky bez rozdílu. Soudní dvůr v bodech 68 až 71 tohoto rozsudku dodal, že toto posouzení ostatně představuje s ohledem na rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), nesprávné právní posouzení, neboť Tribunál nezkoumal, zda Komise prokázala, že dotčená daňová opatření zavedla svými konkrétními účinky rozdílné zacházení mezi hospodářskými subjekty, zatímco se hospodářské subjekty, které využívaly daňových výhod, a hospodářské subjekty, které z něj prospěch neměly, nacházely s ohledem na cíl sledovaný uvedeným daňovým režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- 41 Z těchto bodů rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), vyplývá, že Soudní dvůr na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království, neuložil povinnost provést v projednávané věci třífázovou analýzu selektivity ŠSZL, a naproti tomu vyzval Tribunál, aby přezkoumal, zda postup povolování předčasného odepisování svěřil daňové správě diskreční pravomoc schopnou zvýhodnit činnosti prováděné HZS účastníci se ŠSZL nebo která měla za následek zvýhodnění takových činností.
- 42 Argument Španělského království, podle něhož Tribunál v napadeném rozsudku porušil to, o čem Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), v důsledku toho není opodstatněný.
- 43 Zadruhé je třeba uvést, že Tribunál v bodě 87 napadeného rozsudku konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí neprovedla, alespoň ne výslovně, třífázovou analýzu selektivity ŠSZL, ale že v bodě 156 odůvodnění tohoto rozhodnutí Komise uvedla, že ŠSZL, posuzovaný jako celek, je selektivní jednak z důvodu diskreční pravomoci daňové správy povolit předčasné odepisování na základě podmínek, které jsou nepřesné, a jednak z důvodu, že daňová správa povoluje pouze transakce v rámci ŠSZL, jejichž cílem je financování námořních plavidel. V tomto bodě tohoto rozsudku Tribunál rovněž uvedl, že Komise na jednání tvrdila, že existence diskreční pravomoci daňové správy k udělení jejího povolení sama o sobě postačuje k tomu, aby byl ŠSZL selektivní jako celek.

- 44 I když Tribunál v uvedeném bodě napadeného rozsudku nepřevzal věrně znění bodu 156 odůvodnění sporného rozhodnutí, v němž nejsou uvedeny pojmy „jednak“ a „jednak“, které by mohly naznačovat, že posouzení selektivity ŠSZL provedené Komisí bylo založeno na dvou různých úvahách, nic to nemění na tom, že v tomto bodě odůvodnění Komise uvedla, že „je výhoda selektivní, protože závisela na volném uvážení daňové správy v důsledku povinného postupu dřívějšího schválení a nepřesného znění podmínek pro předčasné odpisování“ a že „[j]elikož od uvedeného dřívějšího schválení se odvíjejí ostatní opatření, která jsou použitelná pouze na činnosti v námořní dopravě způsobilé podle pokynů pro námořní dopravu [...], je celý [ŠSZL] selektivní.“ Komise dodala, že „[v] důsledku toho by daňová správa schválila pouze operace prováděné v rámci [ŠSZL] za účelem financování námořních plavidel (odvětvová selektivnost).“
- 45 Z toho vyplývá, že ačkoli Komise zmínila existenci odvětvové selektivnosti, Komise ve sporném rozhodnutí vycházela z existence diskreční pravomoci daňové správy, aby dospěla k závěru, že ŠSZL je selektivní jako celek. Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Caixabank a další, tedy Tribunál toto rozhodnutí nezkreslil ani odůvodnění uvedené v tomto rozhodnutí nenahradil vlastním odůvodněním.
- 46 Zatřetí je třeba připomenout, že pokud jde o podmínku selektivity výhody, která je základním znakem pojmu „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jenž zakazuje podpory, jež „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování této podmínky musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ oproti ostatním, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41 a citovaná judikatura).
- 47 Pokud je dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 55).
- 48 Metoda třífázové analýzy selektivity podpory, jíž se dovolávají navrhovatelé, měla, jak uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, odhalit selektivitu skrytou za výhodnými daňovými opatřeními, kterých může zdánlivě využít jakýkoli podnik. Tato metoda naproti tomu není relevantní pro přezkum selektivity výhodného daňového opatření, jehož přiznání závisí na diskreční pravomoci daňové správy, a tudíž nelze považovat za opatření obecné povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, bod 27).
- 49 Z toho vyplývá, že argument společnosti Caixabank a dalších, podle kterého Tribunál nevyvodil právní důsledky ze svého zjištění, že Komise ve sporném rozhodnutí nepoužila metodu třífázové analýzy selektivity podpory, není opodstatněný a vytýkaná skutečnost týkající se takového nepoužití musí být zamítnuta.

**b) K vytýkaným skutečnostem týkajícím se diskreční pravomoci daňové správy, neprovedení přezkumu srovnatelnosti situací a neprovedení přezkumu selektivity ŠSZL jako celku**

*1) Argumentace účastníků řízení*

- 50 Na základě těchto vytýkaných skutečností, které je třeba zkoumat společně, navrhovatelé Tribunálu zaprvé vytýkají, že měl v bodech 88 až 100 napadeného rozsudku za to, že daňová správa má diskreční pravomoc při poskytnutí předčasného odepisování. Úvahy Tribunálu jsou v tomto ohledu nesprávné a jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora.
- 51 Navrhovatelé zvláště tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když rozlišil mezi „selektivitou *de iure*“ a „selektivitou *de facto*“, a nezkoumal tak, zda výkon pravomoci správy fakticky vedl skutečně k tomu, že s některými hospodářskými subjekty bylo zacházeno neoprávněně příznivěji ve srovnání s jinými subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci. V každém případě Tribunál neuvedl právní ustanovení nebo správní praxi, které by nasvědčovaly tomu, že z dotčeného opatření měla prospěch specificky HZS. V konečném důsledku rozlišování mezi „selektivitou *de iure*“ a „selektivitou *de facto*“ údajně vede k obrácení důkazního břemene, jelikož takové rozlišování vede k tomu, že je Komise zproštěna povinnosti prokázat, že je daňový režim selektivní z důvodu svých účinků.
- 52 Tribunál mimoto neprávem kvalifikoval ŠSZL jako „selektivní“ z důvodu, že daňová správa je oprávněna posoudit žádosti směřující k tomu, aby bylo možné využít předčasné odepisování. Tribunál tak přehlédl to, že existence diskreční pravomoci daňové správy neumožňuje předpokládat, že dotyčné opatření má selektivní povahu, a zaměnil diskreční povahu rozhodnutí této správy s posouzením dokumentů poskytnutých hospodářskými subjekty, které musí správa provést v rámci výkonu své správní pravomoci.
- 53 Režim povolení předčasného odepisování byl založen na objektivních kritériích, která daňové správě neumožňují zvolit příjemce a umožnil zabránit daňovým únikům nebo zneužitím, což je cíl inherentní a vlastní dotčenému daňovému systému. V tomto ohledu měl Tribunál v bodě 97 napadeného rozsudku neprávem za to, že čl. 49 odst. 6 NKD neumožňuje zajistit, aby jeho použití bylo omezeno na případy boje proti daňovým únikům.
- 54 Zadruhé navrhovatelé Tribunálu vytýkají, že v bodě 101 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že ŠSZL je selektivní jako celek, ačkoli přezkoumal pouze jedno z opatření, která jej tvoří, a v důsledku toho neprovedl analýzu ostatních opatření, jakož i účinků, které tato opatření vyvolávají společně.
- 55 Zatřetí Španělské království, jakož i společnost Caixabank a další mají za to, že se Tribunál v bodě 100 napadeného rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení, když neprovedl srovnání mezi skutkovými a právními situacemi podniků, na které se vztahovalo ŠSZL, a situacemi podniků, které z něj prospěch neměly.
- 56 Komise má za to, že uvedené vytýkané skutečnosti nejsou opodstatněné.

