II

(Az EK-Szerződés/Euratom-Szerződés alapján elfogadott jogi aktusok, amelyek közzététele nem kötelező)

HATÁROZATOK

BIZOTTSÁG

A BIZOTTSÁG HATÁROZATA

(2008. március 11.)

társasági átszervezésen átesett egyes hitelintézeteknek nyújtott adóösztönzőket illetően Olaszország által végrehajtott C 15/07 (ex NN 20/07) sz. állami támogatásról

(az értesítés a C(2008) 869. számú dokumentummal történt)

(Csak az olasz nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

(2008/711/EK)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre és különösen annak 88. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az EGT-megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az említett rendelkezéseknek megfelelően felkérte az érdekelt feleket észrevételeik megtételére [1], és tekintettel a benyújtott észrevételekre,

mivel:

1. ELJÁRÁS

(1) 2003. december 24-én az olasz parlament elfogadta a 2003. december 24-i 350. sz. törvényt (350/2003 sz. törvény) [2], amelynek 2. cikke 26. albekezdése egyes hitelintézeteknek az olasz állami tulajdonban lévő hitelintézetek privatizációjáról szóló, 1990. július 30-i 218. sz. törvény (218/1990 sz. törvény) szerinti átszervezésből származó, vagy az által érintett vagyonára külön adókiigazítási programot ír elő.

(2) Az olasz hatóságok nem jelentették be a programot a Bizottságnak az állami támogatások EK–Szerződés 88. cikke (3) bekezdése szerinti ellenőrzése céljából. A Bizottság mindazonáltal előzetes vizsgálatot indított az említett programra vonatkozóan.

(3) A Bizottság 2005. szeptember 26-án kelt (D/57424) levelében felkérte az olasz hatóságokat, hogy küldjenek el minden vonatkozó információt annak megállapítása céljából, hogy a program összeegyeztethető-e az állami támogatások szabályaival, valamint hogy szabályszerű-e az EK–Szerződés 88. cikke (3) bekezdésében előírt, bármely állami támogatással kapcsolatos terv előzetes bejelentésére vonatkozó kötelezettség vonatkozásában.

(4) Olaszország 2005. november 29-én kelt (A/39913) levelében rendelkezésre bocsátotta a kért információkat.

(5) A Bizottság 2006. március 31-én kelt levelében további felvilágosítást kért Olaszországtól annak megállapítására, hogy a program az állami támogatással esetlegesen egyenértékűnek, illetve a közös piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető-e.

(6) Olaszország 2006. május 5-én kelt (A/33466) levelében rendelkezésre bocsátotta a kért információkat.

(7) A Bizottság 2006. július 3-án találkozott az olasz hatóságokkal a vizsgált adókiigazítási program működésének és indokoltságának megvitatása érdekében. Az ülés során a Bizottság tudomásul vette az olasz hatóságok által nyújtott magyarázatokat, de továbbra is fenntartotta a szóban forgó programmal kapcsolatos kétségeit, nevezetesen annak az állami támogatással való esetleges egyenértékűségét és a közös piaccal való összeegyeztethetőségét illetően.

[1] HL C 154., 2007.7.7., 15. o.

[2] Olaszország 2004. évi pénzügyi törvénye, az Olasz Köztársaság Hivatalos Közlönyének 2003.12.27-i 299. száma.

(8) Az olasz hatóságok 2006. július 28-án kelt (A/36106) levelükben átadták az Olaszország által előterjesztett információk és a 2006. július 3-i ülésen szolgáltatott felvilágosítások összefoglalóját.

(9) A Bizottság 2007. május 30-án kelt (D/203295) levelében tájékoztatta Olaszországot azon határozatáról, hogy az EK–Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése értelmében eljárást indít a támogatási intézkedést illetően. A Bizottság az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétett határozatában ([3]) felhívta az érdekelt feleket, hogy terjesszék elő a hivatalos vizsgálati eljárás megindításával kapcsolatos észrevételeiket.

(10) Az olasz hatóságok 2007. július 5-én kelt (A/35808) levelükben előterjesztették észrevételeiket.

(11) A Bizottság ezenkívül észrevételeket kapott az érdekelt felektől, különösen a Paribas bankcsoporttól, amelynek részét képezi a Banca Nazionale del Lavoro, valamint az UniCredit bankcsoporttól, amely alá tartozik a Capitalia, a Banca di Roma és a Banco di Sicilia.

(12) A Bizottság előbb 2007. október 3-án kelt (D/53926), majd 2007. november 22-én kelt (D/54681) levelében tájékoztatta az olasz hatóságokat az érdekelt felektől kapott észrevételekről, és arra kérte Olaszországot, hogy terjessze elő saját észrevételeit. Az olasz hatóságok 2007. november 5-én kelt (A/39031) és 2007. december 21-én kelt (A/40631) levelükben közölték a Bizottsággal, hogy nem kívánnak előadni semmilyen egyéb észrevételt vagy utólagos megjegyzést.

2. A PROGRAM RÉSZLETES LEÍRÁSA

2.1. A tőkenyereségek megadóztatása

(13) Az olasz adórendszer – akárcsak a legtöbb modern adórendszer – a társaságok adóztatása terén bizonyos alapelvekre épül: a jogi személyiséggel rendelkező jogalanyok többségére (elsősorban a kereskedelmi társaságokra) a társasági szintű jövedelemadót alkalmazzák, bár egyes jogi személyiséggel nem rendelkező jogalanyokat, valamint egyes személyegyesítő társaságtípusokat illetően a kötelező vagy választott adózási átláthatóság is alkalmazásra kerül. Az adófizetésre kötelezett társaság részvényesei a társaságtól különálló adóköteles alanyok, és elviekben a birtokolt részesedési tőkével összefüggésben szerzett tőkenyereségek és osztalékok utáni adót vetik ki rájuk, noha léteznek olyan alkalmazható mechanizmusok, amelyek az elért részesedésekkel kapcsolatos jövedelmek utáni kettős adózás hatásainak enyhítését szolgálják. A társasági tőkenyereségeket is megadóztatják keletkezésük és adóügyi figyelembevételük pillanatában. A társaság passzív kamatai elviekben levonhatók, a tőkeköltség viszont nem, ezáltal a kamatbevételeket egyszer, a kötelezettség birtokosának szintjén (a kötelezettség birtokosára érvényes adókulccsal) adóztatják, a tőkebefektetők által tulajdonrészük után kapott osztalékot ezzel szemben a társaság szintjén és – elviekben legalábbis – a részvényes szintjén is megadóztatják.

(14) Egy társasági részesedés részvényes általi megszerzése nem jár a társaság eszközeire vonatkozó adóalap módosításával. Másrészt egy társaság eszközeinek átruházása szabályszerűen tőkenyereséget, illetve tőkeveszteséget idéz elő, amire az átadó társaság szintjén adót vetnek ki. Mivel a javak átruházására kivetett adót általában azonnal ki kell fizetni, az átruházott javak értéknövekedéséből származó adókedvezmények azonban időben csak később realizálódnak (időszakos törlesztések), a társasági szinten megadóztatható javak átruházása általában az eladó és a vevő társaság teljes nettó adójának növekedésével jár.

