II

(Akty přijaté na základě Smlouvy o ES a Smlouvy o Euratomu, jejichž uveřejnění není povinné)

ROZHODNUTÍ

KOMISE

ROZHODNUTÍ KOMISE

ze dne 11. března 2008

o státní podpoře C 15/07 (ex NN 20/07), poskytnuté Itálií a týkající se daňové pobídky ve prospěch některých úvěrových ústavů, u nichž byla provedena restrukturalizace

(oznámeno pod číslem K(2008) 869)

(Pouze italské znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

(2008/711/ES)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství, zejména na čl. 88 odst. 2 první odrážku,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a),

poté, co vyzvala zúčastněné subjekty, aby v souladu s uvedenými články [1] podaly připomínky a na základě zaslaných připomínek,

vzhledem k těmto důvodům:

1. ŘÍZENÍ

(1) Dne 24. prosince 2003 italský parlament schválil zákon č. 350 ze dne 24. prosince 2003, (zákon č. 350/2003) [2], jehož čl. 2 odst. 26 zavádí zvláštní režim vyrovnání daně z majetku některých úvěrových ústavů, které vznikly podnikovou restrukturalizací nebo jí byly podrobeny podle předchozího zákona č. 218 ze dne 30. července 1990 (zákon č. 218/1990) o privatizaci veřejnoprávních úvěrových ústavů v Itálii.

(2) Italské orgány Komisi neoznámily tento režim pro účely kontroly státní podpory podle čl. 88 odst. 3 Smlouvy o ES. Komise proto zahájila předběžný přezkum tohoto režimu.

(3) Dopisem ze dne 26. září 2005 (D/57424) Komise požádala italské orgány, aby zaslaly veškeré příslušné informace pro posouzení souladu tohoto režimu s předpisy o státních podporách a jeho zákonnosti, a to na základě povinnosti uvedené v čl. 88 odst. 3 Smlouvy o ES předběžně informovat o záměrech poskytnout podpory.

(4) Itálie zaslala požadované informace v dopise ze dne 29. listopadu 2005 (A/39913).

(5) Dopisem ze dne 31. března 2006 Komise Itálii požádala o další vysvětlení ohledně případného srovnání režimu se státní podporou a o jeho slučitelnosti se společným trhem.

(6) Itálie zaslala požadované informace v dopise ze dne 5. května 2006 (A/33466).

(7) Dne 3. července 2006 se Komise setkala s italskými orgány, aby projednala fungování a odůvodnění předmětného daňového režimu. Komise v průběhu jednání vzala na vědomí vysvětlení podaná italskými orgány, třebaže měla neustále pochybnosti o předmětném režimu, zejména o jeho podobnosti s případnou státní podporou a o jeho slučitelnosti se společným trhem.

[1] Úř. věst. C 154, 7.7.2007, s. 15.
[2] Italský finanční zákon 2004, Úřední věstník Italské republiky č. 299 ze dne 27.12.2003.

(8) V dopise ze dne 28. července 2006 (A/36106) italské orgány zaslaly souhrnnou zprávu o všech informacích, které Itálie poskytla, a vysvětlení vzešlá ze schůzky ze dne 3. července 2006.

(9) Dopisem ze dne 30. května 2007 (D/203295) Komise Itálii informovala o svém rozhodnutí zahájit podle čl. 88 odst. 2 Smlouvy o ES řízení pro přezkoumání rozsahu podpory. V rozhodnutí zveřejněném v *Úředním věstníku Evropské unie* ([3]) Komise vyzvala zúčastněné subjekty, aby předložily své připomínky k zahájení řízení o formálním přezkoumání.

(10) Italské orgány zaslaly své připomínky v dopise ze dne 5. července 2007 (A/35808).

(11) Komise dále obdržela připomínky od zúčastněných subjektů, zejména od bankovní skupiny Paribas, jejímž členem je banka Banca Nazionale del Lavoro, a od bankovní skupiny UniCredit, jejímiž členy jsou Capitalia, Banca di Roma a Banco di Sicilia.

(12) Dopisy ze dne 3. října 2007 (D/53926) a ze dne 22. listopadu 2007 (D/54681) Komise italské orgány informovala o připomínkách přijatých od zúčastněných subjektů a v návaznosti na tyto připomínky Itálii požádala, aby předložila své připomínky. V dopisech ze dne 5. listopadu 2007 (A/39031) a ze dne 21. prosince 2007 (A/40631) italské orgány Komisi sdělily, že nemají žádné jiné připomínky ani další informace, které by mohly poskytnout.

2. PODROBNÝ POPIS REŽIMU

2.1 Zdanění zisků

(13) Italský daňový režim sdílí s téměř všemi moderními daňovými trendy určité základní zásady zdanění příjmu společností, tj. zdanění příjmu společností se vztahuje na většinu subjektů majících právní formu (zejména obchodní společnosti), ačkoliv lze aplikovat povinnou nebo dobrovolnou daňovou průhlednost, pokud se týká určitých subjektů, které právní formu nemají, a dále určitých typů společností osob. Akcionáři společnosti, která je předmětem zdanění, jsou samostatnými zdaňovanými subjekty oddělenými od společnosti, na které se účastní, a v zásadě podléhají zdanění nabytého zisku a dividend v návaznosti na vlastněném akcionářském kapitálu, třebaže lze použít i mechanismy pro zmírnění dopadů dvojího zdanění výnosů z vlastněných majetkových podílů. Zisky ve společnostech též podléhají zdanění, pokud jsou vytvořeny a daňově uznány. Pasivní úroky společnosti jsou v zásadě daňově odčitatelné, zatímco odčitatelná není pasivní jistina, což znamená, že se uplatňuje jediné zdanění přijatých úroků pouze u držitele dluhu (sazba daně u držitele dluhu) a dvojí zdanění u společnosti nebo alespoň u akcionáře z dividend týkajících se vlastněných majetkových podílů na společnosti.

(14) Nabytí majetkového podílu na společnosti ze strany akcionáře nevede ke změně daňového základu v majetku společnosti. Na druhé straně převod aktiv společnosti vede zpravidla k zisku nebo ke ztrátě podléhající dani u převádějící společnosti. Vzhledem k tomu, že daň z převodu majetku se obvykle odvádí ihned, ale daňové výhody zisku z převedeného majetku vznikají až v průběhu času (z pravidelného odepisování), převod majetku zdanitelného u společnosti obvykle vede k navýšení celkové daně v čisté výši u převádějící a nabývající společnosti.

(15) Převod aktiva společnosti akcionářům vede stejným způsobem ke zdanění zisku z převedeného majetku s příslušným nárůstem daňového základu předmětného aktiva nabytého akcionáři, zejména pokud jsou tyto posledně uvedené osoby členy společnosti vzhledem k tomu, že nelze zaúčtovat zisk z majetku, aniž by nedošlo k daňovému uznání zisku vytvořeného u této společnosti.

2.2 Přecenění aktiv a dodatečné vyrovnání obecně

(16) Přecenění majetku společnosti je účetní operací, kterou se účetní hodnota dlouhodobého majetku vykázaná v účetní závěrce společnosti mění na aktuální hodnotu (vzhledem k tomu, že se dlouhodobý majetek obvykle odepisuje, snižuje svou účetní hodnotu v průběhu času), zatímco jeho tržní hodnota může zůstávat v nezměněném stavu, a proto může být vyšší, než je zůstatková účetní hodnota z důvodu přecenění prováděného v průběhu času. Vzhledem k tomu, že by nemělo docházet k zápisu nárůstu účetní hodnoty aktiv společnosti bez daňového uznání vytvořeného zisku u společnosti, přebytek vytvořený z přecenění musí být považován za nárůst hodnoty dlouhodobého majetku, který lze odepisovat za stejných podmínek jako příslušný majetek. Dále u příležitosti budoucího prodeje těchto „přeceněných aktiv“ bude vytvořený zisk nižší z důvodu menšího rozdílu mezi přijatou úplatou za prodej a účetní hodnotou aktiv.

([3]) Viz poznámka pod čarou 1.

(17) Přecenění jsou účetními operacemi zvláštního typu vzhledem k tomu, že úprava účetní závěrky je založena na tradiční zásadě opatrnosti, zatímco přecenění je založeno na (mimořádném) předpokladu, že určitá aktiva mají vyšší hodnotu, než je zaplacená cena nebo než je zůstatková hodnota. Takovýto předpoklad se s ohledem na budoucí vývoj trhu nemusí jevit jako správný. Přesto nedávno zavedené účetní standardy (jedná se o International Financing Reporting Standards, tzv. standardy IFRS), které se v Itálii staly povinné pro určité typy společností, zejména pro banky, nařizují zaúčtovávat dlouhodobý majetek společností v jeho reálné hodnotě, zejména pokud se týká finančních nástrojů (příslušné zisky a ztráty jsou tedy pravidelně zúčtovávány v ročních účetních závěrkách). Dále v rámci restrukturalizací společností jsou aktiva směňována v jejich aktuálních hodnotách (které jsou obvykle vyšší, než je účetní hodnota vykázaná v účetní závěrce) a příslušné zisky se účtují dodatečně.

(18) Z hlediska aplikace daně z příjmu společností jsou přecenění účetní hodnoty aktiv v zásadě zdanitelnými operacemi, jelikož se realizuje zisk a uznává se navýšení daňové hodnoty příslušného dlouhodobého majetku. Zisk vede ke zvýšení zdanitelného příjmu a v důsledku toho k závazku daně z běžného období u příjemců, i pokud nedojde k jeho skutečnému vytvoření. Aby nebyla společnostmi odváděna daň z ještě nerealizovaného zisku, umožňuje obvykle daňový režim zmrazit zdanitelný přebytek a pokračovat v oceňování aktiv podle jejich historické daňové hodnoty, která je nižší než hodnota účetní. V tomto případě se účetní výhoda (čili vytvořený zisk, nikoli však uznaný jako zdanitelný příjem) odkládá až do okamžiku skutečného vytvoření zisku, např. do okamžiku prodeje majetku za úplatu.

(19) Účetní zisk vytvořený ze zmrazeného přebytku se pro daňové účely obvykle účtuje jako zvláštní rezerva, která představuje daňově neuznatelný zisk. Dokud se vytvořený zisk nezahrne do daňového zisku, nedojde k vyrovnání mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv. Dodatečné vyrovnání představuje daňovou operaci, v rámci které se upravuje daňová hodnota podle účetní hodnoty předmětných aktiv, a v důsledku toho se z daňového hlediska uznává zisk, který poté podléhá zdanění. Účetní zisk se tedy uvolňuje ze zvláštní rezervy a zaúčtovává se do zisku období, zatímco nové přecenění hodnoty se v tomto důsledku stávají daňově odepisovatelnými.

(20) Je třeba podotknout, že zisk je zvláštním typem příjmu, který na rozdíl od ostatních provozních výnosů odráží nárůst ekonomické hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu času, zatímco jeho daňové uznání je až momentální operací. Proto kromě toho, že se odkládá až do chvíle dodatečného vyrovnání daně z hodnoty příslušných aktiv, vytvořený zisk u společností obvykle podléhá náhradní dani ve snížené výši namísto daně v základní sazbě, kterou je příjem společností zatížen. Daň ve snížené výši představuje výhodu, jelikož dotčená společnost platí ze zisku daň nižší, než je základní sazba daně, a přesto může tento zisk rozdělovat mezi akcionáře ve formě dividend a vytvářet příslušný nárok na daňovou pohledávku nebo daňové osvobození u již zaplacených daní z příjmu společností. Z hlediska použití pravidel pro státní podpory tato daňová výhoda vyplývající z náhradní daně může být odůvodněna daňovou praxí [4] kvůli zvláštním vlastnostem těchto zisků oproti běžnému provoznímu zisku.