## 2) Závěry Soudního dvora

- 57 Je třeba uvést, že Tribunál v bodě 88 napadeného rozsudku právem připomněl, že existence systému povolování sama o sobě neznamená existenci selektivního opatření a je tomu tak v případě, že prostor pro uvážení příslušného orgánu se omezuje na ověření podmínek zavedených pro účely sledování identifikovatelného daňového cíle a kdy jsou kritéria, která má tento orgán použít, vlastní povaze daňového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, body 23 a 24). Tribunál rovněž právem připomněl, že naproti tomu mají-li příslušné orgány širokou diskreční pravomoc ohledně určení příjemců a podmínek, za kterých je opatření poskytnuto, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na sledovaný cíl ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 27).
- 58 Tribunál měl v bodech 89 až 93 napadeného rozsudku s ohledem na článek 115 PZKD a článek 49 NKD za to, že jak uvedla Komise ve sporném rozhodnutí, dotčený systém povolování je založen na získání předchozího povolení, a nikoli na pouhém oznámení, na základě vágních kritérií, vyžadujících výklad ze strany daňové správy, která nezveřejnila pokyny a že tato kritéria tedy nelze považovat za objektivní. Tribunál zvláště konstatoval, že z čl. 115 odst. 11 PZKD vyplývá, že daňová správa může stanovit den zahájení odepisování s ohledem na „zvláštnosti délky trvání smlouvy“ nebo „zvláštnosti hospodářského využití majetku“, přičemž tyto pojmy představují ze své povahy vágní kritéria, jejichž výklad přiznává daňové správě širokou diskreční pravomoc, jak uvedla Komise v bodě 133 odůvodnění sporného rozhodnutí.
- 59 Tribunál v bodě 94 napadeného rozsudku konstatoval, že článek 49 NKD rovněž přiznával daňové správě širokou diskreční pravomoc, která jí umožnila jednak požadovat veškeré informace a dokumenty, které považovala za vhodné, včetně informací týkajících se pozitivních dopadů na hospodářství a zaměstnanost ve Španělsku, které vyplývají ze smluv o stavbě plavidel, bez zjevné souvislosti s dodržováním kritérií stanovených v čl. 115 odst. 11 PZKD, a jednak udělit nebo odmítnout povolení, ale rovněž stanovit počátek odepisování k jinému datu, než je datum navrhované osobou povinnou k dani, bez dalšího upřesnění.
- 60 Tribunál v bodě 97 napadeného rozsudku uvedl, že v tomto rozsahu znění článku 49 NKD neumožňuje zajistit, aby jeho použití bylo omezeno na případy boje proti daňovým únikům.
- 61 Tribunál v bodě 100 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že existence aspektů týkajících se diskreční pravomoci může zvýhodnit příjemce oproti jiným osobám povinným k dani, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a že z těchto aspektů týkajících se diskreční pravomoci zejména vyplývá, že ostatní HZS nemusela mít k dispozici možnost předčasného odepisování za stejných podmínek, stejně tak z důvodu uvedených aspektů týkajících se diskreční pravomoci tuto možnost nutně nemusely mít za stejných podmínek ani jiné podniky působící v jiných odvětvích nebo v jiné formě, které se ale nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Tribunál měl za to, že s ohledem na *de iure* diskreční povahu přezkoumaných ustanovení není důležité, zda bylo jejich použití *de facto* diskreční, či nikoli.
- 62 Tribunál konečně v bodě 101 napadeného rozsudku rozhodl, že jelikož jedno z opatření umožňujících využít ŠSZL jako celku je selektivní, a sice povolení předčasného odepisování, měla Komise za to, že dotčený daňový systém je selektivní jako celek, aniž se dopustila pochybení.

- 63 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, Tribunál při posouzení, zda má pravomoc daňové správy povolit předčasné odepisování diskreční povahu, nemusel zkoumat, zda výkon této pravomoci fakticky vedl skutečně k tomu, že s některými hospodářskými subjekty bylo zacházeno neoprávněně příznivěji ve srovnání s jinými subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci. V případě režimu podpor je totiž Komise povinna, jak uvedl generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, provést přezkum tohoto režimu s ohledem na okamžik přijetí dotčeného režimu a posoudí jej analýzou *ex ante*. Komise musí pouze prokázat, že dotčený daňový režim může zvýhodnit své příjemce, tím, že ověří, že tento režim jako celek může s ohledem na své specifické charakteristiky vést v okamžiku svého přijetí k nižšímu zdanění oproti zdanění vyplývajícimu z použití obecného daňového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, body 86 a 87).
- 64 Tribunál se tedy nedopustil nesprávného právního posouzení, když měl v bodě 100 napadeného rozsudku za to, že s ohledem na *de iure* diskreční povahu přezkoumaných vnitrostátních ustanovení není důležité, zda bylo jejich použití *de facto* diskreční, či nikoli.
- 65 Zadruhé je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud jde o analýzu závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva v rámci přezkumu kasačního opravného prostředku, Soudní dvůr je příslušný pouze ověřit, zda nedošlo ke zkreslení tohoto práva, přičemž toto zkreslení musí zjevně vyplývat z písemností ve spise, aniž by bylo nutné provést nové posouzení skutkového stavu a důkazů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2011, Edwin v. OHIM, C-263/09 P, EU:C:2011:452, bod 53; ze dne 9. listopadu 2017, TV2/Danmark v. Komise, C-649/15 P, EU:C:2017:835, body 49 a 50, jakož i ze dne 20. prosince 2017, Comunidad Autónoma de Galicia et Retegal v. Komise, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, bod 72).
- 66 Navrhovatelé se přitom takového zkreslení vnitrostátního práva nedovolávají. Navrhovatelé konkrétně neuvedli, ani neprokázali, že závěry Tribunálu jsou ve zjevném rozporu s obsahem dotčených ustanovení vnitrostátního práva nebo že Tribunál přisoudil některému z nich dosah, který v porovnání s ostatními písemnostmi ve spisu zjevně nemá (obdobně viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 21).
- 67 Z toho vyplývá, že musejí být odmítnuty jako nepřípustné argumenty navrhovatelů směřující k prokázání, že v rozporu s tím, co uvedl Tribunál, režim povolení předčasného odepisování spočívá na objektivních kritériích, která neumožňují daňové správě zvolit příjemce, stejně jako tvrzení, že Tribunál měl neprávem za to, že článek 49 NKD neumožňuje zajistit, aby jeho použití bylo omezeno na případy boje proti daňovým únikům.
- 68 Kromě toho z bodů 57 a 63 tohoto rozsudku vyplývá, že Tribunál při posuzování selektivní povahy ŠSZL nemusel zkoumat, zda skutková a právní situace podniků, na které se toto opatření vztahovalo, a situace podniků, které z něj prospěch neměly, byly srovnatelné, ale měl posoudit, zda uvedené opatření může zvýhodňovat určité podniky oproti jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, což je případ, kdy příslušné orgány mají širokou diskreční pravomoc pro určení jeho příjemců a podmínek.
- 69 Vzhledem k tomu, že Tribunál v rámci svého posouzení vnitrostátního práva rozhodl, že toto právo poskytuje z důvodů shrnutých v bodech 58 a 59 tohoto rozsudku daňové správě značný prostor pro uvážení za účelem povolení předčasného odepisování, měl v bodě 100 napadeného rozsudku za to, aniž se dopustil nesprávného právního posouzení, že existence aspektů týkajících

se diskreční pravomoci, pokud jde o tento režim, mohla zvýhodnit příjemce oproti jiným osobám povinným k dani, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a že tak rozhodl, že toto opatření má selektivní povahu.