(15) A társasági eszközök részvényeseknek való átruházása szintén az átruházott javakból származó tőkenyereségre vonatkozó adókivetéssel jár, ezzel egyidejűleg a részvényesek birtokában lévő forgó eszköz adóalapja megfelelő mértékben növekszik, különösen ha a részvényesek társaságok, lévén hogy az eszközök értéknövekedését a társasági szinten realizált tőkenyereség adóügyi elismerése nélkül nem lehet bejegyezni.

2.2. Az eszközök átértékelései és általános kiigazítások

(16) A társasági javak átértékelése olyan számviteli művelet, amely által a társaság mérlegébe jegyzett befektetett eszközök könyv szerinti értékét piaci érték szerint számítják (mivel a befektetett eszközök általában amortizálódhatnak, könyv szerinti értékük idővel csökken, miközben piaci értékük változatlan maradhat, ezért könyv szerinti maradványértéküknél magasabbra emelkedhet értékük idővel felértékelődött). Mivel egy társaság eszközeinek könyv szerinti értéknövekedése a társasági szinten realizált tőkenyereség adóügyi elismerése nélkül nem jegyezhető be, az átértékelés által létrehozott többletet a befektetett eszközök értéknövekedésének kell tekinteni, amelyet ugyanolyan feltételek mellett lehet kimeríteni, mint a vonatkozó javakat. Továbbá, ilyen (átértékelt) eszközök jövőbeni eladásakor a realizált tőkenyereség alacsonyabb lesz az eladásért kapott csereérték és az eszközök könyv szerinti értéke közötti kisebb különbség miatt.

([3]) Lásd az 1. lábjegyzetet.

(17) Az átértékelések rendkívüli elszámolási műveletek, mert a mérleg szabályozása hagyományos elővigyázatossági kritériumokon alapul, míg az átértékelések azon a (rendkívüli) feltételezésen alapulnak, hogy egy meghatározott eszköz többet ér a kifizetettnél vagy annak maradványértékénél. Egy ilyen feltételezés hibásnak bizonyulhat a jövőbeni piaci események fényében. A legutóbb bevezetett számviteli elveket („international financing reporting standards" – úgynevezett IFRS-elveket) illetően, amelyek Olaszországban kötelezővé váltak egyes társaságok és különösen a bankok számára, a társasági befektetett eszközök *valós értéken* történő elszámolását rendelik el, különösképpen a pénzügyi eszközöket illetően (a vonatkozó tőkenyereségek és tőkeveszteségek ily módon időszakosan az éves mérlegbe bejegyzésre kerülnek). Továbbá, a társasági átszervezések keretében az eszközöket piaci értékükön cserélik el (amely általában magasabb a mérlegben jegyzett könyv szerinti értéknél), és a vonatkozó értéknövekedéseket következetesen elszámolják.

(18) A társaságokra kivetett adó alkalmazását illetően az eszközök könyv szerinti átértékelései elviekben adóköteles műveletek, ugyanis tőkenyereség jön létre, illetve a vonatkozó befektetett eszközök adóértékének növekedése figyelhető meg. A tőkenyereségek az adóköteles jövedelem növekedését idézik elő, és következésképpen a kedvezményezettek folyó adótartozásának növekedését a tényleges véghezvitel hiányában is. Azért, hogy a társaságoknak ne kelljen adót fizetniük a még nem realizált tőkenyereségek után, az adórendszer általában megengedi az adó tőkenyereségének befagyasztását, az eszközöknek továbbra is a történeti adóértéket tulajdonítva, amely kevesebb a könyv szerinti értéknél. Ilyen esetben a könyv szerinti nyereséget (azaz a realizált, de adóköteles jövedelemként el nem ismert nyereséget) a például javak eladásából fizetéskor származó tőkenyereség tényleges realizálásának időpontjáig elhalasztják.

(19) A felfüggesztett tőkenyereségből származó könyv szerinti nyereség adóügyi célokból általában egy különleges tartalékban számolják el, amely az adóügyileg el nem ismert eszközt képviseli. Ameddig a realizált nyereséget adóügyi célokra nem ismerik el, nincs kiigazítás az eszközök könyv szerinti értéke és adóértéke között. A kiigazítás tehát egy olyan adóügyi műveletet jelent, amellyel a szóban forgó eszközök adóértékét egyenlővé teszik azok könyv szerinti értékével, és következésképpen adóügyi szempontból elismernek egy tőkenyereséget, és adónak vetik alá. A könyv szerinti nyereséget tehát a különleges tartalékból felszabadítják, és a pénzügyi év rendes eszközei közé jegyzik be, míg következésképpen adóügyi szempontból az új átértékelt értékek amortizálhatóvá válnak.

(20) Fel kell hívni mindazonáltal a figyelmet arra, hogy a tőkenyereségek különleges jövedelem-formákat képeznek, amelyek a pénzügyi év egyéb jövedelmeitől eltérően a befektetett eszközök gazdasági értékének idővel történő növekedését tükrözik, míg annak adóügyi elismerése szükségszerűen egy azonnali művelet. Tehát azon túl, hogy a megfelelő eszközök értéke adókiigazításának pillanatáig elhalasztják, a társaságok által realizált tőkenyereségeket általában egy csökkentett pótadónak vetik alá a társaságok rendes adója helyett. A csökkentett adó előnyt képez, mivel az érintett társaság a rendesnél kevesebb adót fizet az eszközök után, és mindamellett osztalék formájában szétoszthat ilyen eszközöket a részvényesek között, esetleges jogot formálva a már kifizetett társasági adók adókövetelésére, illetve adómentességeire. Az állami támogatásokkal kapcsolatos szabályok alkalmazása szempontjából a pótadóból származó adókedvezményt az adóügyi technika ([4]) igazolhatja, a tőkenyereségek a pénzügyi év egyéb rendes eszközeihez viszonyított különlegessége fényében.

2.3. **A tőkenyereségek megadóztatása az Olaszországban hatályban lévő rendelkezések szerint**

(21) A vizsgált program jellegzetességeinek leírásához szükséges összefoglalóan bemutatni azokat az olasz előírásokat, amelyek szabályozzák a 218/1990 sz. törvény által előírt egyes szerkezetátalakítások következtében végrehajtott eszközátruházásból keletkezett tőkenyereségek megadóztatását az olasz bankrendszer számára.

A hitelintézet-csoportok átszervezésével kapcsolatos társasági eszközök átruházásai a 218/1990 sz. törvény értelmében

(22) A 218/1990 sz. törvény – az olasz banki tevékenység gyakorlatának ésszerűsítésére – különleges programot vezetett be a befektetett eszközök és egyéb banki eszközök, valamint a bankszektoron belüli tevékenységi ágazatok eszközeinek helyi állami hitelintézetektől újonnan alakult vagy már létező magán hitelintézetekre való átruházásának megkönnyítése céljából (a 218/1990 sz. törvény 1. cikke). 1990-ben a tevékenységi ágazatok átruházását adóügyi szempontból eszközök eladásához hasonlították, amely a társaság számára az átruházott eszközök rendes piaci értéke és ezen eszközök adóértéke

([4]) Lásd a C-222/04. sz., *Ministero dell'Economia e delle Finanzekontra Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA* ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-00289. o.) 136–137. pontját.

közötti adó megfizetését vonta magával az akkor hatályban lévő 1986. december 22-i 917. sz. (DPR 917/1986) köztársasági elnöki rendelet 54. cikkének (5) bekezdése és 9. cikke értelmében.