2.3 **Zdanění zisků platné v současné době v Itálii**

(21) Pro popsání vlastností přezkoumávaného režimu je nutné souhrnně vysvětlit italský předpis, který upravuje zdanění zisku vyplývající z vkladů aktiv v návaznosti na některé restrukturalizace společností uvedených v zákoně č. 218/1990 pro italský bankovní systém.

Vklady aktiv společností související s restrukturalizací úvěrových skupin podle zákona č. 218/1990

(22) Zákon č. 218/1990 zavedl zvláštní režim pro účely racionalizace provozování bankovní činnosti v Itálii s cílem usnadnit vkládání dlouhodobého majetku a jiných bankovních aktiv nebo dílčích aktiv v rámci bankovního sektoru, které jsou v držení místních nově zřízených nebo již existujících veřejných úvěrových subjektů nebo soukromých úvěrových ústavů (článek 1 zákona č. 218/1990). V roce 1990 vklad části podniku z daňového hlediska odpovídal prodeji aktiv a jako takový by znamenal zaplacení daně z příjmu společností,

[4] Viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006 ve věci C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato a Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, Sb. rozh. s. 2006, s. I-00289, body 136–137.

a to z rozdílu mezi aktuální hodnotou vložených aktiv a daňovou hodnotou těchto aktiv podle čl. 54 odst. 5 a článku 9 tehdy platného nařízení prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986 (DPR 917/1986).

(23) Pro podporu vkladů bankovních aktiv byl v čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 mimo jiné stanoven odchylný daňový režim, podle kterého zisk vytvořený z vkladu aktiv do soukromých úvěrových ústavů v rámci restrukturalizace stanovené v článku 1 uvedeného zákona s výměnou za akcie těchto ústavů není daňově uznatelný, dokud není skutečně vytvořen převodem aktiv nebo jejich distribucí akcionářům ve formě dividend (odklad daňového uznání zisku).

(24) Cíle zákona č. 218/1990 mohou být shrnuty takto:

i) umožnit veřejným subjektům, které působí v bankovním sektoru (zejména pro poskytování finančních výpomocí klientele), přejít na právní formu akciové společnosti, která se považuje za vhodnější pro provádění těchto obchodních činností,

ii) umožnit veřejným úvěrovým subjektům, aby se staly atraktivnějšími pro další kapitál od akcionářů a tím se rekapitalizovaly a konsolidovaly,

iii) zajistit rovné podmínky mezi veřejnými a soukromými úvěrovými subjekty a uznat těmto posledně uvedeným subjektům stejnou výhodu daňové neutrality zisků vytvořených v návaznosti na podnikovou restrukturalizaci, která byla předtím přiznána pouze veřejným úvěrovým subjektům.

(25) V čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 se stanoví, že 15 % ze zisku vytvořeného v okamžiku vkladu se bude podílet na tvorbě zdanitelného příjmu vkládajícího subjektu (veřejný úvěrový subjekt) a že bude podléhat základní sazbě daně z příjmu společností (v té době 52,2 %, zahrnující 36 % z titulu daně IRPEG – daně z příjmů právnických osob a 16,2 % z titulu daně ILOR – místní daně z příjmu). Zákon stanovil, že 15 % část zdaňovaného zisku může být účtována na jednotlivá aktiva jakožto nový zdaňovaný základ uznaný nabývající bankou nebo na hodnotu původního goodwillu. Zákon dále stanovil, že daňová hodnota vložených aktiv do přijímající banky je zaznamenána v účetnictví tohoto posledně uvedeného subjektu (převedená daňová hodnota) a též zaznamenána jakožto hodnota akcií banky přijatých od vkládajícího subjektu (substituční daňová hodnota) vyjma 15 % části zdaňovaného zisku, která byla uznána jako navýšení zdaňované hodnoty (převedené a substituční).

(26) Tento režim tedy ve své podstatě předpokládal částečnou daňovou neutralitu, podle které vložení části podniku odpovídalo výhodě odloženého placení daní z příjmu společností za podmínky, že daňové hodnoty vložených aktiv byly přičleněny k přijatým akciím od vkládajícího subjektu a že nabývající subjekt přičlení přijatým aktivům daňovou hodnotu, kterou měly, když byly ve vlastnictví vkládajícího subjektu. Takovýto režim zaváděl nerovnováhu mezi daňovými hodnotami a aktuálními hodnotami aktiv v okamžiku jejich vložení. Podle ustanovení čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 jak nabývající tak vkládající subjekty byly povinny připojit k přiznání k dani z příjmu přehled o pozdějším vyrovnání, ve kterém měly sdělit informace o nevyváženosti příslušných daňových a účetních hodnot.

Vklady aktiv souvisejících s podnikovými restrukturalizacemi podle směrnice o fúzích

(27) Legislativním nařízením č. 544 ze dne 30. prosince 1992 (legislativní nařízení č. 544/1992) Itálie do svých právních předpisů provedla směrnici 90/434/EHS (směrnice o fúzích) ([5]). Tato směrnice o fúzích ve svém původním znění uvádí fúze, rozdělení, vklady aktiv a výměnu akcií u společností různých členských zemí, které splňují tři následující kritéria: (i) dotčená společnost musí být v jedné z právních forem uvedených v příloze směrnice; (ii) musí být daňovým rezidentem v některém z členských států; (iii) musí podléhat některé z daní z příjmu společností platných v členských zemích vyjmenovaných v čl. 3 písm. c) směrnice.

(28) Definice vkladu aktiv obsažená v této směrnici o fúzích je následující: operace, prostřednictvím které společnost vkládá, aniž by byla zrušena, celou hodnotu, část nebo více částí svého podniku do jiné společnosti prostřednictvím předání cenných papírů, které představují základní kapitál přijímající společnosti (může se jednat o nově zřízenou ovládanou společnost, jejíž počáteční kapitalizace spočívá ve vložených akciích, nebo o již dříve existující společnost).

([5]) Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, 20.8.1990, s. 1).

(29) V čl. 2 písm. i) této směrnice se nařizuje, aby vložená aktiva představovala oblast činnosti, tj. veškerá aktiva a pasiva části společnosti, jež z organizačního hlediska představuje samostatný podnik, tj. jednotku schopnou provozu vlastními prostředky. Soudní dvůr nedávným rozsudkem objasnil [6], že vklad podniku, aby byl zahrnut do ustanovení směrnice o fúzích, musí zahrnovat celý soubor aktiv a pasiv týkajících se určité oblasti činnosti. Podle směrnice o fúzích úplata za vklad podniku musí spočívat výlučně v akciích, jelikož na rozdíl od operací uváděných v této směrnici, např. fúze, rozdělení a výměna akcií, se nepovoluje žádná peněžní úplata za vklad.

(30) Článek 9 směrnice o fúzích s odkazem na článek 4 této směrnice stanoví, že nemohou být uplatňovány daně na zisky u nabývající společnosti v návaznosti na převod aktiv. Směrnice určuje, že kapitálový zisk odpovídá celkovému rozdílu mezi skutečnou hodnotou (tržní hodnotou) převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely nehledě na zvláštní pravidla pro stanovování hodnot stanovené ve vnitrostátních předpisech. Toto preferenční nakládání s vytvořenými zisky stanovené směrnicí o fúzích v případech, kdy se týká vkladů mezi společnostmi různých členských států, je založeno na zásadě stálé provozovny, jinými slovy pouze aktiva, která zůstanou ve společnosti mající daňový domicil v členské zemi vkládající společnosti nebo které jsou skutečně související se stálou provozovnou přijímající společnosti nacházející se v členské zemi vkládající společnosti, mohou požívat výhody odložené platby daně podle článku 4 této směrnice.

(31) Tato směrnice tedy zavádí režim daňové neutrality nebo spíše odklad daně než daňové osvobození vzhledem k tomu, že si členský stát nabývající společnosti zachovává právo zdanit zisky vytvořené v okamžiku vkladu aktiv, kdy v budoucnu dojde k převodu těchto posledně uvedených položek. Aby vytvořené zisky týkající se vloženého majetku nadále podléhaly dani, musí být uvedeny v daňovém účetnictví přijímající společnosti. V tomto smyslu musí být veškerá převedená aktiva a pasiva zaznamenána v daňovém účetnictví nabývající společnosti v jejich posledně známé hodnotě z období bezprostředně předcházejícího vložení (převedená daňová hodnota). Přijímající společnost musí tedy zjistit daňový základ vkládající společnosti, aniž by uplatňovala možnost upravit tento základ daně podle aktuální tržní hodnoty. Z tohoto důvodu ustanovení směrnice o fúzích, která předpokládají preferenční nakládání s vklady aktiv, jsou ve své podstatě podobná těm, která jsou uvedena v ustanovení článku 1 zmíněného zákona č. 218/1990, vyjma případu, kdy tato směrnice nestanovuje žádné předpisy pro ocenění akcií přijatých od vkládající společnosti výměnou za aktiva, zatímco zaúčtování substituční daňové hodnoty je výslovně stanoveno čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990; z toho tedy plyne dvojím způsobem nevyrovnaný systém.

Vklad aktiv souvisejících s restrukturalizacemi společností podle legislativního nařízení č. 358/1997

(32) Vzhledem k tomu, že ustanovení směrnice o fúzích uvádějí pouze restrukturalizace společností různých členských států, systémem zavedeným do italského právního řádu legislativním nařízením č. 544/1992 Itálie automaticky rozšířila režim daňové neutrality používaný u restrukturalizací společností i na restrukturalizace společností nacházejících se na území státu. Legislativním nařízením č. 358 ze dne 8. října 1997 (legislativní nařízení č. 358/1997) Itálie přijala obecné daňové pokyny pro restrukturalizaci společností nacházejících se na jejím území a tyto pokyny bylo možné uplatňovat i v případech, kdy vklad aktiv nabývá formy vkladu části podniku výměnou za akcie.

(33) Obecný režim zdanění zisků vyplývajících z restrukturalizace společností nacházejících se v Itálii a zejména vyplývajících z vkladu aktiv stanovený v legislativním nařízení č. 358/1997 je založen na dvou alternativních systémech.

(34) Na jedné straně článek 3 legislativního nařízení č. 358/1997 zavádí opční režim náhradního zdanění zisků z vkladu podniků nebo kvalifikovaných podílů výměnou za akcie této společnosti. Článek 3 za prvé stanoví, že pro určení příslušných zisků je třeba vypočítat rozdíl mezi daňovou hodnotou vložených aktiv v okamžiku, kdy byly ve vlastnictví vkládající společnosti, a hodnotou zaznamenanou do účetních knih a stanovenou vkládající společností u přijatých akcií výměnou za vklad nebo, pokud by byla vyšší, hodnotou zaznamenanou do účetních knih a stanovenou nabývající společností u jí vložené části podniku. Článek 3 dále umožňuje daňově uznat zisky prostřednictvím zaplacení náhradní daně ve výši 19 %. Podle tohoto nového režimu účetní a daňové hodnoty obsahující vytvořené zisky se daňově uznávají jako nové hodnoty přičleněné k aktivům

[6] Rozsudek ze dne 15. ledna 2002 ve věci C-43/00, *Andersen og Jensen ApS v. Skatteministeriet*, Sb. rozh. s. 2002, s. I-00379, bod 34 a následující.

jak u vkládající společnosti tak u nabývající společnosti, aby nedocházelo k nevyrovnanému stavu mezi daňovou a účetní hodnotou (vklad v rámci režimu účetní neutrality).

(35) Na druhé straně článek 4 legislativního nařízení č. 358/1997 stanovuje, že osoby účastnící se vkladu si mohou zvolit režim odloženého placení daně, který lze přirovnat k režimu stanovenému směrnicí o fúzích. Na základě tohoto režimu je vklad aktiv části podniku mezi společnostmi nacházejícími se na italském území z daňového pohledu neutrální, to znamená, že realizované zisky v návaznosti na vklad aktiv výměnou za akcie nejsou daňově uznány za podmínky, že daňová hodnota vložených aktiv bude přičleněna k přijatým akciím vkládající společnosti a že u přijatých aktiv bude zaúčtována daňová hodnota, kterou měla v době, kdy byly ve vlastnictví vkládajícího subjektu (vklad v rámci režimu daňové neutrality).