- 70 Zatřetí, pokud jde o otázku, zda ŠSZL mohl být považován za selektivní jako celek, je třeba připomenout, že Komise poté, co ve sporném rozhodnutí přezkoumala selektivitu každého z opatření tvořících ŠSZL, měla v bodě 156 odůvodnění tohoto rozhodnutí za to, že výhoda poskytnutá ŠSZL je selektivní, jelikož tento systém závisel na volném uvážení daňové správy v rámci postupu předchozího schválení předčasného odepisování a jelikož ostatní opatření tvořící ŠSZL, a sice systém zdanění podle tonáže a nezdanění kapitálových zisků, závisejí na předchozím schválení této správy.
- 71 Nejeví se přitom, že by navrhovatelé před Tribunálem zpochybnili, že systém zdanění podle tonáže a nezdanění kapitálových zisků závisejí na tom, že daňová správa předtím schválí provedení předčasného odepisování. Dále navrhovatelé netvrdí, že Tribunál zkreslil vnitrostátní právo tím, že měl za to, že povolení předčasného odepisování umožní využít ŠSZL jako celku.
- 72 Tribunál tedy mohl právem dospět k závěru, že se Komise nedopustila pochybení, když měla za to, že předčasné odepisování činí ŠSZL selektivní jako celek.
- 73 Z toho vyplývá, že vytýkané skutečnosti týkající se diskreční pravomoci daňové správy, neprovedení přezkumu srovnatelnosti situací a neprovedení přezkumu selektivity ŠSZL jako celku musí být zamítnuty jako neopodstatněné.
- 74 Druhý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P a první důvod kasačních opravných prostředků ve věcech C-658/20 P a C-662/20 P je proto třeba zamítnout jako neopodstatněné.

### **C. Důvody kasačních opravných prostředků týkající se zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty**

- 75 V rámci třetího důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P, druhého a třetího důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P, jakož i druhého důvodu kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P, které byly uplatněny podpůrně a které je třeba přezkoumat na druhém místě, Španělské království, společnosti Lico Leasing a PYMAR, jakož i Caixabank a další tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávných právních posouzení při uplatnění zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty.

#### **1. Argumentace účastníků řízení**

- 76 Španělské království Tribunálu vytýká, že zkreslil jeho argument, podle kterého jednání Komise přispělo k tomu, že se právní rámec stal nestabilním, jelikož u hospodářských subjektů vyvolalo dojem, že ŠSZL je slučitelný s unijním právem, když provedl oddělenou analýzu obou těchto zásad, kterých se však Španělské království dovolávalo v rámci jediného žalobního důvodu. Tribunál tak zkoumal některé uplatněné skutečnosti s ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání a další skutečnosti s ohledem na zásadu právní jistoty namísto toho, aby přezkoumal všechny tyto skutečnosti s ohledem na obě tyto zásady, což vedlo k nesoudržnosti úvah uvedených v bodech 163, 164, 168, 199 a 201 napadeného rozsudku, pokud jde zvláště o rozhodnutí o francouzských daňových HZS, období, které uplynulo do zahájení vyšetřovacího řízení, systémem

zdanění podle tonáže a dopis člena Komise odpovědného za generální ředitelství (GŘ) pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009. Pokud jde kromě toho o každý z těchto bodů, jsou závěry Tribunálu nesprávné.

- 77 Společnosti Lico Leasing a PYMAR Tribunálu vytýkají, že v bodě 174 napadeného rozsudku zkreslil dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009. Tribunálu zvláště vytýkají, že neuvedl dva odstavce tohoto dopisu, které jsou podle nich zásadní pro pochopení jeho dosahu.
- 78 Společnosti Lico Leasing a PYMAR kromě toho Tribunálu vytýkají, že v bodech 199 a 201 napadeného rozsudku nesprávně kvalifikoval některé skutečnosti v rámci přezkumu důvodu týkajícího se zásady právní jistoty, pokud jde o rozhodnutí o francouzských daňových HZS a dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009.
- 79 Společnost CaixaBank a další, podporované společností Decal España, tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když v bodě 166 napadeného rozsudku odmítl argument Španělského království, podle kterého navrácení podpory nařízené ve sporném rozhodnutí porušuje zásadu ochrany legitimního očekávání vzhledem k rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže. Důvod uplatněný Tribunálem, a sice údajně finanční povaha činností HZS, je totiž v rozporu s kvalifikací těchto činností provedenou Soudním dvorem v rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Mimoto úvahy Tribunálu jsou nesprávné a v každém případě nedostatečné, neboť HZS jsou podniky vykonávající hospodářskou činnost v odvětví námořní dopravy, přičemž Komise několikrát uznala, že pronájem lodí bez posádky je námořní činností, a souhlasila s jeho zahrnutím do různých režimů podle tonáže, které sama povolila.
- 80 Komise má za to, že argumenty uplatněné navrhovateli jsou z některých důvodů nepřijatelné a z jiných důvodů neopodstatněné.

## **2. Závěry Soudního dvora**

- 81 Na prvním místě je třeba připomenout, jak Tribunál připomněl v bodě 158 napadeného rozsudku, že právo dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání má každý jednotlivec, pokud u něj orgán Evropské unie tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podloženou naději. Takovými ujištěními jsou bez ohledu na formu, v jaké jsou oznámeny, přesné, nepodmíněné a shodující se informace (rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Kahla Thüringen Porzellan v. Komise, C-537/08 P, EU:C:2010:769, bod 63). Pokud jde o zásadu právní jistoty, která představuje obecnou zásadu unijního práva, má za cíl zajistit předvídatelnost právních situací a vztahů vyplývajících z unijního práva a vyžaduje, aby veškeré úkony správy, které vyvolávají právní účinky, byly jasné a přesné, tak aby dotyčné osoby mohly jednoznačně rozpoznat svá práva a povinnosti a postupovat podle toho (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2008, Intertanko a další, C-308/06, EU:C:2008:312, bod 69, jakož i citovaná judikatura).
- 82 Jak Tribunál rovněž v podstatě připomněl v bodech 155, 156 a 193 napadeného rozsudku, legitimního očekávání ohledně souladu státní podpory s právními předpisy nebo porušení zásady právní jistoty se lze dovolávat proti navrácení této státní podpory, která nebyla poskytnuta v souladu s postupem stanoveným v článku 108 SFEU, pouze za výjimečných okolností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. dubna 2008, Komise v. Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, bod 107, jakož i ze dne 13. června 2013, HGA a další v. Komise, C-630/11 P až C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 134).