(23) A banki eszközök átruházásának megkönnyítése céljából a 218/1990 sz. törvény 7. cikkének 2. albekezdése többek között olyan derogatív adórendszert írt elő, amelynek értelmében – ugyanazon törvény 1. cikke által előírt átszervezés keretében – a magán hitelintézetekre részesedéseikért cserébe átruházott eszközök átruházásból keletkezett tőkenyereségét adóügyi szempontból nem ismerik el mindaddig, amíg az eszközök értékesítése, illetve a tőkenyereség részvényesek között osztalék formájában való elosztása révén ténylegesen nem realizálódik (a tőkenyereség adóügyi elismerésének elhalasztása).

(24) A 218/1990 sz. törvény célkitűzéseit a következőképpen lehet összefoglalni:

i. tegye lehetővé a bankszektorban tevékenykedő (elsősorban az ügyfelek finanszírozását szolgáló) állami intézmények számára, hogy részvénytársasági jogi formát vegyenek fel, amely jobban megfelel a kereskedelmi tevékenység folytatásának;

ii. segítse elő ezen állami hitelintézetek számára, hogy – megerősödésük érdekében – új tőkét vonzva magukhoz a részvényesektől, újra tőkésedjenek;

iii. teremtsen egyenlő feltételeket az állami és a magán hitelintézetek között, az utóbbiak számára is biztosítva az átszervezések következtében realizált tőkenyereségek adósemlegességére vonatkozó ugyanazon kedvezményt, amelyet korábban csak az állami hitelintézeteknek engedélyeztek.

(25) A 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdése előírta, hogy az átruházásokból realizált tőkenyereségek 15 %-a adóköteles jövedelmet jelentett az átadó szervezetre (állami hitelintézetre) nézve, és a társaságokra érvényes rendes adóhányadot vetettek ki rá (akkoriban 52,2 %-ot, amely jogi személyek jövedelemadója [IRPEG] címen 36 %-ot, helyi jövedelemadó címen [ILOR] pedig 16,2 %-ot foglalt magában). A törvény megszabta, hogy a megadóztatott tőkenyereség 15 %-a hozzárendelhető az egyes eszközökhöz – mint a kedvezményezett bank által elismert új adóalap –, illetve cégértékhez. A törvény előírta továbbá, hogy a kedvezményezett bankra átruházott eszközök adóértékét ez utóbbi könyveiben írják jóvá (átruházott adóérték), és az átadó hitelintézet által a banknak juttatott eszközök értékét is adóztassák meg (pótadó-érték), ami alól kivételt képez a megadóztatott tőkenyereség 15 %-os hányada, amelyet az (átruházott és pót-) adóértékek növekedéseként ismertek el.

(26) A program tehát lényegében részleges adósemlegességet írt elő, amelynek értelmében egy tevékenységi ágazat átruházása a társasági adó kifizetése elhalasztásának lehetőségét élvezi, feltéve hogy az átruházott tevékenységek adóértékeit feltüntették az átadó társaság által kapott részesedéseken, és ha az átvevő társaság azt az adóértéket tulajdonítja a kapott eszközöknek, amennyi azoknak az adóértéke az átadó társaság tulajdonában volt. Ez a program előírta az eszközök átruházásakori piaci értéke és adóértéke közötti eltérés fenntartását. A 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdése értelmében mind az átvevőnek, mind az átadónak mellékelnie kell az adóbevallásához egy „összeegyeztető kimutatást", amelyben be kell számolniuk az adóértékek és a könyv szerinti értékek eltéréséről.

A társasági átszervezésekkel kapcsolatos eszközök átruházásai az egyesülési irányelv értelmében

(27) Olaszország az 1992. december 30-i 544. sz. (544/1992 sz.) törvényerejű rendelettel ültette át jogrendszerébe a 90/434/EGK irányelvet („egyesülési irányelv") ([5]). Az irányelv eredeti változatában előirányozza a különböző tagállamok azon társaságainak egyesülését, szétválását, eszközátruházását és részesedéscseréjét, amelyek megfelelnek az alábbi három feltételnek: i. az érintett társaságnak az irányelv mellékletében felsorolt formák egyikével kell rendelkeznie; ii. egy tagállamban kell rendelkeznie adózási telephellyel; és iii. az irányelv 3. cikkének c) pontjában felsorolt tagállamokban hatályos társasági adók egyikét kell kivetni rá.

(28) Az egyesülési irányelvben az eszközátruházás következő meghatározása szerepel: azon művelet, amellyel egy társaság megszűnés nélkül az összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát átadja egy másik társaságnak, az átvevő társaság társasági tőkéjét megtestesítő értékpapírok átruházása által (lehet szó egy új intézmény által ellenőrzött társaságról, amelynek kezdeti tőkésedése az átruházott részesedésekből áll, vagy egy már létező társaságról).

([5]) A Tanács 1990. július 23-i 90/433/EGK irányelve a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (HL L 225., 1990.8.20., 1. o.).

(29) Az irányelv 2. cikkének i. pontja meghatározza, hogy az átruházott eszközök egy tevékenységi ágat képviseljenek, azaz a társaság egy olyan részlegének összes eszközét és forrását, amely szervezeti szempontból önálló egységet alkot, vagyis olyan szervezeti egységnek nevezhető, amely képes a saját eszközeivel működni. A Bíróság egy nemrégi ítéletében [6] tisztázta, hogy az egyesülési irányelv rendelkezéseihez való visszatéréshez az eszközátruházásnak tartalmaznia kell egy tevékenységi ághoz kapcsolódó összes eszközt és forrást. Az egyesülési irányelv értelmében az eszközátruházás csereértékének kizárólag részesedéseket kell tartalmaznia, azaz – eltérve az ugyanezen irányelv által meghatározott egyéb műveletektől, mint az egyesülések, a szétválások és a részesedéscserék – ebben az esetben semmilyen készpénzt sem megengedett kifizetni az eszközátruházásért cserében.

(30) Az egyesülési irányelv 9. cikke, visszautalva ugyanazon irányelv 4. cikkére, meghatározza, hogy eszközátruházást követően az átvevő társaság szintjén a tőkenyereséget nem lehet megadóztatni. Az irányelv meghatározása szerint a tőkenyereség az átruházott eszköz és forrás valódi értéke (piaci érték) és azok adózási célra szolgáló értékei közötti különbségből származik, eltekintve a nemzeti szabályozások által előírt értékek meghatározására szolgáló különleges szabályoktól. A realizált tőkenyereségeknek az egyesülési irányelv által előírt ezen előnyös kezelése – a különböző tagállamok társaságai közötti átruházásokat illetően – az „állandó telephelyre" vonatkozó feltételeken alapul: más szóval csak azok az eszközök részesülhetnek az irányelv 4. cikkében található adófizetési halasztásban, amelyek az átadó társaság tagállamában adózási telephellyel rendelkező társaságban maradnak, vagy amelyek ténylegesen kapcsolatban vannak az átadó társaság tagállamában található átvevő társaság állandó telephelyével.