(36) Italský systém zdanění společností byl v roce 2003 podstatně zreformován v témž období, kdy vstupoval v platnost režim dodatečného vyrovnání stanovený zákonem č. 350/2003 (od 1. ledna 2004). Tato reforma vstoupila v platnost legislativním nařízením č. 344 ze dne 12. prosince 2003 (legislativní nařízení č. 344/2003), které, pokud se týká tohoto řízení, zavádí následující:

i) zrušení předchozí daně IRPEG a zavedení nové daně IRES ve výši 33 % sazby se současným zrušením Dual Income Tax (DIT), která spočívala v aplikaci snížené sazby daně IRPEG (ve výši 19 %) na část zdaňovaného příjmu znovu investovaného do společnosti,

ii) zrušení systému zdanění daňových pohledávek, podle kterého byly v okamžiku jejich rozdělení akcionářům dividendy znovu zdaňovány, ale daň z příjmu společností placená v Itálii byla sražena prostřednictvím zavedení daňové pohledávky; tento systém byl nahrazen režimem částečného vyloučení z daně aplikovaného jak na tuzemské tak zahraniční dividendy,

iii) zavedení režimu osvobození u majetkových podílů, pokud se týká zisků vyplývajících z prodeje kvalifikovaných majetkových podílů a současně zrušení možnosti odečíst pokles účetní hodnoty vlastněných majetkových podílů,

iv) zrušení náhradní daně ve výši 19 % ze zisků vyplývajících z restrukturalizací společností podle článku 3 legislativního nařízení č. 358/1997. Zrušením ustanovení tohoto legislativního nařízení č. 358/1997 zavedlo legislativní nařízení č. 344/2003 režim daňové neutrality u všech restrukturalizací společností, jakými jsou například fúze a rozdělení, nařízením prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986 a násl. změn, Úplné znění zákona o dani z příjmů (TUIR) (čl. 170–174). Nicméně vklady částí podniků a kvalifikovaných akcionářských podílů nebyly do TUIR a násl. změn provedeny, čímž došlo k nerovnému nakládání mezi vklady částí podniků podléhajícími režimu daňové neutrality podle ustanovení článku 175 výnosu prezidenta republiky č. 917/1986 a násl. změn a ostatními restrukturalizacemi společností upravenými naopak režimem daňové neutrality.

(37) Podle daňové reformy zavedené legislativním nařízením č. 344/2003 veškeré restrukturalizace mezi společnostmi různých členských zemí nadále podléhaly režimu daňové neutrality podle směrnice o fúzích, podle které bylo možné vklad provést v rámci režimu daňové neutrality. Možnost uplatnit náhradní daň ve výši 19 % podle ustanovení článku 3 legislativního nařízení č. 358/1997 byla zrušena od 1. ledna 2004, zatímco byl zachován systém stanovování zisků vyplývajících z vkladu částí podniků podle režimu účetní neutrality. Dále byla zrušena možnost odložit platbu daně podle ustanovení článku 4 legislativního nařízení č. 358/1997. V důsledku výše popsané reformy byl režim zdanění zisků vytvořených prostřednictvím prodeje nebo vkladu částí podniků totožný s režimem platným pro případy prodeje jednotlivých aktiv.

(38) Vzhledem k tomu, že v době schválení zákona č. 350/2003 byla v platnosti i jiná zákonná ustanovení, bylo samozřejmě z daňového hlediska výhodnější vkládat aktiva prostřednictvím výměny akcií, než je přímo prodávat, jelikož převod kvalifikovaných majetkových podílů byl od daně osvobozen, zatímco prodej uvedených aktiv podléhal zdanění.

(39) Komise po analýze celkové situace stanovené směrnicí o fúzích a legislativním nařízením č. 358/1997 může popsat a vyhodnotit různé režimy, které společnosti uplatňují pro přecenění nebo dodatečné vyrovnání hodnoty jejich dlouhodobého majetku.

2.4 **Dodatečné vyrovnání podle zákonů č. 342/2000, 448/2001 a 350/2003**

Restrukturalizace úvěrových ústavů podle zákona č. 218/1990

(40) Zákon č. 218/1990 se týkal privatizace prostřednictvím přeměny a vkladů některých úvěrových ústavů založených podle veřejného práva (podle článku 29 královského výnosu č. 375 ze dne 12. března 1936, přepracovaného v zákon č. 141 ze dne 7. března 1938) do akciových společností působících v bankovním sektoru (článek 1 zákona č. 218/1990). Podle ustanovení čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 zisky vytvořené prostřednictvím vkladu aktiv nejsou daňově uznatelné kvůli zajištění daňové neutrality těchto operací. Nicméně 15 % těchto zisků je daňově uznatelných a podléhá základní sazbě daně z příjmu společností, která byla v té době v platnosti. Z toho vyplývá, že daňová hodnota vložených aktiv ve smyslu ustanovení čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 narostla (dodatečně vyrovnána) o 15 % zisku, zatímco zbývající část ve výši 85 % zisku nebyla daňově uznatelná.

(41) Zůstatek vzniklý z rozdílu mezi daňovou hodnotou přijatých akcií a vložených aktiv na jedné straně a účetní hodnotou těchto aktiv (vyrovnány pouze v 15 % výši) na straně druhé představoval daňově odložený zisk. Daňové uznání zbývající části zisku bylo výslovně odloženo až do chvíle jeho případné realizace v návaznosti na převod předmětných aktiv nebo na distribuci účetní rezervy akcionářům ve formě dividend odpovídající daňově neuznanému zisku.

(42) Z tohoto důvodu podle zásad daňového účetnictví uvedených v zákoně č. 218/1990 85 % ekonomické hodnoty zisků týkajících se vyměněných aktiv v průběhu restrukturalizací uskutečněných podle zmíněného zákona nebylo daňově uznáno. Podle italských orgánů operace související s restrukturalizacemi předmětných úvěrových ústavů probíhaly od roku 1990 do roku 1995. Zisky vytvořené v té době byly zmrazeny po celou dobu trvání následujících let a předmětné společnosti byly povinny zaznamenávat nevyrovnané hodnoty do příslušného přehledu připojeného k podanému přiznání k dani z příjmů.

Dodatečné vyrovnání ve smyslu zákona č. 342/2000

(43) Podle článku 17 zákona č. 342 ze dne 21. listopadu 2000 ([7]) (zákon č. 342/2000) bylo společnostem vzniklým z restrukturalizace úvěrových ústavů ve smyslu zákona č. 218/1990 povoleno vyrovnat odložené daňové hodnoty podle účetních hodnot realizovaných prostřednictvím výměny aktiv v rámci těchto restrukturalizací, které byly vykázány v účetní závěrce k 31. prosinci 1999, za podmínky, že tyto subjekty zaplatí náhradní daň z příjmu společností ve výši 19 % ze zisku namísto základní sazby ve výši 42,4 %, která byla v té době v platnosti (složené z daně z příjmu společností ve výši 37 % a místní daně z výrobních činností ve výši 5,4 %). Úprava byla omezena na 85 % neuznané nebo odložené hodnoty původního zisku.

(44) Po zaplacení daně ze zisku ve výši 19 % jak společnosti, které měly bankovní aktiva v držení, tak společnosti, které vlastnily akcie těchto společností, mohly daňové hodnoty vyrovnat, a to příslušně u předmětných aktiv a akcií. Pokud by byly akcie vloženy do jiných společností nebo vyměněny za akcie jiných společností bez realizace příslušné úplaty, mohly být tyto akcie dále vyrovnány podle hodnoty vyměněných akcií.

(45) Daň ze zisku byla snížena na 15 % (namísto 19 % náhradní daně), pokud se úvěrový ústav rozhodl vyrovnat pouze daňovou hodnotu svých aktiv a nevyrovnat hodnotu aktiv i akcií. V tomto případě jedinými subjekty, které požívaly výhody z režimu vyrovnání, byly úvěrové ústavy, které měly v držení vyměněná aktiva z původních vkladů.

(46) V návaznosti na zaplacení daně ze zisku příjemci uvolnili zisky vytvořené z původních vkladů (a uchované ve formě nerozdělitelných rezerv ze zisku) a mohli je rozdělit mezi akcionáře ve formě dividend.

(47) Současně s výše popsaným vyrovnáním aktiv a vyměněných akcií v rámci restrukturalizace bankovního sektoru ustanovení článku 19 zákona č. 342/2000 stanovilo, že tato náhradní daň ze zisků může být použita na společnosti, které jsou ochotny vyrovnat daňové hodnoty aktiv a akcií, které vlastní, v návaznosti na další restrukturalizace společností, které požívaly výhody režimu daňové neutrality ve smyslu legislativního nařízení č. 358/1997.

(48) Režim podle článku 19, který stanovil náhradní daně ze zisků ve výši 19 % a 15 % u vyrovnání aktiv a akcií, se všemi účinky připodobnil daňové uznání zisků vytvořených z daňových vyrovnání v návaznosti na restrukturalizace společností uskutečněné podle legislativního nařízení č. 358/1997 k daňovému uznání zisků vytvořených úvěrovými ústavy podle zákona č. 218/1990.

([7]) Úřední věstník Italské republiky č. 276 ze dne 21.11.2000.

(49) Dále, článek 20 zákona č. 342/2000 obsahoval podrobné předpisy pro náhradní daň ze zisků k zaplacení a pro případnou daňovou pohledávku ve prospěch akcionářů, kteří přijmou dividendy z daňově uznaných zisků.

Dodatečné vyrovnání podle zákona č. 448/2001

(50) Zákon č. 448 ze dne 28. prosince 2001 (zákon č. 448/2001) prodloužil lhůty pro režimy vyrovnání stanovené v zákoně č. 342/2000, pokud se týká aktiv vykázaných v závěrkách společností a jejichž hodnota ještě nebyla vyrovnána.

(51) Konkrétně čl. 3 odst. 11 zákona č. 448/2001 stanovil, že režim vyrovnání uvedený v článcích 17–20 zákona č. 342/2000 lze použít jak na daňově neuznané zisky týkající se aktiv a akcií vyplývajících z restrukturalizací bankovního sektoru ve smyslu zákona č. 218/1990 tak aktiv vyplývajících z jiných restrukturalizací provedených ve smyslu legislativního nařízení č. 358/1997 a byly k 31. prosinci 2001 doposud v držení. Zákon č. 448/2001 stanovil, že náhradní daně k zaplacení za daňově uznané zisky měly být příslušně ve 12 % výši v případě dvojího dodatečného vyrovnání (dodatečné vyrovnání jak aktiv v držení nabývající společností tak akcií obdržených společností, která měla v držení majetkové podíly nebo vkládající společností) a v 9 % výši v případě jediného dodatečného vyrovnání (neboli omezeného pouze na aktiva v držení nabývající společností) namísto daně z příjmu společností ve výši 41 %, která byla v okamžiku dodatečného vyrovnání v platnosti (složená z 36 % z daně z příjmu společností a z 5 % z místní daně z výrobních činností).

Dodatečné vyrovnání podle zákona č. 350/2003

(52) V čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 se stanoví, že režim dodatečného vyrovnání stanovený článkem 17 zákona č. 342/2000 může být použit i na vytvořený zisk, který ale nebyl daňově uznán, pokud se týká aktiv vzniklých z restrukturalizací bankovního sektoru ve smyslu zákona č. 218/1990 a která jsou doposud vykazována v účetní závěrce za probíhající období činnosti k 31. prosinci 2003. Zákon č. 350/2003 určil, že náhradní daň ze zisků souvisejících s dodatečným vyrovnáním těchto zisků činí 12 % v případě dvojího dodatečného vyrovnání (dodatečné vyrovnání jak aktiv v držení úvěrového ústavu tak akcií přijatých vkládajícím bankovním subjektem) a 9 % v případě jediného vyrovnání (čili omezeného pouze na aktiva v držení úvěrového ústavu). Článek 26 zákona č. 350/2003 v žádném případě nestanovil žádné jiné vyrovnání aktiv v případě obecných restrukturalizací společností prováděných podle legislativního nařízení č. 358/1997.