- 83 Vzhledem k tomu, že zásada ochrany legitimního očekávání a zásada právní jistoty jsou dvěma odlišnými zásadami, je třeba uvést, že Tribunál mohl přezkoumat odděleně argumenty Španělského království týkající se těchto zásad, přestože byly Španělským královstvím předloženy společně. Takový oddělený přezkum dovolávaných argumentů sám o sobě nepředstavuje jejich zkreslení a nelze jej kritizovat, pokud nevede k tomu, že na ně není podána odpověď. Španělské království, které má za to, že tento oddělený přezkum způsobil nesoudržnosti v úvahách Tribunálu za účelem zamítnutí jeho žalobního důvodu, přitom netvrdí, že Tribunál na jeho argumenty neodpověděl.
- 84 Na druhém místě, pokud jde o nesoudržnosti v úvahách Tribunálu, kterých se dovolává Španělské království, je třeba připomenout, že v bodě 261 odůvodnění sporného rozhodnutí měla Komise za to, že vzhledem ke složitosti zkoumaných daňových opatření nemůže vyloučit, že rozhodnutím Komise 2002/15/ES ze dne 8. května 2001 o státní podpoře poskytnuté Francií ve prospěch společnosti „Bretagne Angleterre Irlande“ („BAI“ nebo „Brittany Ferries“) (Úř. věst. 2002, L 12, s. 33, dále jen „rozhodnutí Brittany Ferries“) mohla být vytvořena právní nejistota, pokud jde o kvalifikaci ŠSZL jako podpory, ale pouze do zveřejnění rozhodnutí o francouzských daňových HZS v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 30. dubna 2007.
- 85 Tribunál za účelem odmítnutí argumentů Španělského království a společností Lico Leasing a PYMAR směřujících ke zrušení příkazu k navrácení dotčené podpory za období do zveřejnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení dne 21. září 2011 uvedl v bodech napadeného rozsudku, kterých se týkají kasační opravné prostředky, a nejprve v bodě 163 tohoto rozsudku, že rozhodnutí Brittany Ferries a rozhodnutí o francouzských daňových HZS nelze považovat za rozhodnutí poskytující v projednávané věci přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění, neboť neobsahují přímou, ani nepřímou zmínku o ŠSZL.
- 86 Tribunál v bodě 164 napadeného rozsudku odmítl argument založený na žádosti Komise o informace zaslané španělským orgánům dne 21. prosince 2001, neboť tato žádost a případná pozdější nečinnost Komise během určitého období nepředstavují přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění ohledně legality ŠSZL. Tribunál měl za to, že jednak se Komise v této žádosti o informace omezila na žádost o dodatečné informace týkající se případné existence systému daňového leasingu použitelného na plavidla ve Španělsku, aby jej mohla přezkoumat ve světle pravidel o státních podporách, a jednak pozdější nečinnost Komise nemůže s ohledem na obsah odpovědi španělských orgánů představovat přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění.
- 87 Tribunál měl v bodě 166 napadeného rozsudku za to, že rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže, v němž byl uvedený systém prohlášen za slučitelný s vnitřním trhem, nemohlo vyvolat legitimní očekávání, neboť se týkalo provozu vlastních nebo pronajatých plavidel, a nikoli finančních činností souvisejících s pronájmem plavidel bez posádky.
- 88 Tribunál v bodě 168 napadeného rozsudku uvedl, že rozhodnutí Komise 2005/122/ES ze dne 30. června 2004 o státní podpoře, kterou Nizozemsko zamýšlí poskytnout ve prospěch čtyř loděnic v rámci šesti smluv o stavbě lodí (Úř. věst. 2005, L 39, s. 48), neobsahuje přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění ohledně legality ŠSZL, neboť v podstatě jednak Komise v tomto rozhodnutí neposkytla přesná, nepodmíněná a shodující se tvrzení, že po provedení úplné a důkladné analýzy dospěla k závěru, že ŠSZL nepředstavuje státní podporu, a jednak předmětem uvedeného rozhodnutí nebyl ŠSZL, ale nizozemský systém.

- 89 Tribunál v bodě 169 napadeného rozsudku, pokud jde o dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009, uvedl, že tento dopis byl zaslán jako odpověď ministroví obchodu a průmyslu Norského království, který nejprve naznačil, že ŠSZL představuje systém podpor poskytovaných španělským loděnicím a poté požádal o informace o krocích, které Komise zamýšlí podniknout v tomto ohledu. Tribunál poznamenal, že tento člen Komise ve své odpovědi uvedl, že Komise tuto otázku přezkoumala, a že jelikož byl systém otevřen nákupu plavidel postavených loděnicemi z jiných členských států bez diskriminace, neměla „v této fázi“ v úmyslu přijmout další opatření. Tribunál měl v bodě 174 tohoto rozsudku nicméně za to, že tento dopis neobsahuje přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění, přičemž v tomto dopise nebylo tímto způsobem uvedeno, že Komise po provedení úplné a důkladné analýzy dospěla k závěru, že ŠSZL nepředstavuje státní podporu.
- 90 Tribunál v bodě 199 napadeného rozsudku uvedl, pokud jde o účinky zveřejnění rozhodnutí o francouzských daňových HZS v dubnu 2007, že Komise mohla mít za to, aniž se dopustila pochybení, že toto rozhodnutí odstranilo veškerou právní nejistotu v tom smyslu, že mělo vést opatrný a obezřetný hospodářský subjekt k závěru, že systém podobný ŠSZL může představovat státní podporu. V tomto ohledu Tribunál uvedl, že z rozhodnutí o francouzských daňových HZS vyplývá, že systém pro stavbu námořních plavidel a jejich poskytování společností provozujícím námořní dopravu prostřednictvím HZS a za použití smluv o finančním leasingu, které s sebou přináší určité daňové výhody, může představovat režim státních podpor. Dodal, že i když je pravda, že systém dotčený v rozhodnutí o francouzských daňových HZS a ŠSZL nejsou totožné, žádná skutečnost neumožňuje prokázat, že rozdíly mezi nimi byly výraznější než rozdíly existující mezi ŠSZL a systémem dotčeným v rozhodnutí Brittany Ferries, kterého se dovolávalo Španělské království a společnosti Lico a PYMAR.
- 91 Tribunál v bodech 200, 201 a 203 až 205 napadeného rozsudku rozhodl, že okolnosti, které nastaly po zveřejnění rozhodnutí o francouzských daňových HZS a kterých se dovolávalo Španělské království a společnosti Lico Leasing a PYMAR, nebrání tomu, aby toto zveřejnění ukončilo stav právní nejistoty. Měl za to, že dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009 nemůže přispět k vyvolání nebo zachování stavu právní jistoty a i když je pravda, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení bylo přijato téměř čtyři a půl roku po rozhodnutí o francouzských daňových HZS, ze sporného rozhodnutí vyplývá, že Komise zaslala španělským orgánům během tohoto období osm žádostí o informace a že dotčená daňová opatření jsou složitá, takže nelze Komisi vytýkat, že zůstala nečinná a že je tato situace odlišná od situace, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. listopadu 1987, RSV v. Komise (223/85, EU:C:1987:502).
- 92 Je nutné konstatovat, že tyto různé závěry Tribunálu nejsou nesoudržné. Na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království, neexistuje konkrétně žádný rozpor mezi konstatováním, že rozhodnutí Brittany Ferries a rozhodnutí o francouzských daňových HZS nelze považovat za rozhodnutí poskytující přesná, nepodmíněná a shodující se ujištění ohledně slučitelnosti ŠSZL s unijním právem a uznáním toho, že před přijetím tohoto druhého rozhodnutí existovala právní nejistota. Argumenty Španělského království týkající se těchto údajných nesoudržností jsou v důsledku toho neopodstatněné.
- 93 Na třetím místě, pokud jde o pochybení, kterých se Tribunál podle Španělského království dopustil, pokud jde o rozhodnutí o francouzských daňových HZS, období, které uplynulo do zahájení vyšetřovacího řízení, systém zdanění podle tonáže a dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009, je třeba zaprvé odmítnout argument,

podle kterého se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když měl za to, že rozhodnutí o francouzských daňových HZS založilo situaci právní jistoty, ačkoli zásada právní jistoty vyžaduje existenci objektivně jasného a stabilního právního rámce.