(31) Az irányelv tehát adómentességi program helyett adósemlegességi, illetve adóhalasztási programot ír elő, mivel az átvevő társaság tagállama fenntartja a jogot az eszközátruházásból realizált tőkenyereségek megadóztatására az eszközátruházás jövőbeli időpontjában. Ahhoz, hogy az átruházott javak révén realizált tőkenyereségek megadóztathatók maradjanak, szerepelniük kell az átvevő társaság könyveiben: e célból, az összes átruházott eszközt és forrást az átvevő társaság könyveiben azoknak az átruházást közvetlenül megelőző időszakból származó utolsó értékén (átruházott adóértéken) kell rögzíteni. Az átvevő társaságnak fel kell tehát jegyeznie az átadó társaság adóalapját anélkül, hogy lehetősége lenne ezen adóalapnak a valós piaci értékhez történő kiigazítására. Ezért az egyesülési irányelv azon rendelkezései, amelyek az eszközátruházások előnyös kezelését írják elő, lényegében hasonlítanak az említett 218/1990 sz. törvény 1. cikkének rendelkezéseire, kivéve azt a tényt, miszerint az irányelv nem határoz meg normákat az átvevő társaságtól az eszközökért cserébe kapott részesedések értékelését illetően, míg a pótadó értékhez való folyamodást a 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdése kifejezetten előírja: kettős eltérési rendszer következik tehát ebből.

A társasági átszervezésekkel kapcsolatos eszközátruházások a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet értelmében

(32) Mivel az egyesülési irányelv rendelkezései csak a különböző tagállamok társasági átszervezéseit határozzák meg – e programot az 544/1992 sz. törvényerejű rendelet ültette át az olasz jogrendszerbe – Olaszország automatikusan kiterjesztette a társasági átszervezésekre alkalmazandó adósemlegességi programot az olasz területen végrehajtott társasági átszervezésekre. Az 1997. október 8-i 358. sz. törvényerejű rendelettel (358/1997) Olaszország bevezette a területén végrehajtott társasági átszervezés általános adózási rendelkezéseit, amelyeket abban az esetben is alkalmazni kell, ha az eszközátruházás egy tevékenységi ág átruházásának formáját képviseli részesedésekért cserébe.

(33) Az Olaszországban található társasági átszervezésekből és különösen az eszközök átruházásából származó tőkenyereségek, a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet által előírt általános megadóztatási rendszere két váltakozó rendszeren alapul.

(34) Egyrészt a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet 3. cikke vállalkozások, illetve minősített részesedések átruházásából származó tőkenyereségek opcionális pótadóztatási rendszerét írja elő a szóban forgó társaság részesedéseiért cserébe. A 3. cikk az első helyen kimondja, hogy a vonatkozó tőkenyereségek megállapításához ki kell számolni az átruházott eszközök adóértéke – amikor még az átadó társaság tulajdonát képezték – és az átadó társaság által az átruházásért cserébe kapott részesedések könyvvezetésbe jegyzett értéke közötti különbséget, vagy ha több akkor az átvevő társaság által az átruházott tevékenységi ág könyvvezetésbe jegyzett értéket. A 3. cikk előírja továbbá a tőkenyereségek adóügyi elismerésének lehetőségét egy 19 %-os pótadó kifizetésével. Az új rendszer alapján, a könyv szerinti értékeket és az adóértékeket, beleértve a realizált tőkenyereségeket, mind az

[6] A C-43/00. sz., *Andersen og Jensen ApS kontra Skatteministeriet* ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-00379. o.) 34. és köv. pontjai.

átadó, mind az átvevő társaság eszközeihez új értékként jegyzik, oly módon, hogy elkerüljék az adóérték és a könyv szerinti érték közötti eltérést (semleges elszámolási rendszerben való átruházás).

(35) Másrészt a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet 4. cikke kimondja, hogy az átruházásban részt vevő alanyok dönthetnek az egyesülési irányelv által előírthoz hasonló adófizetési halasztási rendszer mellett. E rendszer alapján egy tevékenységi ág olasz területen található társaságok között történő eszközátruházása adóügyi szempontból semleges, azaz a részesedésekért cserébe az eszközátruházásból realizált tőkenyereségeket adóügyileg nem ismerik el, feltéve hogy az átruházott eszközök adóértékét jegyzik az átadó társaság által kapott részesedéseken, és hogy azok azon adóértékét amikor még az átadó tulajdonát képezték átruházzák a kapott eszközökre (adósemlegességi rendszerben való átruházás).

(36) Az olasz társasági adórendszert 2003-ban gyökeresen megreformálták, ugyanabban az időben (2004. január 1.), amikor hatályba lépett a 350/2003 sz. törvény által előírt kiigazítási rendszer. A reform a 2003. december 12-i 344. sz. törvényerejű rendelettel (344/2003) lépett hatályba, amely ezen eljárást érintően a következőket mondja ki:

i. az IRPEG eltörlését (jogi személyek korábbi jövedelemadója), és egy új társasági jövedelemadó bevezetését 33 %-os adóhányaddal, ezzel párhuzamosan a Dual Income Tax (DIT) eltörlését, amely az IRPEG (19 %-os) csökkentett adóhányadának a társaságba visszaforgatott adóköteles jövedelem hányadára történő alkalmazását jelentette;

ii. az adóhitel megadóztatására vonatkozó rendszer eltörlését, amely alapján az osztalékokat, azok részvényeseknek való szétosztásakor újra megadóztatták, de az Olaszországban kifizetett társasági adót levonták az adóhitel megadóztatásával: ezt a rendszert a nemzeti, illetve a külföldi forrásból származó osztalékokra alkalmazandó adóból való részleges kizáráson alapuló rendszer váltotta fel;

iii. egy, a részesedések mentességi rendszerének bevezetését a minősített részesedések eladásából származó tőkenyereségeket illetően, és ezzel párhuzamosan a visszatartott részesedések könyv szerinti értékcsökkentési levonása lehetőségének eltörlését;

iv) a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet 3. cikkének értelmében a társasági átszervezésekből származó tőkenyereségek utáni 19 %-os pótadó eltörlését. Az említett 358/1997 sz. törvényerejű rendelet rendelkezéseinek hatályon kívül helyezésével, a 344/2003 sz. törvényerejű rendelet az 1986. december 22-i 917. sz. köztársasági elnöki rendeletben és annak későbbi módosításaiban – a jövedelemadóval kapcsolatos korábbi törvényeket egyesítő törvényszöveg (TUIR) – (170–174. cikkek) adósemlegességi rendszert vezetett be minden társasági átszervezésre, például az egyesülésre és a szétválásra vonatkozóan. Mindazonáltal a tevékenységi ágak és a minősített részesedések átruházásait nem ültették át a TUIR-ba és annak későbbi módosításaiba, előidézve ezáltal a 917/1986 sz. köztársasági elnöki rendelet 175. cikke és annak későbbi módosításai szerinti könyvsemlegességi rendszer alá tartozó tevékenységi ágak átruházásai és ezzel szemben az adósemlegességi rendszer által szabályozott egyéb társasági átszervezések közötti eltérő kezelést.