(53) Zejména podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 historické zisky realizované ve smyslu zákona č. 218/1990 při vkladu dlouhodobého majetku a jiných bankovních aktiv nově založených nebo již existujících soukromých bankovních ústavů s výměnou za akcie těchto ústavů mohly být daňově uznané prostřednictvím zaplacení náhradních daní ve výši 12 % a 9 % namísto daně z příjmů společností ve výši 37,25 %, která byla v té době v platnosti (33 % daň z příjmu společností + 4,25 % místní daň z výrobních činností). Zákon č. 350/2003 dále stanovil, aby náhradní daň byla zaplacena bez úroků ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006).

(54) Na základě informací poskytnutých italskými orgány vyrovnaly nové bankovní skupiny svá aktiva podle čl. 26 odst. 26 zákona č. 350/2003 prostřednictvím zaplacení náhradní daně ze zisku ve výši 9 % (jediné vyrovnání). Příslušné daňově uznatelné zisky celkově činily více než 2 059 miliónů EUR. Devět příjemců zaplatilo náhradní daň ve výši 180 615 534 EUR. Po výpočtu skutečné ekvivalentní hodnoty daní u státní podpory musí být splátky zaplacené v roce 2005 a 2006 navýšeny o referenční sazbu ve výši 3,7 % pro navrácení protiprávně poskytnuté podpory, jak stanoví nařízení č. 794/2004 Komise ([8]). Skutečně zaplacená daň tedy činí 185 505 996 EUR ([9]), která obsahuje referenční sazbu pro výpočet příslušné podpory vyjádřené v ekvivalentní výši podpory.

Přecenění ve smyslu zákona č. 350/2003

(55) V čl 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 se stanoví, že všechny společnosti podléhající zdanění mohou přecenit daňové hodnoty svých aktiv existující k 31. prosinci 2002 a zaúčtovat je v jejich aktuální hodnotě v příslušném okamžiku, a to prostřednictvím zaplacení náhradní daně ve výši 19 % v případě přecenění odepisovatelných aktiv a ve výši 15 % v případě neodepisovatelných aktiv a zaplatit ji ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006).

([8]) Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy ES (kapitola V – Úroková sazba pro navrácení protiprávní podpory) (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

([9]) Zaplacené částky jsou následující: a) 92 760 506 EUR v roce 2004; b) 46 380 253 EUR k zaplacení v roce 2005, odpovídající současné čisté hodnotě ve výši 44 725 412 EUR v roce 2004; a c) 46 380 253 EUR k zaplacení v roce 2006, odpovídající současné čisté hodnotě ve výši 43 129 616,9 EUR v roce 2004.

(56) Jak bylo již výše uvedeno, přecenění jsou mimořádné operace příležitostně povolené zvláštními daňovými opatřeními pro vyrovnání historické hodnoty aktiv na jejich aktuální hodnotu. Daňové přecenění se liší od dodatečného vyrovnání, neboť v prvně uvedeném případě daňová hodnota aktiv určité společnosti může být vyrovnána podle tržní hodnoty v okamžiku přecenění, zatímco v případě dodatečného daňového uznání zisk nesmí překročit hodnotu dosaženou při předchozím vytvoření, jako např. při restrukturalizaci.

3. ODŮVODNĚNÍ ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

(57) Rozhodnutím ze dne 30. května 2007 ([10]) Komise zahájila řízení o formálním přezkoumání podle čl. 88 odst. 2 Smlouvy o ES týkající se režimu dodatečného daňového vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, neboť se zdálo, že tento režim splňuje veškeré podmínky, aby mohl být považován za státní podporu podle čl. 87 odst. 1 Smlouvy o ES, a dále proto, že se jeho slučitelnost se společným trhem zdála být pochybnou, když se nezdálo být možné použít na tento případ některou z odchylek stanovených v čl. 87 odst. 2 a 3 Smlouvy o ES.

(58) Zejména měla Komise za to, že čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 uděluje finanční výhodu rovnající se rozdílu mezi skutečně zaplacenou daní v roce 2004 pro účely dodatečného vyrovnání hodnoty aktiv a daní k zaplacení v řádné výši, pokud by bylo toto vyrovnání provedeno bez ustanovení téhož čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003. Základní sazba daně platná v roce 2004 na předmětné zisky by odpovídala 37,25 % (skládala se z daně z příjmů společností ve výši 33 % a z místních daní z výrobních činností ve výši 4,25 %), zatímco skutečně zaplacená náhradní daň byla ve výši 9 %. Dále ve smyslu zákona č. 350/2003 byla náhradní daň odváděna bez úroků a ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006), zatímco, kdyby nebylo uplatněno ustanovení čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, by bylo nutné daň odvést v roce 2004 celou. Komise vypočetla, že hodnota převedená na ekvivalentní výši skutečně zaplacené daně devíti subjekty, které požívaly výhody z předmětného režimu, činila 185 505 996 EUR, zatímco řádná daň měla být ve výši 771 991 022 EUR (37,25 % z realizovaného zisku, čemuž odpovídá více než 2 059 miliónů EUR). Rozdíl mezi řádnou daní a skutečně zaplacenou daní tedy činí 586 485 026 EUR.

([10]) Viz poznámka pod čarou 1.

(59) Komise se dále domnívá, že zatímco dodatečná daňová vyrovnání, která svědčila ve prospěch příjemců ve smyslu zmíněných zákonů 342/2000 a 448/2001, představovala prostá obecná daňová opatření, která by zaručovala rovné zdanění vytvořených zisků, dodatečné vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 bylo určeno pouze bankám, které provedly restrukturalizace podle zákona č. 218/1990, a proto nemůže být považováno za opatření obecného charakteru ani nezajišťující rovné nakládání se zisky, které jsou předmětem přezkumu, a se zisky, které byly vytvořeny prostřednictvím jiných srovnatelných restrukturalizací společností. Podle názoru Komise skutečnost, že některé italské banky zaplatily svůj daňový dluh týkající se daňově neuznaných zisků vykázaných v jejich závěrkách prostřednictvím zaplacení daně v nominální snížené sazbě, z nich mohla činit zajímavější subjekty pro akviziční operace, čímž narušovala trh s akvizicemi v bankovním sektoru.

(60) Komise tedy došla k názoru, že režim, který je předmětem přezkoumání, mohl představovat státní podporu neslučitelnou se společným trhem, a v tomto důsledku zahájila řízení podle čl. 88 odst. 2 Smlouvy o ES. Komise dala na vědomí, že pokud do skončení tohoto řízení dospěje k závěru, že režim, který je předmětem přezkumu, tvoří neslučitelnou státní podporu, bude třeba přistoupit k navrácení této podpory v souladu s článkem 14 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES ([11]). Nicméně podle praxe související s některými režimy daňové podpory ([12]) by se mělo navrácení podpory týkat pouze nezaplacených daní vzhledem k částce, kterou by subjekty, jimž z tohoto režimu plynula výhoda, zaplatily, pokud by použily jiné tehdy platné daňové režimy a za podmínky, že by tato skutečnost neznamenala zpětnou rekonstrukci čistě hypotetických rozhodnutí, která by měla být přijímána subjekty, jimž plynul prospěch z předmětného režimu ([13]). Komise vyzvala italské orgány a zúčastněné subjekty, aby podaly své připomínky k tomu, zdali navrácení protiprávně poskytnuté podpory může být omezeno pouze na rozdíl mezi daní, která měla být zaplacena podle režimu přecenění stanoveného čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003, a náhradní daní skutečně zaplacenou nabývajícími úvěrovými ústavy podle režimu dodatečného vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 téhož zákona.

([11]) Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1.

([12]) Viz oddíl VI rozhodnutí Komise 2006/748/ES ze dne 4. července 2006 o státní podpoře C 30/04 (ex N 34/04) uplatňované Portugalskem, která osvobozuje od daně z příjmu právnických osob kapitálové zisky z některých operací/transakcí, jež byly provedeny veřejnými podniky (Úř. věst. L 307, 7.11.2006, s. 219).

([13]) V bodech 113–119 rozsudku Soudního dvora ze dne 15. prosince 2005 ve věci C-148/04, *Unicredito Italiano SpA v. Finanční úřad, úřadovna v Janově I*, Sb. rozh. s. 105, s. I-11137.

4. **PŘIPOMÍNKY ITÁLIE**

(61) V zaslaných připomínkách italské orgány ve své podstatě: a) odmítly srovnání režimu, který je předmětem přezkoumání, se státní podporou, a b) daly dále na vědomí, že případně poskytnutá výhoda byla značně nižší než výhoda, kterou Komise předběžně vypočetla, a je ji tedy třeba považovat za nepatrnou (tzv. *de minimis*).

(62) Itálie zejména podotýkala, že ustanovení čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 všem společnostem, které by byly podrobeny restrukturalizaci, implicitně povolovalo využít možnosti dodatečného vyrovnání hodnoty jejich aktiv. Článek 2 odst. 25 zmíněného zákona podle názoru italských orgánů zevšeobecňoval možnost vyrovnání daňových hodnot podle účetních hodnot na základě implicitního odkazu na článek 14 zákona č. 342/2000, který stanovil daňové uznání odložených zisků u daňově neutrálních restrukturalizací, a z tohoto důvodu se týkalo všech neprovedených vyrovnání vyplývajících z restrukturalizací společností provedených podle legislativního nařízení č. 358/1977.

(63) Podle Itálie bylo možné využít tohoto obecného režimu o dodatečných vyrovnáních podle článku 12 zákona č. 342/2000 prostřednictvím zaplacení náhradní daně ve výši 19 % v případě přecenění odepisovatelných aktiv a ve výši 15 % v případě neodepisovatelných aktiv, a to ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006). Podle italských orgánů by měl být tedy režim stanovený čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 posuzován s přihlédnutím k režimu pro dodatečné vyrovnání implicitně zavedenému článkem 14 zákona č. 342/2000, než aby byl porovnáván s obecným režimem daňového dodatečného vyrovnání pro společnosti podle čl. 2 odst. 25 téhož zákona č. 350/2003, jak naopak postupovala Komise. Jak implicitní režim dodatečného vyrovnání, tak explicitní režim přecenění by podle názoru Itálie znamenaly použití týchž náhradních daní v již uvedených sazbách, tj. ve výši 19 % a 15 %. Oproti tvrzení Komise uvedenému v rozhodnutí o zahájení řízení o formálním přezkoumání by podle italských orgánů případná výhoda udělená čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 odpovídala rozdílu mezi náhradní daní ve výši 9 % zaplacenou přijímajícími bankami z jejich neuznaného zisku a daní ve výši 15 %, kterou měly v případně vytvoření zisku odvádět všechny ostatní společnosti, jež měly prospěch z dodatečného vyrovnání hodnoty jejich aktiv. Tento rozdíl měl být ještě dále snížen vzhledem ke skutečnosti, že přijímající banky zaplatily relativně vyšší daň z 15 % části původně vytvořených zisků oproti všem ostatním společnostem, které mohly využít režimu úplné daňové neutrality podle legislativního nařízení č. 358/1997.

(64) Itálie se dále domnívala, že dodatečné vyrovnání povolené pro zisky vzniklé z restrukturalizací bankovního sektoru uskutečněné podle zákona č. 218/1990 nemůže být srovnáváno s žádnými jinými uznáními zisků podle jiných opatření, a to ze dvou důvodů: v prvé řadě byly předmětné restrukturalizace v bankovním sektoru z hlediska jejich povahy jedinečné, a nelze je tedy porovnávat s ostatními restrukturalizacemi, a v druhé řadě byla daňová opatření směřující k odložení daňového uznání vytvořených zisků zvláště určena jen pro tyto restrukturalizace, neboť umožňovala režim částečné daňové neutrality jak pro vkládající subjekt, tak pro subjekt nabývající.