- 94 Stačí totiž poznamenat, že Tribunál konstatoval nikoli to, že rozhodnutí o francouzských daňových HZS vytvořilo jistotu ohledně skutečnosti, že ŠSZL představuje státní podporu, ale že se Komise mohla domnívat, aniž se dopustila nesprávného právního posouzení, že toto rozhodnutí odstranilo veškerou právní nejistotu v tom smyslu, že mělo vést opatrný a obezřetný hospodářský subjekt k závěru, že systém podobný ŠSZL může představovat státní podporu. Tribunál se tímto nedopustil nesprávného právního posouzení.
- 95 Zadruhé je vzhledem k tomu, že Španělské království vytýká Tribunálu, že pochybil, když správně neposoudil dlouhé období, které uplynulo do zahájení formálního vyšetřovacího řízení, třeba konstatovat, že tato vytýkaná skutečnost směřuje ke zpochybnění posouzení skutkových okolností, která nepodléhají přezkumu Soudního dvora v rámci přezkoumání kasačního opravného prostředku, takže argumenty podporující tuto vytýkanou skutečnost jsou nepřipustné.
- 96 Zatřetí, pokud jde o argument Španělského království vycházející z toho, že Tribunál údajně nezohlednil jakožto skutečnost zakládající legitimní očekávání rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže, je třeba připomenout, že tento orgán měl v bodě 245 odůvodnění sporného rozhodnutí za to, že rozhodnutí ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže nemůže vyvolat legitimní očekávání, že by subjekty, jejichž činnost spočívá výlučně v pronájmu jednoho plavidla na základě smlouvy o pronájmu lodi bez posádky, byly způsobilé pro použití režim zdanění podle tonáže, jelikož jak z něj jasně vyplývá, režim zdanění podle tonáže by se měl používat výlučně pro způsobilá plavidla a způsobilé aktivity námořní dopravy. Toto posouzení systému zdanění podle tonáže Komisí bylo potvrzeno Tribunálem v bodě 166 napadeného rozsudku. Španělské království pouze tvrdí, že rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže nevyloučilo provoz plavidel v režimu pronájmu bez posádky, avšak k tomu, aby to prokázalo, neuplatnilo argumenty. Tento argument Španělského království tedy musí být odmítnut.
- 97 Dále vzhledem k tomu, že Španělské království tvrdí, že za předpokladu, že Komise měla pravdu a v projednávaném případě se jednalo o zneužití systému zdanění podle tonáže, měl Tribunál uznat, že každý hospodářský subjekt mohl mít za to, že toto zneužití režimu podpory schváleného Komisí nezakládá povinnost navrácení podpory, je třeba konstatovat, že tento argument nebyl uplatněn před Tribunálem, a v důsledku toho nelze Tribunálu vytýkat, že existenci legitimního očekávání s ohledem na dotčené hospodářské subjekty nezaložil na údajném zneužití systému zdanění podle tonáže.
- 98 Začtvrté je vzhledem k tomu, že Španělské království tvrdí, že Tribunál nesprávně posoudil dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009, když se omezil na analýzu formálních aspektů tohoto dopisu, třeba připomenout, že v souladu s čl. 256 odst. 1 druhým pododstavcem SFEU a článkem 58 prvním pododstavcem statutu Soudního dvora Evropské unie je kasační opravný prostředek omezen na právní otázky. Ke zjištění a posouzení relevantních skutkových okolností, jakož i důkazů, které mu jsou předloženy, je příslušný pouze Tribunál. Posouzení tohoto skutkového stavu a důkazů, s výhradou případu jejich zkreslení, tedy nepředstavuje právní otázku, která by jako taková podléhala přezkumu Soudního dvora v rámci přezkoumání kasačního opravného prostředku (rozsudek ze dne 16. července 2020, ACTC

v. EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, bod 67 a citovaná judikatura). Vzhledem k tomu, že Španělské království netvrdilo ani neprokázalo, že Tribunál tento dopis zkreslil, jsou jeho argumenty týkající se tohoto dopisu nepřipustné.

- 99 Pokud jde na čtvrtém místě o argument společností Lico Leasing a PYMAR vycházející ze zkreslení uvedeného dopisu, je třeba připomenout, že důvod kasačního opravného prostředku vycházející ze zkreslení důkazů předložených Tribunálu může být přijat pouze tehdy, pokud tvrzené zkreslení zjevně vyplývá z písemností ve spise, aniž je nutné provést nové posouzení skutkového stavu a důkazů (rozsudek ze dne 2. března 2021, Komise v. Itálie a další, C-425/19 P, EU:C:2021:154, bod 52, jakož i citovaná judikatura).
- 100 Je sice pravda, že Tribunál v bodě 174 napadeného rozsudku doslovně nepřevzal dva odstavce dopisu člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009, které zmiňují společnosti Lico Leasing a PYMAR, z celkového výkladu tohoto dopisu však není zjevné, že by jej Tribunál jakkoli zkreslil, když v tomto bodě napadeného rozsudku uvedl, že se tento dopis omezil na uvedení, že ŠSZL patrně nediskriminuje loděnice z jiných členských států a bylo v něm dodáno, že „v této fázi“ nejsou zamýšlena další opatření. Tento argument společností Lico Leasing a PYMAR tedy není opodstatněný.
- 101 Pokud jde o argumenty společností Lico Leasing a PYMAR vycházející z nesprávné kvalifikace některých skutečností v rámci přezkumu důvodu týkajícího se zásady právní jistoty, pokud jde o rozhodnutí o francouzských daňových HZS a dopis člena Komise odpovědného za GŘ pro hospodářskou soutěž ze dne 9. března 2009, jeví se, že tyto argumenty ve skutečnosti směřují k novému posouzení skutkového stavu a důkazů, což nespadá do přezkumu vykonávaného Soudním dvorem v rámci přezkoumávání kasačního opravného prostředku. Tyto argumenty jsou tudíž nepřipustné.
- 102 Pokud jde na pátém místě o argumenty společnosti Caixabank a dalších, které podporuje společnost Decal España, vycházející z toho, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že odmítl argument Španělského království, podle kterého navrácení podpory nařízené sporným rozhodnutím porušuje zásadu ochrany legitimního očekávání, s ohledem na rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže, je třeba poznamenat, že je zajisté pravda, že se Tribunál v bodě 166 napadeného rozsudku dopustil pochybení, když uvedl, že se posledně uvedené rozhodnutí týká „provozu vlastních nebo pronajatých plavidel, a nikoli finančních činností souvisejících s pronájmem plavidel bez posádky, jak je tomu v projednávaném případě“. Jak totiž Soudní dvůr uvedl v bodě 42 rozsudku ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další (C-128/16 P, EU:C:2018:591), z popisu ŠSZL vyplývá, že HZS vykonávala činnost pořizování plavidel prostřednictvím leasingových smluv, zejména s ohledem na jejich pronájem bez posádky a následný další prodej, z čehož vyplývá, že nevykonávala pouze finanční činnosti.
- 103 Toto pochybení však nemá vliv na posouzení Tribunálu, podle kterého rozhodnutí Komise ze dne 27. února 2002 o zdanění podle tonáže nezaložilo legitimní očekávání, jelikož Tribunál pro účely odůvodnění tohoto posouzení odkázal na bod 245 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle kterého z tohoto rozhodnutí jasně vyplývá, že systém zdanění podle tonáže se má používat výlučně pro způsobilá plavidla a způsobilé aktivity námořní dopravy, a sice pro společnosti provozující námořní dopravu zapsané v některém z rejstříků společností provozujících námořní dopravu uvedených ve španělských právních předpisech, jejichž činnost zahrnuje provozování vlastních a pronajatých plavidel, takže z něj byla HZS vyloučena, jestliže jejich činnost spočívá výlučně v pronájmu jednoho plavidla na základě smlouvy o pronájmu lodi bez posádky.