(37) A 344/2003 sz. törvényerejű rendelettel bevezetett adóreform alapján, a különböző tagállamok társaságai közötti összes átszervezést továbbra is az egyesülési irányelv szerinti adósemlegességi rendszer alá vetik, amely előírja az adósemlegességi rendszerben végrehajtott átruházás lehetőségét. A 358/1997 sz. törvényerejű rendelet 3. cikke szerinti 19 %-os pótadó alkalmazásának lehetőségét 2004. január 1-jén eltörölték, míg a tevékenységi ágak semleges elszámolási rendszerben való átruházásából származó tőkenyereségek megállapítási rendszerét megtartották. A 358/1997 sz. törvényerejű rendelet 4. cikke által előírt adófizetési halasztás opcionális rendszerét szintén eltörölték. A fent leírt reform következményeképpen az, egy tevékenységi ág eladásából, illetve átruházásából realizált tőkenyereségek adózási rendszere megegyezik az egyes részesedések eladása esetén előírt rendszerrel.

(38) Következésképpen, tekintettel a 350/2003 sz. törvény elfogadásakor hatályos törvényi rendelkezésekre, adózási szempontból érdemes volt eladásuk helyett részesedéscsere útján átruházni az eszközöket, lévén hogy a minősített részesedések átruházása adómentes, míg az alábbi eszközök átruházása adóköteles művelet volt.

(39) A Bizottság az egyesülési irányelv és a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet által meghatározott összefoglaló táblázat értelmezését követően tudja leírni és megvizsgálni a különböző rendszereket, amelyekhez a társaságok folyamodnak a befektetett eszközeik értékének átértékelése, illetve kiigazítása céljából.

2.4. **Kiigazítások a 342/2000, 448/2001 és 350/2003 sz. Törvények értelmében**

Hitelintézetek átszervezései a 218/1990 sz. törvény értelmében

(40) A 218/1990 sz. törvény az egyes olasz állami tulajdonban (az 1938. március 7-i 141. sz. törvény által átdolgozott 1936. március 12-i királyi törvényrendelet 29. cikke értelmében) lévő hitelintézetek a hitelágazatban működő részvénytársaságokká (a 218/1990 sz. törvény 1. cikke) való átalakításai, illetve azoknak való átruházásai általi privatizációra vonatkozott. A 218/1990 sz. törvény 7. cikkének 2. albekezdése értelmében az eszközátruházás által realizált tőkenyereségeket a műveletek adósemlegességének biztosítása céljából adózási szempontból nem ismerik el. Mindazonáltal, az ilyen tőkenyereségek 15 %-át elismerik és az akkoriban hatályos rendes társasági adó adóhányadát vetik ki rájuk. Következésképp a 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdése értelmében az átruházott eszközök adóértéke a tőkenyereség 15 %-ának mértékével nőtt (ki lett igazítva), míg a tőkenyereség fennmaradó 85 %-át nem ismerték el.

(41) Egyrészt a kapott részesedések és az átruházott eszközök adóértéke, másrészt az ilyen (csak a 15 % mértékében kiigazított) eszközök könyv szerinti értéke közötti különbségből származó egyenleg egy felfüggesztett tőkenyereségnek felelt meg. A megmaradt tőkenyereség adóügyi elismerését kifejezetten elhalasztották az el nem ismert tőkenyereségnek megfelelő elszámolási tartalék, a szóban forgó eszközök átruházásából adódó esetleges létrehozásáig vagy annak a részvényesek számára osztalék formájában történő szétosztásáig.

(42) Ennélfogva a 218/1990 sz. törvény szerinti adóelszámolási elvek alapján, az említett törvény által meghatározott átszervezések folyamán átruházott eszközökből származó tőkenyereségek gazdasági értékének 85 %-át nem ismerték el adóügyi célokra. Az olasz hatóságok szerint a szóban forgó hitelintézetek átszervezési műveleteire 1990 és 1995 között került sor. Az akkoriban realizált tőkenyereségeket a következő évekre teljesen befagyasztották, és a szóban forgó társaságokat arra kötelezték, hogy egy a benyújtott jövedelembevalláshoz csatolt megfelelő táblázatos kimutatásban jegyezzék fel a kiigazításra nem került értékeket.

Kiigazítások a 342/2000 sz. törvény értelmében

(43) A 2000. november 21-i 342. sz. törvény ([7]) (342/2000 sz. törvény) 17. cikke értelmében a 218/1990 sz. törvény szerinti hitelintézetek átszervezésével létrejött társaságok számára engedélyezték, hogy a felfüggesztett adóértékeket az említett átszervezések keretében történő eszközátruházás által létrejött könyv szerinti, és 1999. december 31-én még a mérlegben jegyzett értékekhez igazítsák, feltéve hogy azok kifizetik a tőkenyereség 19 %-ának megfelelő társasági pótadót, az akkoriban alkalmazott 42,4 %-os teljes adóhányad helyett (amely a 37 %-os társasági adóból és a termelői tevékenységekre kivetett 5,4 %-os helyi adóból tevődik össze). A kiigazítást az eredeti tőkenyereség el nem ismert vagy felfüggesztett értékének 85 %-ára korlátozták.

(44) A tőkenyereségek 19 %-a utáni adó kifizetését követően mind a banki eszközöket visszatartó társaságok, mind az eszközöket visszatartó említett társaságok részesedéseit birtokló társaságok kiigazíthatták a szóban forgó eszközök és részesedések adóértékeit. Amennyiben a részesedéseket egyéb társaságokra ruházták át, illetve egyéb társaságok részesedéseivel cserélték el készpénz létrehozása nélkül, ez utóbbiak szintén kiigazíthatták az elcserélt részesedések értékét.

(45) A tőkenyereségek utáni adót mindazonáltal 15 %-ra korlátozták (a 19 %-os pótadó helyett), amennyiben a hitelintézet úgy dönt, hogy csak az eszközeinek adóértékét igazítja ki az eszközök és a részesedések értékének kiigazítása helyett. Ilyen esetben a kiigazítási rendszer kizárólagos kedvezményezettjei azok a hitelintézetek voltak, amelyek az elcserélt eszközöket az eredeti átruházásokban tartották vissza.

(46) A tőkenyereségek adójának kifizetése következtében a kedvezményezettek tehermentesítették az eredeti átruházások alkalmával realizált (és szét nem osztható eszköztartalékok formájában őrzött) tőkenyereségeket, és osztalék formájában szétoszthatták azokat a részvényeseknek.

(47) A korábban leírt bankszektor átszervezései keretében elcserélt eszközök és részesedések kiigazításával párhuzamosan a 342/2000 sz. törvény 19. cikke kimondta, hogy a tőkenyereségekre kivetett ugyanazon pótadó alkalmazható azon társaságokra, amelyek készek kiigazítani a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet szerinti adósemlegességi rendszert kihasználó társasági átszervezések következtében a birtokukba került eszközök és részesedések adóértékét.

(48) A 19. cikk szerinti program (amely a tőkenyereségek után 19 %-os pótadót írt elő és 15 %-os pótadót az eszközök és a részesedések kiigazítása után) minden hatásával együtt egyenlővé tette a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet szerint véghezvitt társasági átszervezésekkel kapcsolatos adókiigazításokból származó eszközök elismerését a 218/1990 sz. törvény szerinti hitelintézetek által létrehozott eszközök elismerésével.