(65) Pokud se týká jedinečnosti restrukturalizací bankovního sektoru, italské orgány uvedly, že se toto opatření týkalo pouze některých operací restrukturalizace úvěrových ústavů, ke kterým docházelo od 22. srpna 1990 do 31. prosince 1995 a jejichž hlavním cílem byla privatizace sektoru úvěrových ústavů založených v Itálii podle veřejného práva. Mělo se zato, že nejvýhodnější právní formou, kterou měly tyto úvěrové ústavy založené podle veřejného práva v Itálii přijmout, bude akciová společnost, protože tato forma bude schopna zajistit vznik soukromých bankovních skupin v zemi a nastolit rovné podmínky mezi bankami na společném trhu. Podle zákona č. 218/1990 byly akcie původních úvěrových ústavů založených podle veřejného práva v návaznosti na jejich restrukturalizaci přímo předány společnostem, ve kterých bylo převládající nebo nepřevládající veřejné vlastnictví, nebo nově zřízeným či již existujícím veřejným bankovním fondům nebo též soukromým bankovním fondům, ve kterých bylo veřejné vlastnictví rozděleno mezi jednotlivé místní subjekty. Jak státu tak fondům byl udělen dočasný úkol řídit a postupně prodávat na trhu akcie těchto nově založených společností a umožnit tak konsolidaci bankovního trhu a vznik bankovních skupin v Itálii.

(66) Specifická povaha režimu daňové neutrality těchto bankovních restrukturalizací je odůvodněna skutečností, že v té době neexistoval obecný režim, který by zajistil daňovou neúčinnost restrukturalizací společností a vkladů částí podniků. Italský zákonodárce byl veden snahou usnadnit privatizaci některých úvěrových ústavů založených podle veřejného práva prostřednictvím jejich restrukturalizace a udělit jim novou právní formu akciových společností založených podle soukromého práva a současně znemožnit poskytnout těmto ústavům jiné než nezbytné výhody. Aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže s jinými úvěrovými ústavy založenými podle soukromého práva, zákonodárce stanovil: a) částečnou daňovou neutralitu jak pro vkládající tak pro nabývající subjekt (15 % z vytvořeného zisku bylo daňově uznatelných a zdaněných základní sazbou daně, která byla v té době ve výši 52,5 %); b) povinnost zaúčtovat neuznaný zisk do zvláštní rezervy, na kterou se vztahovala odložená daň; c) rozšíření téhož režimu částečné daňové neutrality na restrukturalizace úvěrových ústavů nezaložených podle veřejného práva, aby bylo zajištěno rovné daňové zacházení při restrukturalizacích společností, kterým byly podrobeny úvěrové ústavy založené jak podle veřejného práva, tak podle práva soukromého.

(67) Italské orgány souhlasily se závěrem Komise, podle kterého režimy daňové neutrality stanovené zákonem č. 218/1990 a v legislativním nařízením č. 358/1999 nepředstavují státní podporu, jelikož jsou odůvodněny vnitřní logikou daňového režimu (bod 20 rozhodnutí o zahájení řízení o formálním přezkoumání). Přesto se domnívaly, že i když jsou tyto závěry správné, ani režim daňového vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 nelze považovat za státní podporu, neboť představuje nezbytný doplněk režimu částečné daňové neutrality podle čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990, a je třeba dále přihlédnout k jedinečné povaze restrukturalizací bankovního sektoru.

(68) Itálie podotýkala, že jediné zisky, které mohly být dodatečně vyrovnány, byly historické zisky vzniklé z počátečních restrukturalizací provedených mezi 22. srpnem 1990 a 31. prosincem 1995, a které zbyly po daňovém uznání a zdanění 15 % části zisků. Použití náhradní daně ve snížené výši je plně odůvodněno jedinečnou povahou těchto zisků, které nejsou provozními zisky, nýbrž zisky vzniklými v předchozích letech, a zejména z jedinečné povahy restrukturalizací bankovního sektoru upravených zákonem č. 218/2000, u nichž byla z 15 % části realizovaných zisků zaplacena daň ve výši 52,2 %. Pokud bychom vypočítali průměrnou hodnotu z použité daňové sazby ve výši 52,5 % a sazeb 9 % a 12 % náhradní daně stanovených čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, ze zbývající 85 % části zisků by se celková použitá sazba nacházela mezi 15,48 % a 17,85 %, tj. sazba, která je v Itálii skutečně srovnatelná se sazbami ve výši 15 % a 19 %, které se používají v režimech implicitního vyrovnávání hodnot podle zákona č. 350/2003 v případě příslušně odepisovatelných aktiv a neodepisovatelných aktiv všech společností.

(69) Dále se italské orgány domnívají, že režim dodatečného vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 je méně pružný vzhledem k tomu, že obsahuje povinné dodatečné vyrovnání všech zbývajících zisků vyplývajících z řádné restrukturalizace, zatímco režim implicitního dodatečného vyrovnání podle čl. 2 odst. 25 téhož zákona poskytuje možnost dodatečně vyrovnat hodnotu jednotlivých aktiv, které vykazují vyšší aktuální hodnotu. Podle Itálie by byla tato pružnost extrémně výhodná pro přijímající společnosti vzhledem k tomu, že by si mohly vybrat, zdali dodatečně vyrovnat pouze odepisovatelná aktiva a nikoliv ta aktiva, jejichž prodejem by byl vytvořen zisk stejně osvobozený od daně. Například podle uvedeného režimu osvobození majetkových podílů platného od 1. ledna 2004 prodej kvalifikovaných majetkových podílů je z 95 % osvobozen od daně, a proto by se společnosti nevyplatilo odvádět daň z daňově uznaného zisku týkajícího se aktiv, která by byla stejně a plně osvobozena od daně. Podle italských orgánů je rozdíl samozřejmě zanedbatelný vzhledem k tomu, že mnoho historicky vložených aktiv v devadesátých letech do nově založených úvěrových ústavů představovalo kvalifikované majetkové podíly společností, a tedy téměř veskrze osvobozené od daně v návaznosti na výše popsanou daňovou reformu z roku 2003.

(70) V závěru italské orgány vyjádřily názor, že i kdyby Komise dospěla k závěru, že by sazba zaplacené daně podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 byla výhodnější, než by byla daň použitá podle obecného režimu dodatečného vyrovnání podle čl. 2 odst. 25 téhož zákona, faktický rozdíl by byl zanedbatelný a musel by být považován za minimální podporu, tzv. *de minimis*.

5. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH SUBJEKTŮ

(71) V připomínkách zúčastněných subjektů byla předložena celá řada názorů směřujících k odmítnutí srovnání režimu předmětného dodatečného daňového vyrovnání se státní podporou. Tvrdily, že se jedná o finančně technická opatření určená pro specifickou situaci čili pro vyřešení problému určitých nevyrovnaných neuznaných daňových hodnot týkajících se vyměněných aktiv v okamžiku, kdy došlo k uskutečnění některých restrukturalizací společností v bankovním sektoru. Takováto opatření dále nevedla k poskytnutí žádné výhody předmětným bankovním skupinám, jelikož ve skutečnosti způsobovala placení vedlejších nákladů, které zpravidla platit nemusely ostatní společnosti, které uskutečňovaly restrukturalizace srovnatelného typu v rámci obecného režimu daňové neutrality stanoveného legislativním nařízením č. 358/1997 a směrnicí o fúzích.

(72) Ve své podstatě zúčastněné subjekty tvrdily, že předmětný režim není selektivní vzhledem k tomu, že je odůvodněn jedinečnými vlastnostmi bankovního sektoru a zejména specifickými vlastnostmi restrukturalizace předmětných úvěrových ústavů. Dále podle zúčastněných subjektů Komise již sama považovala v některých svých předchozích rozhodnutích za slučitelný se společným trhem režim částečné daňové neutrality stanovený zákonem č. 218/1990, např. v rozhodnutí 2002/581/ES ze dne 11. prosince 2001 týkajícím se režimu státní podpory, který Itálie zavedla ve prospěch bank ([14]); toto rozhodnutí se potažmo odkazuje na sdělení Komise o zahájení řízení o formálním přezkoumání podpor poskytnutých Itálii ve prospěch banky Banco di Napoli ([15]).

(73) Zúčastněné subjekty dále tvrdí, že úvěrové ústavy, které uskutečňovaly tyto restrukturalizace, nepožívaly žádné zvláštní výhody, což by vyplývalo i z posouzení zaplacené náhradní daně předmětnými bankami za daňové uznání jejich zisků a daně, kterou by bylo třeba odvést jinými společnostmi, které se účastnily obdobných restrukturalizací v rámci režimu daňové neutrality. Odlišné daňové sazby oproti daňovým sazbám platné pro jiné společnosti a použité v roce 2003 bankami, které byly podrobeny restrukturalizacím, lze vysvětlit odlišnými daňovými režimy platnými pro oba dva typy restrukturalizací. Strany připomínají, že zatímco daňově neuznané zisky vzniklé z restrukturalizací uskutečněných podle legislativního nařízení č. 358/1997 byly volně rozdělitelnými zisky, jelikož mohly být rozdělovány mezi akcionáře bez dalšího zdanění u společnosti, zisky vzniklé podle zákona č. 218/1990 byly naopak odloženými zisky jak pro vkládající tak pro nabývající subjekt do té doby, dokud nebyly rozděleny příslušným akcionářům.

(74) Rozdíl mezi různými daňovými režimy, které se vztahují na vytvořené zisky, a vyplývající ze dvou odlišných situací by byl podle zúčastněných subjektů potvrzen výkladem obsaženým ve sdělení č. 82/2000 italského ministerstva financí ([16]), kterým tento finanční orgán potvrdil, že rozdíl mezi spravedlivou tržní hodnotou vkládané části podniku a daňovou hodnotou tohoto podniku není zdanitelným ziskem, je-li vklad proveden podle režimu daňové neutrality, a pokud by daňové hodnoty nebyly vyrovnány podle spravedlivé tržní hodnoty, podle hodnoty vkládajícího subjektu ani podle hodnoty nabývajícího subjektu. Sdělení dále dospívá k závěru, že rozdíl realizovaný prostřednictvím vložení části podniku nemá jiný než čistě účetní význam, dokud aktiva předmětné části podniku nejsou skutečně prodána, a tedy kdy se odložená narostlá hodnota stane rozdělitelnou mezi akcionáře bez jakéhokoliv zdanění u společnosti. Na druhé straně čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 výslovně stanoví, že rozdíl účetní hodnoty vyplývající z vkladu provedeného podle režimu částečné daňové neutrality v návaznosti na restrukturalizaci předmětných úvěrových ústavů by měl být zdaněn, nejen když aktiva tvořící zisk jsou vkládána, ale i když se zisk rozděluje mezi akcionáře.

(75) Podle připomínek zúčastněných subjektů skutečnost, že daňové sazby stanovené zákony č. 342/2000 a č. 448/2001 pro dodatečná vyrovnání roku 2000 a roku 2001 jsou totožné jak pro restrukturalizace úvěrových ústavů tak pro restrukturalizace jiných společností, zatímco naopak sazby dodatečného vyrovnání roku 2003 byly výhodnější jen pro banky, lze vysvětlit změnami zavedenými reformou daně z příjmu společností z roku 2003, která nahradila systém zdaňování daňové pohledávky metodou daňového osvobození z 95 %, aby nedocházelo k dvojímu zdanění dividend.

([14]) Viz bod 32 citovaného rozhodnutí (Úř. věst. L 184, 13.7.2002, s. 27).

([15]) Viz bod 3.2.1 citovaného sdělení (Úř. věst. C 328, 1.11.1996, s. 23).