- 104 Toto posouzení není zpochybněno ani argumentem, podle kterého HZS vykonávala činnost námořní dopravy, který nebyl u Tribunálu uveden, a v každém případě není nikterak rozvinut, takže se jeví, že zjevně postrádá opodstatnění. Toto posouzení není dále zpochybněno ani skutečností, že Komise několikrát v jiných rozhodnutích uznala, že pronájem lodi bez posádky představuje takovou činnost, jelikož je v každém případě třeba posoudit, zda podpora splňuje, či nikoli podmínky uplatnění, které toto ustanovení stanoví, s ohledem na čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU, a nikoli s ohledem na dřívější praxi nebo jiná rozhodnutí Komise (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. května 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, bod 21, a ze dne 22. září 2020, *Rakousko v. Komise*, C-594/18 P, EU:C:2020:742, bod 25, jakož i citovaná judikatura).
- 105 Z toho vyplývá, že argumenty společnosti Caixabank a dalších musí být odmítnuty jako neopodstatněné.
- 106 Třetí důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-649/20 P, jakož i druhý a třetí důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-658/20 P je tedy třeba zčásti odmítnout jako nepřijatelné a zčásti zamítnout jako neopodstatněné a druhý důvod kasačního opravného prostředku ve věci C-662/20 P je třeba zamítnout jako neopodstatněný.

#### **D. K důvodu Španělského království vycházejícímu z nedostatku odůvodnění napadeného rozsudku, pokud jde o selektivitu ŠSZL a navrácení dotčené podpory**

##### *1. Argumentace účastníků řízení*

- 107 V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku, který je třeba zkoumat na třetím místě, Španělské království Tribunálu vytýká, že dostatečně neodůvodnil napadený rozsudek, pokud jde o analýzu selektivity ŠSZL a navrácení dotčené podpory, čímž bylo porušeno právo na obhajobu zakotvené v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie.
- 108 Pokud jde zaprvé o selektivitu ŠSZL, Tribunál nejprve nevysvětlil důvod, proč nebylo nezbytné použít metodu třífázové analýzy selektivity podpory, a omezil se na potvrzení tvrzení Komise, podle kterého má systém jako celek selektivní povahu z důvodu diskreční pravomoci daňové správy k povolení předčasného odepisování a skutečnosti, že tato správa povoluje pouze operace určené k financování plavidel.
- 109 Tribunál dále nesplnil svou povinnost uvést odůvodnění, když uvedl, že sporné rozhodnutí je odůvodněno právně dostačujícím způsobem, přestože toto rozhodnutí obsahuje nahromadění rozporů a opomenutí.
- 110 Tribunál konečně nesplnil svou povinnost uvést odůvodnění, pokud jde o to, zda všechna opatření tvořící ŠSZL musí být považována za jednotný systém a analyzována jako celek, nebo odděleně s požadavkem, aby byla všechna selektivní, když v bodě 101 napadeného rozsudku uvedl, že jelikož jedno z opatření umožňujících využít ŠSZL je selektivní, je systém selektivní jako celek.
- 111 Pokud jde zadruhé o navrácení dotčené podpory, Tribunál nesplnil svou povinnost uvést odůvodnění, jelikož se omezil na převzetí obsahu sporného rozhodnutí bez jakéhokoli odůvodnění. Mimoto si protiřekl, když opustil svůj celkový pohled na ŠSZL jako tvořící celek, když se soustředil na jedinou část jeho účastníků, a sice investory, aby od nich vyžadoval navrácení bez ohledu na ostatní příjemce opatření tvořících ŠSZL.

- 112 Komise, která se domnívá, že napadený rozsudek je dostatečně odůvodněn, má za to, že tento důvod kasačního opravného prostředku není opodstatněný.

## 2. Závěry Soudního dvora

- 113 Je třeba připomenout, že povinnost uvést odůvodnění, která Tribunálu přísluší na základě čl. 296 druhého pododstavce SFEU a článku 36 statutu Soudního dvora Evropské unie, mu ukládá, aby jasně a jednoznačně uvedl své úvahy, tak aby se zúčastněné strany mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí rozhodnutí, a Soudní dvůr mohl vykonat svůj soudní přezkum (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. května 2022, Komise v. Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, bod 70 a citovaná judikatura). Tato povinnost Tribunálu neukládá, aby podal vyčerpávající vysvětlení ke každé jednotlivé úvaze uvedené stranami sporu. Odůvodnění tedy může být implicitní za podmínky, že zúčastněným osobám umožní seznámit se s důvody, o které se Tribunál opírá, a Soudnímu dvoru disponovat poznatky dostatečnými k tomu, aby mohl vykonat přezkum v rámci přezkoumání kasačního opravného prostředku (rozsudek ze dne 14. září 2016, Trafilerie Meridionali v. Komise, C-519/15 P, EU:C:2016:682, bod 41).
- 114 Pokud jde v projednávané věci zaprvé o selektivní povahu ŠSZL, z bodů 87 až 101 napadeného rozsudku, jejichž znění je uvedeno v bodech 43 a 57 až 62 tohoto rozsudku, vyplývá, že Tribunál dostatečně uvedl důvody, proč měl za to, že zaprvé ŠSZL má selektivní povahu z důvodu diskreční pravomoci daňové správy povolit předčasné odepisování, z čehož vyplývá, že implicitně, avšak jistě připustil, že použití metody třífázové analýzy selektivity podpory není nezbytné, a zadruhé selektivní povaha předčasného odepisování činí ŠSZL selektivní jako celek.
- 115 Pokud jde o argument, že Tribunál nesplnil svou povinnost uvést odůvodnění, když tvrdil, že sporné rozhodnutí je odůvodněno právně dostačujícím způsobem, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora z čl. 256 odst. 1 druhého pododstavce SFEU, čl. 58 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie, jakož i z čl. 168 odst. 1 písm. d) a čl. 169 odst. 2 jednacního řádu vyplývá, že kasační opravný prostředek musí přesným způsobem uvádět kritizované části rozsudku, jehož zrušení se navrhovatel domáhá, jakož i právní argumenty, kterými je tento návrh konkrétně podpořen. V článku 169 odst. 2 tohoto jednacního řádu je v tomto ohledu požadováno, aby uplatňované právní důvody a argumenty přesně označovaly napadané body odůvodnění rozhodnutí Tribunálu (rozsudek ze dne 20. září 2016, Mallis a další v. Komise a ECB, C-105/15 P až C-109/15 P, EU:C:2016:702, body 33 a 34). Španělské království přitom neuvádí body napadeného rozsudku, kterých se tento argument týká, takže je tento argument příliš nepřesný na to, aby na něj bylo možné odpovědět, a je tudíž nepřipustný.
- 116 Z toho vyplývá, že argumenty Španělského království vycházející z nedostatku odůvodnění napadeného rozsudku, pokud jde o selektivní povahu ŠSZL, jsou zčásti nepřipustné a zčásti neopodstatněné.