([7]) Az Olasz Köztársaság Hivatalos Közlönyének 2000.11.21-i 276. száma.

(49) Ezen túlmenően a 342/2000 sz. törvény 20. cikke részletes előírásokat állapított meg a tőkenyereségek után fizetendő pótadóra és a vonatkozó adóhitelre azon részvényesek javára, akik kapnak az elismert tőkenyereségekből származó osztalékokból.

Kiigazítások a 448/2001 sz. törvény értelmében

(50) A 2001. december 28-i 448. sz. (448/2001 sz. törvény) törvény meghosszabbította a 342/2000 sz. törvény által előírt kiigazítási rendszerek határidejét, a társaságok mérlegébe bejegyzett eszközöket illetően, és amelynek értéke még nem lett kiigazítva.

(51) Különösképpen, a 448/2001 sz. törvény 3. cikkének tizenegyedik albekezdése előírta, hogy a 342/2000 sz. törvény 17-20. cikke szerinti kiigazítási rendszert alkalmazzák mind a 218/1990 sz. törvény szerinti bankszektor átszervezéseiből származó eszközökre és részesedésekre vonatkozó el nem ismert eszközökre, mind a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet szerint véghezvitt és 2001. december 31-én még visszatartott egyéb átszervezésekből származó eszközökre. A 448/2001 sz. törvény meghatározta, hogy az elismert eszközök után fizetendő pótadókat kettős kiigazítás (mind az átvevő társaság által visszatartott eszközök, mind a részesedést visszatartó vagy átadó társaság által kapott részesedések kiigazítása) esetén 12 %-on, míg egyes kiigazítás (azaz az átvevő társaság által visszatartott eszközökre korlátozott) esetén pedig 9 %-on rögzítsék, a kiigazításkor alkalmazandó 41 %-os társasági adó (amely a 36 %-os társasági adóból és a termelői tevékenységek utáni 5 %-os helyi adóból tevődik össze) helyett.

Kiigazítások a 350/2003 sz. törvény értelmében

(52) Végül, a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése kimondta, hogy a 342/2000 sz. törvény 17. cikke által előírt kiigazítási rendszer alkalmazható a létrehozott, de nem adóügyileg elismert, a 218/1990 sz. törvény szerinti bankszektor átszervezései által érdekelt, és még a 2003. december 31-én folyó pénzügyi évre vonatkozó mérlegből származó eszközökre vonatkozó eszközökre. A 350/2003 sz. törvény kimondta, hogy az ilyen eszközök kiigazításával kapcsolatos tőkenyereségek után fizetendő pótadó 12 %-ot tesz ki a kettős kiigazítás (mind a hitelintézet által visszatartott eszközök, mind az átadó bank által kapott részesedések) esetén, és 9 %-ra pedig egyes kiigazítás (azaz a hitelintézet által visszatartott eszközökre korlátozott) esetén. Mindazonáltal a 350/2003 sz. törvény 26. cikke a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet szerinti általános társasági átszervezésekkel kapcsolatos semmilyen egyéb eszközkiigazítást nem írt elő.

(53) Különösképpen, a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében, a 218/1990 sz. törvény szerint, a befektetett eszközök és egyéb banki eszközök új keletkezésű vagy már létező magán hitelintézetekre való átruházásával (ilyen intézmények részesedéseiért cserébe) kapcsolatosan létrehozott történeti tőkenyereségek adóügyileg elismertté válhattak a 12 %-os, illetve 9 %-os pótadó kifizetése által, az akkoriban alkalmazott 37,25 %-os társasági adó (33 %-os társasági adó és a termelői tevékenységek utáni 4,25 %-os helyi adó) helyett. A 350/2003 sz. törvény továbbá előírta, hogy a pótadót három részletben (50 %-ot 2004-ben, 25 %-ot 2005-ben és 25 %-ot 2006-ban) kell folyósítani, kamatfizetés nélkül.

(54) Az olasz hatóságok által nyújtott információk alapján kilenc bankcsoport igazította ki a saját eszközeit a 350/2003 sz. törvény 26. cikkének 26. albekezdése szerint, kifizetve a tőkenyereségek utáni 9 %-os pótadót (egyszeres kiigazítás). A vonatkozó elismert tőkenyereségek összesen több mint 2 059 millió eurót tettek ki. A kilenc kedvezményezett 180 615 534 eurónak megfelelő pótadót fizetett. Az állami támogatásokra fordított adók tényleges egyenértékének kiszámításához, a 2005-ben és 2006-ban fizetendő részleteket meg kell növelni a 3,7 %-os átruházási adóval, a 794/2004 bizottsági rendeletben [8] foglalt jogellenes támogatások visszafizettetése céljából. Következésképp a ténylegesen kifizetett adó 185 505 996 eurot [9] tett ki, amely az egyenértékű támogatásokban kifejezett esetleges támogatás kiszámításához magában foglalja az átruházási összeget.

Átértékelések a 350/2003 sz. törvény értelmében

(55) A 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdése kimondta, hogy minden adófizetésre kötelezett társaság átértékelheti a 2002. december 31-én meglévő eszközeinek adóértékét, hogy pillanatnyi értékükön terheljék azokat a 19 %-os pótadó kifizetésével amortizálható eszközök átértékelése esetén, és 15 %-os pótadóval nem amortizálható eszközök esetén, amelyeket három részletben kell fizetni (50 %-ot 2004-ben, 25 %-ot 2005-ben és 25 %-ot 2006-ban).

[8] A Bizottság 2004. április 21-i 794/2004/EK rendelete az EK–Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról (V. fejezet – A jogellenes támogatás visszatérítésének kamata) (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).

[9] A kifizetett összegek a következők: a) 92 760 506 euro 2004-ben; b) 46 380 253 euro 2005-ben, amely nettó 44 725 412 euro aktuális értéknek felelt meg 2004-ben; és c) 46 380 253 euro 2006-ban, amely nettó 43 129 616,9 euro aktuális értéknek felelt meg 2004-ben.

(56) A korábbiakban jelzettek szerint az átértékelések rendkívüli műveletek, melyek számára alkalmanként különleges adóintézkedéseket engedélyeznek, az eszközök történeti értékének azok piaci értékével való összehangolása céljából. Az adóátértékelés különbözik az adókiigazítástól, mert az első esetben egy társaság eszközeinek adóértéke kiigazítható az átértékelés pillanatának piaci értékéhez, míg a második esetben az adóügyileg elismert tőkenyereség nem haladhatja meg az, egy előző realizálási esemény (például egy átszervezés) alkalmával elért értéket.

3. AZ ELJÁRÁS ELINDÍTÁSÁNAK INDÍTÉKAI

(57) A Bizottság 2007. május 30-i határozatával [10] elindította a hivatalos vizsgálati eljárást az EK–Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése értelmében, amely kapcsolódik a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése által előírt adókiigazítási rendhez, mivel egy ilyen támogatás láthatóan minden olyan feltételnek megfelelt, melyek révén az EK–Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében az nem minősülhetett állami támogatásnak, továbbá annak a közös piaccal való összeegyeztethetősége kétségesnek bizonyult – lévén, hogy az EK–Szerződés 87. cikkének (2) és (3) bekezdése által előírt eltérések közül egy sem alkalmazható rá.