([16]) Sdělení č. 82/E-67004 ze dne 6. června 2000, k dispozici v databázi o daňovém systému (*Služby daňové dokumentace*) italského Ministerstva financí na následující internetové adrese: http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=14000008220000606FIN110000006700400&Info=1,0,0

(76) Dále podle zúčastněných subjektů společnosti, které byly podrobeny restrukturalizacím, na rozdíl od úvěrových ústavů, které byly podrobeny restrukturalizacím, mohly své historické zisky rozdělit bez zaplacení daně z příjmu společností; příslušné dividendy by totiž podle daňového systému platného do 31. prosince 2003 podléhaly dani u příjemce – akcionáře. V případě, kdyby byla vybraná náhradní daň z příjmu společností pro účely daňového uznání těchto zisků (jak tomu bylo u režimů dodatečného daňového vyrovnání v letech 2000 a 2001), zaplacená daň by byla zaúčtována jako daňová pohledávka v částce, kterou by akcionář zaplatil v okamžiku rozdělení příslušných dividend. V rámci předchozího zdaňovacího systému by tedy daň zaplacená akcionářem v každém případě obsahovala daň z příjmu společností, případně zaplacenou zálohově, a následně by došlo k vyrovnání jakéhokoliv režimu dodatečného vyrovnání; tato skutečnost dále odůvodňuje použitelnost této sazby náhradní daně jak úvěrovými ústavy, které byly podrobeny restrukturalizaci, tak jinými společnostmi, které byly tehdy restrukturalizaci podrobeny.

(77) Situace se značně změnila po 31. prosinci 2003 zavedením režimu osvobození 95 % dividend vztahujících se na zisky z daňově odložených restrukturalizací a následně distribuovaných ve formách dividend. Počínaje rokem 2004 by se daň ze zisků vytvořených v návaznosti na restrukturalizace společností jiných, než jsou předmětné banky, a následně distribuovaných ve formě dividend vztahovala jen na 5 % zisků distribuovaných jako dividendy a tato by představovala jediný daňový dluh (v případě, kdyby nedošlo k použití některé náhradní daně), zatímco u zisků vytvořených bankami, které byly předmětem restrukturalizace, by v případě rozdělení tohoto zisku byla použita základní sazba daně z příjmu společností (i v případě, kdyby nebyla použita jiná náhradní daň). Pro účely vyrovnání tohoto rozdílného přístupu italský zákonodárce zavedl náhradní daň ve snížené nominální sazbě podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 tak, aby daňově uznal odložené zisky pouze u předmětných bank, které byly podrobeny restrukturalizaci, a naopak vyloučil odložené zisky vzniklé podle legislativního nařízení č. 358/1997 vzhledem k tomu, že tyto uvedené zisky by stejně po jejich rozdělení jako dividendy podléhaly nižšímu daňovému zatížení (vyloučení 95 % dividend z daňového základu nabyvatele).

(78) Souhrnně řečeno, podle zúčastněných subjektů režim dodatečného daňového vyrovnání roku 2003 neudělil bankám, které byly podrobeny restrukturalizaci, žádnou výhodu; jednalo se naopak o opatření zaměřené na odstranění nerovnosti mezi značně nákladnějším režimem dodatečného daňového vyrovnání stanoveného zákonem č. 218/1990 pro úvěrové ústavy, které byly podrobeny restrukturalizaci, a méně přísným obecným daňovým režimem používaným u zisků rozdělovaných společnostmi, které byly podrobeny restrukturalizaci podle obecného režimu stanoveného legislativním nařízením č. 358/1997.

(79) Závěrem zúčastněné subjekty uvedly, že i kdyby Komise měla dospět k závěru, že režim dodatečného daňového vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 udělil zvláštní výhodu pouze úvěrovým ústavům, které byly podrobeny restrukturalizaci uskutečňované podle zákona č. 218/1990, tato výhoda by nebyla v té výši, kterou Komise předběžně vypočetla, nýbrž by odpovídala pouze rozdílu mezi zaplacenou daní z titulu dodatečného vyrovnání a samostatně vedenou a oddělenou daní zaplacenou za přecenění jednotlivých odepisovatelných nebo neodepisovatelných aktiv podle čl. 2 odst. 25 téhož zákona č. 350/2003. Tento rozdíl by se rovnal části daně z provedeného přecenění a dokonce by měl být ještě ponížen o částku daně zaplacenou navíc z důvodu dodatečného vyrovnání aktiv, která nepředstavovala zdanitelné zisky, pokud by byly vloženy (majetek, jehož vklad vede k daňově osvobozeným ziskům).

6. VYHODNOCENÍ

6.1 Státní podpora podle čl. 87 odst. 1 smlouvy o ES

(80) Podle ustálené judikatury Soudního dvora ([17]) musí určitá opatření k tomu, aby byla považována za státní podporu, splňovat všechny zásady stanovené v čl. 87 odst. 1 Smlouvy o ES, tedy musí být poskytnuta státem nebo ze státních prostředků, musí poskytovat výhodu, která selektivním způsobem vytváří prospěch jen pro některé podniky nebo odvětví výroby, aniž by to bylo odůvodňováno vnitřní logikou daňového režimu, a dále musí narušovat nebo vytvářet nebezpečí narušení hospodářské soutěže a mít dopad na obchod.

Státní zdroje

(81) Komise má za to, že předmětné opatření bylo zcela zjevně financováno ze státních zdrojů vzhledem k tomu, že zaplacení náhradní daně ve snížené nominální výši oproti základní sazbě daně z příjmu společností z daňově uznaných zisků podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 odpovídá snížení daňového zatížení společností oproti řádnému zatížení na úkor veřejných financí.

([17]) Viz též rozhodnutí Soudního dvora ze dne 10. ledna 2006 ve věci C-222/04, *Ministerstvo hospodářství a financí v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato a Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, Sb. rozh. s. 2006, s. I-00289, bod 129.

Existence selektivní výhody

(82) Italské orgány a zúčastněné subjekty podotýkaly, že v předchozích rozhodnutích 2000/600/ES ([18]) o podmíněném schválení podpory udělené Itálií veřejným sicilským bankám: Banco di Sicilia a Sicilcassa, a 1999/288/CE ([19]) o podmíněném schválení podpory udělené Itálií bance Banco di Napoli, Komise sama přezkoumala a schválila režim částečné daňové neutrality podle zákona č. 218/1990 vzhledem k tomu, že dospěla k závěru, že toto opatření není státní podporou. Z tohoto důvodu by ani tento přezkoumávaný režim nebyl státní podporu, neboť nepředstavuje nic jiného než přirozený důsledek režimu daňového odložení stanoveného zmíněným zákonem č. 218/1990.

(83) V čl. 7 odst. 2 zákona č. 218/1990 se stanoví, že vklady aktiv a akcií provedené v rámci restrukturalizací předmětného bankovního sektoru podléhají částečné daňové neutralitě. Toto implikuje částečné daňové neuznání zisků vytvořených v návaznosti na vklad částí bankovních podniků, jak u vkládajícího tak u nabývajícího subjektu, za podmínky, že aktiva, která tvořila část vloženého podniku, budou zaúčtována v téže daňové hodnotě, kterou měla, když byla ve vlastnictví vkládajícího subjektu (převedená daňová hodnota), a přijaté akcie vkládajícím subjektem by nabyly stejné daňové hodnoty jako vkládaná aktiva (substituční daňová hodnota).

(84) V rámci tohoto řízení a vzhledem k tomu, že nedocházelo k nárůstům daňové hodnoty aktiv a vyměněných akcií, nebylo poskytnuto žádné daňové zvýhodnění subjektům, které byly podrobeny restrukturalizacím, a zdanění vytvořeného zisku v návaznosti na vklad bylo pouze odloženo až do doby budoucího daňového uznání (např. do chvíle převodu aktiv ze strany nabývající společnosti nebo akcií ze strany vkládajícího subjektu nebo společnosti). Vzhledem k tomu, že nedocházelo k nárůstům daňového základu u vkládajícího ani u nabývajícího subjektu, nebyla dána žádná podpora určená odložením daňového uznání zisku u společnosti.

(85) Toto odložení zaplacení daně ve smyslu režimu stanoveného zákonem č. 218/1990 bylo mimo jiné v souladu se základními zásadami zdanění společností, podle kterých se zdanění příjmů vztahuje na všechny výnosy a zisky, které jakákoliv společnost vytváří, zatímco vytvořené zisky se daňově neuznávají vzhledem k tomu, že nedochází k odpovídajícímu navýšení daňových hodnot předmětných aktiv. Proto mohlo ke zdanění stejně dojít až později.

(86) Vzhledem k výše uvedenému Komise potvrzuje původní posouzení formulované v rozhodnutí o zahájení řízení o formálním přezkoumání, to znamená, že: a) jak neuznání 85 % části vytvořených zisků u operací upravených podle zákona č. 218/1990, b) tak neuznání zisků vytvořených u operací upravených legislativním nařízením č. 358/1997 netvoří státní podporu, jelikož daňové hodnoty vyměněných aktiv zůstaly v nezměněném stavu ([20]); daňové zisky tedy nebyly materializovány, a tudíž nebyla poskytnuta žádná výhoda. Vzhledem k tomu, že vytvořené zisky byly zmrazeny, nebylo možné případný zisk rozdělovat a nebylo možné je odepisovat, snižovat jejich hodnotu ani je nijak jinak odečítat ze zdanitelného příjmu společností vyplývajícího z těchto operací v příslušné výši podílu na zisku z aktiv. Proto Komise dochází k názoru, že odložení daně u použité daňové neutrality je odůvodněno vnitřní logikou daňového systému a netvoří státní podporu.

(87) Na druhé straně režim dodatečného daňového vyrovnání stanovený čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 přiznával právo na nárůst daňové hodnoty, ze kterého měla být zaplacena daň z příjmu společností v základní sazbě, pokud by nebyla k dispozici zvláštní náhradní daň, jako je daň, která je předmětem přezkoumání. Komise má za to, že pro zdanění zisků vnitrostátní zákonodárce může používat náhradní daň o výhodnější sazbě, než je sazba základní. Vzhledem k tomu, že se daň z převodu obvykle odvádí ihned, ale daňové výhody nárůstu zdanitelného základu vložených aktiv se projeví až v průběhu času, např. formou odečítání jejich pravidelných odpisů nebo v okamžiku převodu těchto aktiv, řádné zdanění tohoto zisku vede obvykle k nárůstu celkové daně v čisté výši u vkládající a nabývající společnosti. Náhradní daň se sazbou nižší, než je sazba základní, ze zisků vytvořených v důsledku restrukturalizací společností by mohla být odůvodněna v zásadě tak, že se jedná o technické opatření směřující k usnadnění daňového uznání zisků.

([18]) Úř. věst. L 256, 10.10.2000, s. 21.
([19]) Úř. věst. L 116, 4.5.1999, s. 36.
([20]) Pokud byla naopak realizovaná hodnota uznaná, podléhá dani jako v případě zisku ve výši 15 % uznaného při operacích, na které se vztahuje zákon č. 218/1990.

(88) Přesto takovéto daňové dodatečné a preferenční vyrovnání může být odůvodněno, pouze pokud je lze objektivně použít za stejných podmínek jako všechna daňová uznání srovnatelných zisků tak jako jsou ty, které vyplývají z ostatních restrukturalizací neupravených zákonem č. 218/1990, včetně restrukturalizací týkajících se jiných úvěrových ústavů.