117 Pokud jde zadruhé o navrácení dotčené podpory, Tribunál za účelem odpovědi na žalobní důvod předložený společnostmi Lico Leasing a PYMAR, kterým v podstatě zpochybňovaly, jak je uvedeno v bodě 218 napadeného rozsudku, sporné rozhodnutí v rozsahu, v němž nařizuje, aby investoři navrátili celou tuto podporu, zatímco 85 až 90% výhody bylo systematicky převáděno na společnosti provozující námořní dopravu, uvedl v bodě 219 tohoto rozsudku následující:

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

118 Tribunál, který se tak omezil jednak na konstatování, že společnosti Lico Leasing a PYMAR nezpochybnilly označení příjemců provedené ve sporném rozhodnutí, a jednak na odkaz na logiku, jakož i obsah tohoto rozhodnutí, i když z uplatněného žalobního důvodu vyplývalo, že tyto podniky – i když nezpochybnilly totožnost příjemců – implicitně, ale nezbytně tvrdily, že nebyly jedinými příjemci dotčené podpory, jelikož velká část této podpory byla převedena na společnosti provozující námořní dopravu, přitom na tento žalobní důvod neodpověděl. O tomto žalobním důvodu tedy nerozhodl, což představuje porušení povinnosti uvést odůvodnění [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. července 2005, Acerinox v. Komise, C-57/02 P, EU:C:2005:453, bod 36, a usnesení místopředsedy Soudního dvora ze dne 17. srpna 2022, SJM Coordination Center v. Magnetrol International a Komise, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, bod 19].

119 V důsledku toho je třeba vyhovět důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království vycházejícímu z nedostatku odůvodnění napadeného rozsudku, pokud jde o navrácení dotčené podpory jejími příjemci, aniž je nutné zkoumat ostatní důvody a argumenty účastníků řízení, které se týkají téže části napadeného rozsudku.

120 V důsledku toho je třeba napadený rozsudek zrušit v rozsahu, v němž jím Tribunál zamítl žaloby potud, pokud se týkají zrušení článku 1 sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedený článek označuje HZS a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, a čl. 4 odst. 1 zmíněného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v témže rozhodnutí investory HZS, kteří z ní měli prospěch.

121 Ve zbývajících částech se kasační opravné prostředky zamítají.

## V. K žalobám před Tribunálem

122 V souladu s čl. 61 prvním pododstavcem druhou větou statutu Soudního dvora Evropské unie může Soudní dvůr v případě, že zruší rozhodnutí Tribunálu, vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.

123 V projednávané věci s ohledem zejména na okolnost, že žaloby na neplatnost podané navrhovateli, které byly předmětem věcí T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 a T-719/13 RENV, jsou založeny na žalobních důvodech, které byly předmětem kontradiktorní diskuze před Tribunálem a jejichž přezkum nevyžaduje přijetí žádného dalšího organizačního procesního opatření nebo dokazování, má Soudní dvůr za to, že pokud jde o část těchto žalob, kterou je třeba přezkoumat po částečném zrušení napadeného rozsudku, týkající se opodstatněnosti povinnosti navrátit dotčenou podporu jejími příjemci, soudní řízení dovoluje o této části žalob rozhodnout a že je důvodné vydat konečné rozhodnutí o této části (obdobně viz rozsudek ze dne 2. září 2021, NeXovation v. Komise, C-665/19 P, EU:C:2021:667, bod 60 a citovaná judikatura).

#### **A. Argumentace účastníků řízení**

124 Španělské království v rámci druhého až čtvrtého důvodu kasačního opravného prostředku, jakož i společnosti Lico Leasing a PYMAR v rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku podpůrně tvrdí, že Komise tím, že nařídila navrácení dotčené podpory, porušila zásady ochrany legitimního očekávání, právní jistoty a rovného zacházení.

125 Společnosti Lico Leasing a PYMAR v rámci svého třetího důvodu kasačního opravného prostředku, uplatněného rovněž podpůrně, zpochybňují metodu výpočtu podpory, která má být navržena, jak ji Komise definovala ve sporném rozhodnutí, přičemž v podstatě tvrdí, že tato metoda vede k tomu, že je od investorů nebo HZS požadováno vrácení celé daňové výhody, aniž je zohledněna skutečnost, že větší část této výhody byla převedena na společnosti provozující námořní dopravu.

126 Komise opodstatněnost všech těchto důvodů a argumentů zpochybňuje. Pokud jde o navrácení dotčené podpory, Komise v podstatě tvrdí, že investoři, kteří jsou členy HZS, jsou jedinými příjemci dotčené podpory a jakožto daňoví poplatníci jsou jedinými možnými představiteli pro jednání se Španělským královstvím za účelem jejího navrácení. Podle ní skutečnost, že tato podpora mohla mít hospodářské dopady na jiné podniky, nemůže být zohledněna při stanovení částky obdržené podpory, která má být navržena.

#### **B. Závěry Soudního dvora**

127 Zprvce, pokud jde o důvody a argumenty vznesené Španělským královstvím a společnostmi Lico Leasing a PYMAR, které vycházejí z porušení zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, je třeba je odmítnout jako neopodstatněné z důvodů uvedených v bodech 81 a 82 tohoto rozsudku, jakož i z důvodů uvedených v bodech 163 až 169, 174, 199 až 205 napadeného rozsudku a připomenutých v podstatě v bodech 85 až 91 tohoto rozsudku, s nimiž se Soudní dvůr ztotožňuje, s výjimkou pochybení uvedeného v bodě 102 tohoto rozsudku.

128 Stejně tak je třeba odmítnout důvod a argumenty Španělského království vycházející z porušení zásady rovného zacházení z důvodů uvedených v bodech 139 až 145 napadeného rozsudku, s nimiž se Soudní dvůr ztotožnil, podle nichž v podstatě jednak Španělské království podrobně nevysvětlilo důvody, pro něž je situace zkoumaná v rozhodnutí Brittany Ferries a situace, která je předmětem sporného řízení, srovnatelná a tento členský stát se nemůže dovolávat dřívější praxe Komise, a jednak je rozdílné zacházení uváděné ve vztahu k rozhodnutí o francouzských daňových HZS, v němž bylo nařízeno navrácení podpory ode dne zveřejnění rozhodnutí o zahájení

formálního vyšetřovacího řízení, objektivně odůvodněno skutečností, že nejistota vyplývající z rozhodnutí Brittany Ferries již od přijetí rozhodnutí o francouzských daňových HZS neexistovala.

- 129 Zadruhé, pokud jde o částku podpory, která má být navracena investory, jak je uvedeno v bodě 118 tohoto rozsudku, lze z třetího důvodu uplatněného společnostmi Lico Leasing a PYMAR vyvodit, že v rámci tohoto důvodu tyto společnosti implicitně, ale nezbytně tvrdily, že nejsou jedinými příjemci dotčené podpory, jelikož velká část této podpory byla převedena na společnosti provozující námořní dopravu, a že tak zpochybňují identifikaci příjemců této podpory provedenou Komisí.
- 130 V tomto ohledu je nutno připomenout, že 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. Tento cíl je dosažen, pokud dotčené podpory, případně navýšené o úroky z prodlení, byly vráceny příjemcem nebo jinými slovy podniky, které je skutečně použily. Tímto vrácením totiž příjemce ztrácí výhodu, kterou měl na trhu oproti svým konkurentům, a dochází k obnovení situace před poskytnutím podpory (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity, C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, body 89 a 90, jakož i citovaná judikatura).
- 131 V projednávaném případě je třeba nejprve konstatovat, že Komise v bodě 11 odůvodnění sporného rozhodnutí uvedla, že fungování ŠSZL umožňuje společnostem provozujícím námořní dopravu získat novou loď s 20 až 30% slevou z ceny účtované loděnicí. Komise měla v bodě 12 odůvodnění tohoto rozhodnutí 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.
- 132 Komise v bodě 162 odůvodnění sporného rozhodnutí rovněž uvedla, že z ekonomického hlediska je podstatná část daňové výhody získané HZS převedena na uvedenou společnost provozující námořní dopravu prostřednictvím slevy z ceny. Upřesnila, že přílohy připojené k určitým spisům, kdy HZS žádají o předchozí schválení předčasného odepisování, potvrzují, že hospodářské subjekty zapojené do operací v rámci ŠSZL mají za to, že daňové výhody pocházející z této operace se dělí mezi HZS nebo jejich investory a společnostmi provozující námořní dopravu.
- 133 Dále, pokud jde o povolení předčasného odepisování poskytnuté daňovou správou, Komise v bodech 135 a 136 odůvodnění sporného rozhodnutí uvedla, že na základě příkladů poskytnutých španělskými orgány se zdá, že žádosti o povolení podávané HZS podrobně popisují celou organizaci ŠSZL a obsahují všechny příslušné smlouvy, zejména smlouvu o zhotovení lodí, leasingovou smlouvu, smlouvu o pronájmu bez posádky, smlouvy o opci, dohodu o převzetí dluhů a o uvolnění do provozu. Tyto žádosti obsahovaly kromě toho v některých případech přílohy, které nejsou nezbytné pro prokázání splnění podmínek stanovených v PZKD a NKD, a sice podrobný výpočet celkových daňových výhod a jak budou rozděleny mezi společnost provozující námořní dopravu na jedné straně a HZS nebo jeho investory na straně druhé, jakož i prohlášení loděnice, ve kterém jsou podrobně rozvedeny hospodářské a sociální výhody stanovené ve smlouvě o zhotovení lodí.