(58) Különösképpen, a Bizottság kifejtette, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése pénzügyi előnyt biztosít, amely megegyezik a 2004-ben az eszközök értékének kiigazítására ténylegesen kifizetett adó és az olyan esetekben kivetett rendes adó különbözetével, amikor a 350/2003 sz. törvény ugyanazon 2. cikke 26. albekezdése rendelkezéseinek hiányában hajtották végre ugyanazon kiigazítást. A szóban forgó eszközökre 2004-ben alkalmazandó rendes adóhányad 37,25 % (amely a 33 %-os társasági adóból és a termelői tevékenység utáni 4,25 %-os helyi adóból áll össze) lett volna, míg a ténylegesen kifizetett pótadó 9 % volt. Ezen túlmenően, a 350/2003 sz. törvény értelmében a pótadó három részben lett kifizetve (50 % 2004-ben, 25 % 2005-ben és 25 % 2006-ban kamatmentesen, míg a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése által előírt rendelkezések hiányában a 2004-ben alkalmazandó adó a teljes lett volna. A Bizottság kiszámította, hogy a vizsgált program kilenc kedvezményezettje által ténylegesen kifizetett adó értéke egyenértékű támogatásra átváltva 185 505 996 eurót tett ki, míg a rendes adó 771 991 022 euro lett volna (a realizált nyereség 37,25 %-a, azaz több mint 2 059 millió euro). A rendes adó és a ténylegesen kifizetett adó közötti különbség tehát 586 485 026 euro.

(59) A Bizottság azt is kifejtette, hogy amíg az említett 342/2000 sz. és 448/2001 sz. törvények értelmében a kedvezményezettek előnyére váló adókiigazítások egyszerű általános adóintézkedések voltak a realizált tőkenyereségek egyenlő megadóztatásának biztosítása céljából, a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése szerinti kiigazítás kizárólag a 218/1990 sz. törvény által szabályozott átszervezések tárgyát képező bankokra vonatkozott, és ennélfogva nem lehetett általános jellegű intézkedésnek tekinteni, és nem biztosíthatta a vizsgált tőkenyereségek és az egyéb hasonló társasági átszervezések által realizált tőkenyereségek közötti egyenlő bánásmódot. A Bizottság szerint továbbá, az a tény, hogy egyes olasz bankok a mérlegükbe bejegyzett el nem ismert tőkenyereségekkel kapcsolatos adótartozásukat (csökkentett) névértékű adó kifizetésével egyenlítették ki, megszerzési műveletek szempontjából érdekesebbé tehette őket, torzulásokat okozva a bankszektor vásárlópiacán.

(60) A Bizottság tehát arra a következtetésre jutott, hogy a vizsgált program egy, a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet, és következésképpen elindította az EK–Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárást. A Bizottság tudatta, hogy amennyiben a fent említett eljárás lezárásával arra a következtetésre jut, hogy a vizsgált program összeegyeztethetetlen állami támogatást képez, szükséges lett volna visszafizetést eszközölni az EK–Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet [11] 14. cikke értelmében. Mindazonáltal, egyes adótámogatási programokkal [12] kapcsolatos gyakorlat fényében a visszafizetésnek csak a program kedvezményezettje által fizetendő összeghez viszonyított hibás adókat kellett volna érintenie, ha az akkoriban rendelkezésre álló egyéb adóügyi rendszerek megerősítették volna, és feltéve ha nem vonta volna maga után merőben hipotetikus választások rekonstruálását, amelyeket a szóban forgó program kedvezményezettjei által lehetett volna véghezvinni [13]. A Bizottság felhívta az olasz hatóságokat és az érdekelt feleket, hogy tegyék meg azzal a kérdéssel kapcsolatos észrevételeiket, hogy a jogellenesen engedélyezett támogatások visszafizetése kizárólag a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdése által előírt átértékelési rendszer értelmében kifizetett adó és a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése szerinti kiigazítási rendszer értelmében a hitelintézetek által ténylegesen kifizetett pótadó különbségére legyen-e korlátozva.

[10] Lásd az 1. lábjegyzetet.

[11] HL L 83., 1999.3.27., 1. o.

[12] Lásd az állami vállalatok egyes műveletei/ügyletei esetében a tőkenyereség társasági adómentességéhez Portugália által nyújtott C 30/04 (ex NN 34/04). számú állami támogatásról szóló, 2006. július 4-i 2006/748/EK bizottsági határozat (HL L 307., 2006.11.7., 219. o.) VI. szakaszát.

[13] Lásd a Bíróság C-148/04. sz., *Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1.* ügyben 2005. december 15-én hozott ítéletének (EBHT 2005, I-11137. o.) 113–119. pontját.

4. OLASZORSZÁG ÉSZREVÉTELEI

(61) Az olasz hatóságok az általuk megküldött észrevételekben a) visszautasítják a vizsgált program állami támogatásnak minősítését és b) egyébiránt hangot adnak annak, hogy az esetlegesen nyújtott előny jóval alatta marad a Bizottság által átmeneti jelleggel megállapított mértéknek, ezért „de minimis" alapon kell figyelembe venni.

(62) Olaszország különösen azt emelte ki, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdése implicit módon az átszervezésekben részes összes társaság számára lehetővé tette, hogy éljen eszközei értékének kiigazítási lehetőségével. Az olasz hatóságok szerint a fenti törvény 2. cikkének 25. albekezdése implicit módon a 342/2000 sz. törvénynek az adóügyi szempontból semleges átszervezések nyomán keletkezett értéktöbbletet szabályozó 14. cikkére utalva valamennyi érintett társaság számára lehetővé tette az adóérték könyv szerinti értékhez igazítását, és következésképpen a társasági tevékenységnek a 358/1977 sz. törvényerejű rendelet szerinti átalakításából eredő minden ki nem igazított értékre vonatkozott.

(63) Olaszország szerint a 342/2000 sz. törvény 12. cikke értelmében a társaságok élhettek a kiigazítás ezen általános rendszerével, és amortizálható eszközök esetén 19 %, nem amortizálható eszközök esetén pedig 15 % pótadót kellett fizetniük három részletben (2004-ben 50 %, 2005-ben 25 % és 2006-ban 25 %). Az olasz hatóságok úgy vélik tehát, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében leírt programot a 342/2000 sz. törvény 14. cikkében implicit módon bevezetett adókiigazítási rendszer fényében kell vizsgálni, nem pedig ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében a gazdasági társaságok számára meghatározott általános adó-újraértékelési rendszer tükrében, ahogyan ezt a Bizottság teszi. Olaszország szerint akár az implicit kiigazítás, akár a kifejezett újraértékelés az említett 19 %-os és 15 %-os hányadokra vonatkozó pótadó bevezetéséhez vezetett volna. Szemben a Bizottság által a hivatalos eljárás megindításáról szóló határozatban kifejezett álláspontt, az olasz hatóságok szerint a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdéséből származó esetleges előny mindössze a kedvezményezett bankok által az el nem ismert nyereségre kivetett 9 %-os pótadó és az ugyanezen nyereség után esetlegesen minden egyéb, az eszközei újraértékelésére jogosult gazdasági társaság által fizetendő 15 %-os adó közötti különbség. E különbségnek a későbbiekben jelentősen csökkennie kell azáltal, hogy a kedvezményezett bankok az eredetileg realizált értéktöbblet után a 15 %-nál viszonylag magasabb adót fizettek, szemben az összes olyan gazdasági társasággal, amely részesülhetett a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet által meghatározott adósemlegességi rendszer egészéből.