(89) Komise má za to, že dodatečná vyrovnání stanovená zákony č. 342/2000 a č. 448/2001 umožnila podnikům, které byly podrobeny restrukturalizacím upraveným zákonem č. 218/1990 a legislativním nařízením č. 358/1997, daňově uznat historicky vytvořené zisky prostřednictvím zaplacení náhradní daně v jednotné sazbě u všech předmětných podniků. Komise proto uzavírá, že tato dodatečná vyrovnání představovala obecná daňová opatření a že náhradní daň použitá ve snížené výši oproti tehdy platné základní sazbě daně z příjmu společností nevytvářela žádnou konkurenční výhodu pro předmětné společnosti, neboť byla použita za stejných podmínek na všechny podniky, které se rozhodly daňově uznat historicky vytvořené zisky, sice dočasně daňově neuznané podle příslušných ustanovení zákona č. 218/1990 nebo legislativního nařízení č. 358/1997. Komise proto uzavírá, že tato dodatečná vyrovnání představují obecná daňová opatření odůvodněná vnitřní logikou daňového systému a nejsou státní podporou.

(90) Oproti tomu má Komise za to, že dodatečné daňové vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 a č. 218/1990 nepředstavovalo obecné opatření, jelikož se vztahovalo pouze na zisky vytvořené některými úvěrovými ústavy v návaznosti na restrukturalizace provedené podle zákona č. 218/1990.

(91) Zejména se Komise domnívá, že daňový režim, který je předmětem přezkoumání, poskytl výhodu odpovídající rozdílu mezi skutečně zaplacenou daní z dodatečného vyrovnání hodnoty aktiv a daní v základní sazbě, která by byla zaplacena, kdyby toto dodatečné vyrovnání bylo provedeno bez existence čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003. Skutečná sazba daně platné v roce 2004 u těchto zisků byla 37,25 % (složená z daně z příjmů společností ve výši 33 % a místní daně z výrobních činností ve výši 4,25 %), zatímco skutečně zaplacená náhradní daň činila 9 % (bez zohlednění odpočtu vyplývajícího z odložení platby daně).

(92) Komise dále upozorňuje na skutečnost, že ve smyslu zákona č. 350/2003 byla náhradní daň placena bez úroku a ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006), zatímco daň v základní sazbě, která by byla zaplacena, kdyby neexistovalo ustanovení čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, by bylo třeba zaplatit v roce 2004 v plné výši. Komise dále uvádí, že hodnota přeměněná na odpovídající podporu skutečně zaplacené daně devíti subjekty, které požívaly výhod režimu, jenž je předmětem přezkoumání, činí 185 505 996 EUR, zatímco daň v základní sazbě by činila 771 991 022 EUR (37,25 % z vytvořeného zisku, odpovídající nejméně 2 059 miliónům EUR). Rozdíl mezi řádnou daní a skutečně zaplacenou daní je tedy 586 485 026 EUR.

(93) Komise má za to, že výše uvedená výhoda byla skutečně omezena pouze na úvěrové ústavy, které prováděly operace upravené zákonem č. 218/1990, zatímco ostatní úvěrové ústavy a jiné společnosti, které prováděly obdobné restrukturalizace podle legislativního nařízení č. 358/1997, nemohly využívat výhod tohoto režimu dodatečného daňového vyrovnání a příznivějších podmínek, které tento režim poskytoval.

(94) Italské orgány a zúčastněné subjekty podotýkaly, že žádný z devíti subjektů, který požíval výhod tohoto režimu, by nebyl ochoten dodatečně upravit hodnotu svých aktiv, pokud by byl podroben zdanění základní sazbou daně z příjmů společností z daňově uznaných zisků. Dále, podle poskytnutých vysvětlení italskými orgány, ostatní společnosti, které nebyly podrobeny restrukturalizacím prováděným podle zákona č. 218/1990, využívaly výhod poskytovaných implicitním režimem dodatečného daňového vyrovnání stanoveného čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 podle obecných způsobů, ve své podstatě shodných, a podle článku 17 zákona č. 342/2000.

(95) Italské orgány a zúčastněné subjekty mají za to, že pro správný výpočet předmětné výhody je třeba přihlédnout k daním zaplaceným v okamžiku původních vkladů, to znamená k době, kdy platil zákon č. 218/1990, tj. k celkové sazbě převyšující 40 %. Skutečné a celkové zdanění předmětných zisků v roce 1990 společně se zdaněním v roce 2004 by bylo značně vyšší, než je základní sazba platná v roce 2000 u dodatečných vyrovnání a v tomto důsledku by tedy netvořilo žádné zvýhodnění.

(96) Komise přesto podotýká, že režim podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 netvoří dodatečné daňové vyrovnání nevyrovnaných hodnot vyplývajících z daňově neutrálních restrukturalizací, nýbrž režim daňového přecenění, který umožňoval vytvořit latentní zisky vyplývající z vyrovnání aktuální hodnoty podle daňové hodnoty aktiv v držení přijímajících společností. Komise se domnívá, že oba dva režimy nelze srovnávat, a dále je toho názoru, že režim daňového přecenění podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 není totožný s režimem dodatečného daňového vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 téhož zákona s přihlédnutím k rozdílu mezi zákonnými sazbami náhradní daně aplikovanými u těchto dvou režimů.

(97) Komise proto uzavřela, že společnosti, které dodatečně vyrovnaly účetní hodnoty svých aktiv podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, požívaly zvláštní výhody spočívající v rozdílu mezi základní sazbou daně z daňově uznaného zisku a zvláštní náhradní daní z tohoto zisku.

(98) Zúčastněné subjekty namítaly, že nižší sazba náhradní daně, než je její základní sazba stanovená čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, nebyla selektivní, neboť byla odůvodněna zvláštními právními a skutkovými okolnostmi zdanění zisků vzniklých z restrukturalizací uskutečněných podle zákona č. 218/1990. Dále tvrdily, že po uplynutí celé této doby Itálie již nemůže tyto zisky zákonně zdaňovat jako zisky vzniklé z ostatních restrukturalizací společností.

(99) Komise vzala na vědomí skutečnost, že restrukturalizace provedené ve smyslu zákona č. 218/1990 obsahovaly podmínky a specifická ustanovení směřující k odložení daňového uznání zisků vytvořených v návaznosti na tyto restrukturalizace tak, jak bylo prohlášeno i ve zmíněném sdělení italského ministra financí. Navzdory tomu se Komise domnívá, že režim částečné daňové neutrality stanovený zákonem č. 218/1990 je ve své podstatě totožný se režimem celkové daňové neutrality stanoveným legislativním nařízením č. 358/1997, pokud se týká vytvořených, ale daňově neuznaných zisků. Jelikož jsou obě situace skutečně srovnatelné, zákonodárce měl použít tutéž úpravu, když v roce 2003 stanovil daňové uznání odložených zisků.

(100) Komise má dále za to, že použití nižší sazby daně nelze považovat pouze za kompenzaci nákladnějšího zdanění zisků vzniklých z restrukturalizací bankovního sektoru podle zákona č. 218/1990 a rozdělené akcionářům jako dividendy oproti zdanění zisků rozdělených jako dividendy vyplývajících z jiných restrukturalizací podle režimu daňové neutrality tak, jak je naopak tvrzeno ve výše uvedeném sdělení. Pod takovéto tvrzení se nelze podepsat vzhledem k tomu, že použití jiných náhradních daní na zisky nemůže být vždy odůvodněno použitelnými rozdílnými daňovými zatíženími pro případy, kdy odložené zisky jsou distribuovány jako dividendy. Komise k tomuto bodu dále připomíná, že připuštění podobného odůvodnění by se rovnalo povolení používání jiných sazeb, než jsou sazby daně z příjmu společností, pouze u některých společností jen z toho důvodu, že tyto posledně uvedené společnosti se účastnily určitých typů restrukturalizací, které stát upřednostňuje.

(101) Komise se domnívá, že daňová výhoda vyplývající z použití režimu dodatečného daňového vyrovnání podle čl. 2 odst. 26 zákona 350/2003 nemůže být považována za nevýznamnou položku, tj. za tzv. *de minimis*. Při určování existence určité podpory Komise musí ve své podstatě porovnávat daň ve snížené nominální sazbě aplikované na přezkoumávaný režim a daň, která by byla použita v případě, kdyby tento režim nebyl k dispozici, a přijímající úvěrové ústavy by daňový základ svých aktiv vyrovnaly a rozdělily by mezi akcionáře zisky vyplývající z těchto dodatečných daňových vyrovnání.

(102) Komise nemá na mysli jen toto, ale i skutečnost, že ani údajná nepatrnost finanční výhody poskytnutá státem není sama o sobě dostačujícím důvodem pro nepřijetí názoru, že tato výhoda může být považována za státní podporu. Komise též uvádí, že se nelze odvolávat na výjimku *de minimis* stanovenou nařízením Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu *de minimis* ([21]) vzhledem k tomu, že opatření, které je předmětem přezkoumání, nepředstavuje transparentní podporu, jak toto nařízení požaduje, a vzhledem k tomu, že italské orgány se nepřizpůsobily podmínkám stanoveným v tomto nařízení.

([21]) Úř. věst. L 379, 28.12.2006, s. 5.

Odůvodnění povahy režimu

(103) Podle italských orgánů a zúčastněných subjektů režim dodatečného vyrovnání stanovený čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 je odůvodněn zvláštními vlastnostmi bankovního sektoru a z tohoto důvodu nepředstavuje státní podporu.

(104) Podle judikatury Soudního dvora daňové opatření je selektivní, pouze pokud z právního a reálného hlediska zavádí neodůvodněnou diskriminaci v navzájem srovnatelných situacích ve světle cílů sledovaných daňovým systémem ([22]) a „existence výhody podle čl. 87 odst. 1 Smlouvy nemůže být automaticky vyvozována z rozdílného přístupu, kterému jsou dotčené podniky vystaveny“ ([23]).

(105) Komise má za to, že režim, který je předmětem přezkoumání, nepředstavuje přizpůsobení obecného systému odlišným vlastnostem bankovního sektoru, nýbrž spíše selektivní výhodu, která má dopad na zlepšení konkurenceschopnosti jen určitých podniků čili úvěrových ústavů, které se účastnily těchto restrukturalizací.

(106) Italské orgány dále tvrdí, že předmětný režim je pouhou reedicí režimu zavedeného podle zákona č. 342/2000, který neobsahoval prvek státní podpory, protože se vztahoval na zisky vytvořené v návaznosti na jakémkoliv typu restrukturalizace společnosti. Režim stanovený zákonem č. 350/2003 musí být srovnáván s režimem stanoveným zákonem č. 342/2000 a podle názoru Itálie neposkytuje žádnou další výhodu. Jak bylo výše vysvětleno, Komise tento názor nesdílí, neboť dodatečné vyrovnání podle zákona č. 350/2003 má omezenější dopad oproti obecnému dodatečnému vyrovnání stanovenému zákonem č. 342/2000.

(107) S ohledem na výše uvedené Komise dospěla k závěru, že výhoda poskytnutá některým úvěrovým ústavům podle zákona č. 350/2003 představovaná použitím zvláštní náhradní daně na vytvořené zisky z určitých vkladů aktiv namísto základní sazby daně je zvláštní výhoda, která je neodůvodněná logikou daňového systému.

Narušení hospodářské soutěže a dopad na obchod mezi členskými státy

(108) Podle ustálené judikatury Soudního dvora ([24]), k tomu, aby určité opatření narušovalo hospodářskou soutěž, je dostačující, aby příjemce podpory s ostatními podniky soutěžil na trhu otevřeném hospodářské soutěži, dále aby toto opatření mělo dopad na obchod mezi členskými státy, pokud finanční podpora poskytnutá státem posiluje pozici podniku oproti ostatním konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství ([25]).

(109) Komise má za to, že tato významná výše podpory skutečně přispěla k posílení finanční pozice příjemců působících v bankovním sektoru, kteří s ostatními podniky poskytujícími služby uvnitř Společenství soutěží na volném trhu s finančními službami, jenž je hospodářské soutěži otevřen.