- 134 Komise v bodě 168 odůvodnění sporného rozhodnutí rovněž konstatovala, že žádosti podané u daňové správy zpravidla obsahují výpočet celkové daňové výhody vzešlé ze struktury ŠSZL a způsob jejího rozdělení mezi společnost provozující námořní dopravu a investory HZS nebo v každém případě obsahují prvky potřebné pro provedení tohoto výpočtu.
- 135 Komise měla v bodech 133 až 139 a 156 odůvodnění sporného rozhodnutí právem za to, že daňová správa má diskreční pravomoc povolit předčasné odepisování a že to činí ŠSZL selektivní jako celek.
- 136 Konečně měla Komise v bodě 169 odůvodnění sporného rozhodnutí za to, že veškeré hospodářské důsledky plynoucí z udělení daňové výhody HZS však vyplývají z kombinace právních operací mezi soukromými subjekty, že platná pravidla nestanoví HZS povinnost převádět část daňových výhod na společnosti provozující námořní dopravu, a že daňová správa má velký prostor pro vlastní uvážení a v této souvislosti posuzuje hospodářský dopad celkové operace, avšak to nestačí pro určení, že jsou to španělské orgány, které rozhodují o převodu části výhody na společnosti provozující námořní dopravu nebo o objemu tohoto převodu. Komise na základě toho dospěla v bodě 170 odůvodnění tohoto rozhodnutí k závěru, že výhody, které mají společnosti provozující námořní dopravu, nelze přičítat dotyčnému členskému státu.
- 137 Z vlastních zjištění Komise připomenutých v bodech 131 až 135 tohoto rozsudku však vyplývalo, že ŠSZL jako celek představuje režim podpory vyplývající z použití španělských daňových právních předpisů a povolení udělených španělskými daňovými orgány a bez ohledu na použité právní postupy slouží k vytváření výhod nejen pro HZS, ale i pro společnosti provozující námořní dopravu.
- 138 Ze zjištění Komise připomenutých v bodě 133 tohoto rozsudku kromě toho vyplývá, že rozdělení daňové výhody vytvořené ŠSZL mezi společnost provozující námořní dopravu a investory HZS bylo stanoveno v právně závazných smlouvách, které byly předloženy daňové správě a které tato správa zohlednila při povolování předčasného odepisování v rámci výkonu diskreční pravomoci, kterou v tomto ohledu měla. Na rozdíl od toho, co Komise v podstatě tvrdila v bodě 169 odůvodnění sporného rozhodnutí, HZS byla tedy na základě pravidel práva rozhodného pro smlouvy uzavřené se společnostmi provozujícími námořní dopravu povinna převést část získané daňové výhody na tyto společnosti.
- 139 Z toho vyplývá, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, pokud jde o označení příjemců dotčené podpory, a v důsledku toho, pokud jde o její navrácení v rozsahu, v němž Španělskému království uložila v rozporu s judikaturou připomenutou v bodě 130 tohoto rozsudku zajistit navrácení celé částky této podpory pouze investory HZS.
- 140 V důsledku toho je třeba zrušit článek 1 sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedený článek označuje HZS a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, jakož i čl. 4 odst. 1 zmíněného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky dotčené podpory investory HZS, kteří z ní měli prospěch.

## K nákladům řízení

- 141 Článek 184 odst. 2 jednacího řádu stanoví, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný nebo je-li tento opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.
- 142 Článek 138 odst. 3 první věta jednacího řádu, použitelný na řízení o kasačním opravném prostředku na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu, stanoví, že pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch, ponese každý z nich vlastní náklady řízení. Jeví-li se to však vzhledem k okolnostem v projednávané věci jako odůvodněné, může Soudní dvůr rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení.
- 143 S ohledem na okolnosti v projednávané věci je důvodné rozhodnout, že Španělské království a společnosti Lico Leasing, PYMAR a Caixabank a další ponese veškeré vlastní náklady řízení a ukládá se jim náhrada tří čtvrtin nákladů řízení vynaložených Komisí jak v prvním stupni, tak v souvislosti s kasačními opravnými prostředky, které byly předmětem věci C-128/16 P, jakož i spojených věcí C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P. Tento orgán ponese jednu čtvrtinu vlastních nákladů řízení.
- 144 Podle čl. 140 odst. 3 jednacího řádu, použitelného na řízení o kasačním opravném prostředku na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu, ponese společnost Decal España, která je vedlejší účastnicí řízení o kasačním opravném prostředku, vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

- 1) **Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 23. září 2020, Španělsko a další v. Komise (T-515/13 RENV a T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), se zrušuje v rozsahu, v němž jím Tribunál zamítl žaloby potud, pokud se týkají zrušení 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 uvedený článek označuje hospodářská zájmová sdružení a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí, a čl. 4 odst. 1 zmíněného rozhodnutí v rozsahu, v němž uvedené ustanovení Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v témže rozhodnutí investory hospodářských zájmových sdružení, kteří z ní měli prospěch.**
- 2) **Ve zbývající části se kasační opravné prostředky zamítají.**
- 3) **Článek 1 rozhodnutí 2014/200 se zrušuje v rozsahu, v němž označuje hospodářská zájmová sdružení a jejich investory jako jediné příjemce podpory uvedené v tomto rozhodnutí.**
- 4) **Článek 4 odst. 1 rozhodnutí 2014/200 se zrušuje v rozsahu, v němž Španělskému království ukládá, aby zajistilo navrácení celé částky podpory uvedené v tomto rozhodnutí investory hospodářských zájmových sdružení, kteří z ní měli prospěch.**

- 5) Španělské království, Lico Leasing SA a Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, jakož i Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL a Aluminios Cortizo SAU ponosou veškeré vlastní náklady řízení a nahradí tři čtvrtiny nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí jak v prvním stupni, tak v souvislosti s kasačními opravnými prostředky, které byly předmětem věci C-128/16 P, jakož i spojených věcí C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P.
- 6) Společnost Decal España SA ponese vlastní náklady řízení.
- 7) Evropská komise ponese jednu čtvrtinu nákladů řízení, které vynaložila jak v prvním stupni, tak v souvislosti s kasačními opravnými prostředky, které byly předmětem věci C-128/16 P, jakož i spojených věcí C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P.

Podpisy.