(110) Komise má dále za to, že výhoda poskytnutá ve prospěch předmětných úvěrových ústavů je schopna narušovat hospodářskou soutěž současného tržního prostředí, pro které je charakteristická možnost konsolidace italského bankovního sektoru. Skutečnost, že některé italské úvěrové ústavy odstranily svůj daňový dluh týkající se latentních přírůstků hodnot v jejich aktivech a vykázaných v jejich účetních závěrkách prostřednictvím zaplacení daně ve snížené nominální sazbě vede ke zvýšení schopnosti těchto úvěrových ústavů přilákat potenciální investory a nabyvatele a dále zlepšit jejich nahlížení na ekonomickou hodnotu. Komise je toho názoru, že výhoda poskytnutá daňovým režimem, který je předmětem přezkoumání, může vést k neodůvodněnému narušování trhu s akvizicemi společností působících v italském bankovním sektoru.

6.2 **Slučitelnost**

(111) Tento režim, který je předmětem přezkoumání, představuje státní podporu podle čl. 87 odst. 1 Smlouvy o ES, a v míře, ve které ji představuje, musí být posuzována jeho slučitelnost vzhledem k odchylkám stanoveným čl. 87 odst. 2 a 3 Smlouvy o ES. Ani italské orgány ani zúčastněné subjekty nevznesly zvláštní argumenty a nedovolávaly se použití některé z výše uvedených odchylek na tento případ.

(112) Odchylky stanovené v čl. 87 odst. 2 Smlouvy o ES týkající se podpory sociální povahy poskytované individuálním spotřebitelům, podpory určené k náhradě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi a podpory poskytované hospodářství určitých oblastí Spolkové republiky Německo se na tento případ nevztahují.

([22]) Rozsudek ze dne 8. listopadu 2001 ve věci C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Sb. rozh. s. 2001, s. I-8365.

([23]) Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001 ve věci C-53/00, *Ferring v. ACOSS*, Sb. rozh. s. 2001, s. I-9067, bod 17.

([24]) Rozsudek Soudu prvního stupně ve věci T-214/95, *Het Vlaamse Gewest v. Komise*, Sb. rozh. s. 1998, s. II-717.

([25]) Rozsudek Soudního dvora ve věci 730/79, *Philip Morris v. Komise*, Sb. rozh. s. 1980, s. 2671, bod 11.

(113) Odchylka stanovená čl. 87 odst. 3, písm. a) Smlouvy o ES povoluje podpory určené pro hospodářský rozvoj oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní nebo s vysokou nezaměstnaností; tuto odchylku nelze použít na tento případ, neboť tato podpora nepřispívá k hospodářskému rozvoji oblastí majících v Itálii tyto charakteristiky.

(114) Režim nemůže být považován za projekt společného evropského zájmu nebo za pomoc směřující k nápravě vážné poruchy v hospodářství některého členského státu, jak je stanoveno v čl. 87 odst. 3 písm. b) Smlouvy o ES, ani nesměřuje na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví, jak je stanoveno v čl. 87 odst. 3 písm. d) Smlouvy o ES.

(115) Dále je třeba tento režim přezkoumat s ohledem na čl. 87 odst. 3 písm. c) Smlouvy o ES, který povoluje podpory, které mají usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, pokud nemění podmínky obchodu v takové míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem. V tomto smyslu je třeba podotknout za prvé, že předmětná podpora není v souladu s žádnou úpravou, která by definovala kritéria slučitelnosti se společným trhem u určitých typů podpor. Zejména není v souladu s Pokyny Společenství ke státní podpoře na záchranu a restrukturalizaci podniků v nesnázích ([26]) v době platnosti. Za druhé, vzhledem k tomu, že daňová výhoda byla poskytnuta až v pozdější době vzhledem k operacím, ke kterým již došlo, nelze předpokládat, že tato výhoda bude mít podpůrné dopady nezbytné pro odůvodnění použití takovéto odchylky.

(116) Komise se naopak domnívá, že předmětný daňový režim vedl ke snížení nákladů, které by přijímající úvěrové ústavy měly normálně vynaložit v případě restrukturalizací popsaného typu, a proto je třeba na něj nahlížet jako na podporu jejich fungování. Takovouto podporu nelze považovat za slučitelnou se společným trhem, neboť nepřispívá k rozvoji žádné činnosti nebo žádné hospodářské oblasti a není v čase omezena, ani klesající nebo proporční vzhledem k tomu, co je potřebné pro nápravu určitých konkrétních hospodářských situací.

(117) Komise tedy dospěla k závěru, že režim, který je předmětem přezkumu, není slučitelný se společným trhem.

([26]) Úř. věst. C 288, 9.1.1999, s. 2.

6.3 **Navrácení**

(118) Vzhledem k tomu, že byl tento režim podpor zaveden, aniž by se vyčkalo na předběžné povolení Komise, je třeba přistoupit k navrácení v souladu s článkem 14 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES ([27]). Nicméně podle praxe týkající se některých režimů daňových podpor ([28]) má Komise za to, že navrácení se musí týkat pouze nezaplacených daní vzhledem k částkám, které by subjekt, jenž požíval výhod z režimu, zaplatil, pokud by využil jiných daňových režimů, které byly v té době k dispozici. Komise se domnívá, že v tomto případě použití alternativního režimu daňového přecenění podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 nepředstavuje čistě hypotetické rozhodnutí, nýbrž racionální rozhodnutí, kterého mohli předmětní přijemci využít při daňovém uznání skutečné hodnoty jejich aktiv ([29]).

(119) Je třeba připomenout, že čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 obsahuje obecné ustanovení pro uznání závazků vytvořených podniky, které se rozhodly přecenit aktiva vykázaná v účetní závěrce k 31. prosinci 2002 a zaúčtovat je v jejich tehdejší tržní hodnotě prostřednictvím zaplacení náhradní daně ve výši 19 % v případě přecenění odepisovatelných aktiv a ve výši 15 % v případě neodepisovatelných aktiv a tuto daň zaplatit ve třech splátkách (50 % v roce 2004, 25 % v roce 2005 a 25 % v roce 2006). Tento režim obecného rozsahu se vztahoval i na úvěrové ústavy, které byly dotčeny předmětnou restrukturalizací. Třebaže dodatečná vyrovnání a přecenění nelze považovat za srovnatelné operace, Komise je toho názoru, že pokud by tehdy nebyl k dispozici režim dodatečného vyrovnání, dotčené úvěrové ústavy by se s největší pravděpodobností rozhodly pro obecný režim přecenění podle čl. 2 odst. 25 zákona 350/2003.

(120) Vzhledem k výše uvedenému Komise dospěla k názoru, že navrácení podpor musí být omezeno pouze na rozdíl mezi daní, kterou bylo třeba zaplatit z přecenění vlastněných aktiv podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003 (ve výši 19 % v případě přecenění odepisovatelných aktiv a ve výši 15 % v případě neodepisovatelných aktiv, jež jsou obvykle v držení úvěrovými ústavy, které se účastnily předmětných restrukturalizací) a skutečně zaplacenou daní podle čl. 2 odst. 26 téhož zákona č. 350/2003.

([27]) Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1.

([28]) Viz oddíl VI rozhodnutí Komise 2006/748/ES ze dne 4. července 2006 o státní podpoře C 30/04 (ex N 34/04) uplatňované Portugalskem, která osvobozuje od daně z příjmu právnických osob kapitálové zisky z některých operací/transakcí, jež byly provedeny veřejnými podniky (Úř. věst. L 307, 7.11.2006, s. 219).

([29]) Viz body 113–119 rozsudku Soudního dvora ze dne 15. prosince 2005 ve věci C-148/04, *Unicredito Italiano SpA v. Agenzia delle Entrate, Ufficcio Genova 1*, Sb. rozh. s. 2005, s. I-11137.

7. **ZÁVĚR**

(121) Komise konstatuje, že Itálie protiprávně zavedla čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 v rozporu s čl. 88 odst. 3 Smlouvy o ES. Režim podpory není v souladu se společným trhem.

(122) Je třeba přistoupit k navrácení pouze poskytnuté podpory v částce odpovídající chybně uhrazeným daním ve srovnání s částkou, kterou by poživatel výhod ze režimu zaplatil, pokud by využil jiných daňových režimů, které byly tehdy k dispozici.

(123) Částka k navrácení je tedy omezena rozdílem mezi daní, která by byla zaplacena podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003, a skutečně zaplacenou daní podle čl. 2 odst. 26 téhož zákona č. 350/2003,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Odchylný daňový režim podle čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003, který Itálie zavedla, představuje státní podporu a není slučitelný se společným trhem.

Článek 2

Itálie zruší režim uvedený v článku 1.

Článek 3

1. Itálie přijme veškerá nezbytná opatření pro navrácení poskytnuté podpory od příjemců, a to formou zavedení náhradní daně stanovené čl. 2 odst. 26 zákona č. 350/2003 týkající se daňového uznání zisků vyplývajících z restrukturalizací prováděných podle zákona č. 218/1990, tj. podpory, která jim byla dána protiprávně k dispozici.

2. Částka k navrácení je tedy omezena rozdílem mezi daní, která by byla zaplacena, pokud by příjemci podpory použili režim daňového přecenění podle čl. 2 odst. 25 zákona č. 350/2003, a skutečně zaplacenou daní podle čl. 2 odst. 26 téhož zákona č. 350/2003.

3. Navrácení musí být provedeno bezodkladně a podle postupů vnitrostátního práva za podmínky, že toto umožňuje okamžité a skutečné provedení tohoto rozhodnutí.

4. Částky k navrácení musí zahrnovat i úroky, které počínají ode dne, kdy byla podpora poskytnuta příjemci, až do doby skutečného navrácení.

5. Úroky se vypočítávají podle ustanovení uvedeného v hlavě V nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES.

Článek 4

Do dvou měsíců po oznámení tohoto rozhodnutí Itálie informuje Komisi o plánovaných nebo již zavedených opatřeních pro účely splnění tohoto rozhodnutí. Tyto informace je třeba zaslat formou vyplněného dotazníku, který je připojen v příloze I k tomuto rozhodnutí. Do čtyř měsíců od doručení tohoto rozhodnutí Itálie informuje Komisi o přijatých opatřeních, kterými bylo toto rozhodnutí splněno.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Italské republice.

V Bruselu dne 11. března 2008.

Za Komisi

Neelie KROES

členka Komise

PŘÍLOHA I

Informace o provedení rozhodnutí Komise o státní podpoře C 15/07 (ex NN 20/07) poskytnuté Itálií a týkající se daňové pobídky ve prospěch některých úvěrových ústavů, u nichž byla provedena restrukturalizace

1. **Celkový počet příjemců a celková částka podpory k navrácení**

1.1 Uveďte, jakým způsobem bude vypočtena částka podpory k navrácení od jednotlivých příjemců:

— jistina,

— úroky.

1.2 Uveďte celkovou částku protiprávně poskytnuté podpory v rámci tohoto režimu k navrácení (v hrubé ekvivalentní výši podpory, v cenách z …):

1.3 Uveďte celkový počet příjemců, kteří musí navrátit protiprávně poskytnutou podporu v rámci tohoto režimu:

2. **Plánovaná a již zavedená opatření pro navrácení podpory**

2.1 Uveďte plánovaná a již zavedená opatření pro okamžité a skutečné navrácení podpory. Dále uveďte právní podklady, pokud existují, k plánovaným a zavedeným opatřením:

2.2 Uveďte datum, do kterého bude dokončeno navracení podpor:

3. **Informace o jednotlivých příjemcích**

Do níže uvedené tabulky uveďte údaje o každém příjemci, od kterého musí být navrácena protiprávně poskytnutá podpora podle tohoto režimu.

Identifikační údaje o příjemci	Částka protiprávně poskytnuté podpory (*) Měna: …	Vrácené částky (°) Měna: …

(*) Částka podpory, která byla dána k dispozici příjemci (v hrubé ekvivalentní výši podpory, podle ceny z …).
(°) Vrácené částky v hrubé výši (včetně úroků).