(64) Ezen túlmenően Olaszország úgy tekinti, hogy a bankszektorban a 218/1990 sz. törvény értelmében életbe lépett átszervezések nyomán keletkezett értéktöbblet újraértékelését célzó rendelkezések két okból sem hasonlíthatók az értéktöbbleteket elismerő bármely egyéb rendelkezéshez: egyrészt elsősorban azért, mert a bankszektor kérdéses átszervezése természetéből adódóan egyedi, ezért máshoz nem hasonlítható; másrészt azért, mert a realizált értéktöbblet halasztott elismerését célzó adóügyi lépéseket kimondottan ezen pénzintézetek számára tartották fenn, amennyiben mind az átruházó, mind az átvevő bankok a részleges adósemlegességet alkalmazták.

(65) Ami pedig a bankszektor átszervezésének egyedi voltát illeti, az olasz hatóságok azt állítják, hogy ez a rendelkezés kizárólag bizonyos hitelintézetek átszervezésénél 1990. augusztus 22. és 1995. december 31. között végrehajtott tranzakciókra vonatkozik, amelyek elsődleges célja az olaszországi állami hitelintézetek privatizációja volt. Akkoriban a közjogi hitelintézetek számára a legmegfelelőbb jogi formának a részvénytársaságot tekintették, mert ez a társasági forma alkalmas annak biztosítására, hogy az országban magán bankcsoportok jöjjenek létre, illetve azok a közös piacon jelenlevő egyéb bankokkal azonos feltételek mellett működjenek. A 218/1990 sz. törvény értelmében az átszervezést követően a volt közjogi hitelintézetek részvényeit közvetlenül átutalták a többségi vagy akár kisebbségi állami tulajdonrésszel rendelkező társaságoknak, vagy új alapítású banki alapítványoknak, illetve olyan már létező magánbanki alapítványoknak juttatták, amelyekben az állami tulajdon különböző helyi kormányzati szervek révén volt jelen. Mind az állam, mind pedig az alapítványok azt az átmeneti feladatot kapták, hogy az újonnan alapított társaságok részvényeit fokozatosan értékesítsék a piacon annak érdekében, hogy Olaszországban megtörténjen a bankszektor konszolidációja és nagyobb bankcsoportok jöjjenek létre.

(66) Ezen banki átszervezésekre vonatkozó adósemlegességi rendszer különleges természetét az igazolta, hogy az átszervezések idején nem létezett olyan általános rendszer, amely biztosítani tudta volna a társasági tevékenységek átszervezésének és a tevékenységi ágazatok átruházásának adósemlegességét. Az olasz jogalkotó arra törekedett, hogy az átszervezéssel és a magánjogi részvénytársasági státus odaítélésével megkönnyítse egyes közjogi hitelintézetek privatizációját, s ezzel egy időben elkerülje, hogy ezek az intézmények szükségtelen előnyhöz jussanak. Annak érdekében, hogy megakadályozza a többi magánjogi hitelintézettel szembeni verseny torzulását, a jogalkotó elrendelte, hogy a) mind az átruházó, mind az átruházás kedvezményezettje részleges adósemlegességben részesüljön (a realizált értéktöbblet 15 %-át adóalapnak tekintette és az akkor hatályos 52,2 % rendes adókulccsal adóztatta); b) az el nem ismert értéktöbbleteknek adófelfüggesztést biztosító különleges tartalékot hozott létre; és c) ugyanazt a részleges adósemlegességi rendszert kiterjesztette a nem közjogi hitelintézetekre annak érdekében, hogy biztosítsa az egyenlő bánásmódot a társasági tevékenység átszervezésében részt vevő akár közjogi, akár magánjogi hitelintézetek számára.

(67) Az olasz hatóságok egyetértenek a Bizottság azon következtetésével, miszerint a 218/1990 sz. törvény és a 358/1999 törvényerejű rendelet által meghatározott adósemlegességi rendszerek nem minősülnek állami támogatásnak, amennyiben az adórendszer természetéből adódó belső logika igazolja létezésüket (a hivatalos eljárás elindításáról szóló határozat 30. pontja). Ezért tehát az olasz hatóságok fenntartják, hogy éppen ezen következtetések helyességéből adódóan a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer nem minősíthető állami támogatásnak, ugyanis szükséges módon kiegészíti a 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdésében meghatározott részleges adósemlegességi rendszert, és ezen túlmenően figyelembe kell vennie a bankszektor fentiekben említett átszervezésének egyedi jellegét.

(68) Olaszország hangsúlyozza, hogy kizárólag a történeti értéktöbblet képezhette tárgyát az adókiigazításnak – amely a kezdeti (1990. augusztus 22. és 1995. december 31. között végrehajtott) átszervezések nyomán keletkezett -, amely az átszervezést követően elismert maradt, s ezért a 15 %-os, az értéktöbbletre vonatkozó adókötelezettség tárgyát képezte. A csökkentett pótadó alkalmazását teljes mértékben igazolja ezen értéktöbbletek egyedi természete, hiszen nem a tevékenységből eredő nyereségről, hanem az elmúlt években realizált nyereségről van szó, illetve különösen igazolja a bankszektornak a 218/2000 sz. törvényből következő átszervezésének egyedi természete, amelynek értelmében a realizált értéktöbblet 15 %-át 52,2 % adó terheli. Amennyiben megvonjuk a középértéket az 52,2 %-os adóhányad, illetve a fennmaradó 85 % értéktöbbletre a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében kivetett 9 és 12 %-os pótadó között, az alkalmazott teljes adóhányad 15,48 % és 17,85 % közé esik: olyan adóhányadot kapunk tehát, amely Olaszország szerint ténylegesen összevethető a 350/2003 sz. törvényben implicit módon megjelenő, az adókiigazítási rendszer szerint minden gazdasági társaság esetén alkalmazott, sorrendben a nem amortizálható és az amortizálható eszközökre kivetett 15 % és 19 % adóhányaddal.

(69) Ezen kívül az olasz hatóságok azon a véleményen vannak, miszerint a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer kevésbé rugalmas abban a mértékben, hogy minden, az eredeti átszervezésből adódó értéktöbbletre kötelezően vonatkozik, míg az ugyanezen törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott rendszerben egyenként lehetséges a valódi értéktöbbletet mutató eszközök újraértékelése. Olaszország szerint egy ehhez hasonló rugalmas program rendkívül kedvező a kedvezményezett gazdasági társaságok számára, hiszen a társaságok választhatják csupán az amortizálható eszközök kiigazítását, s nem pedig azoknak az eszközöknek a kiigazítását, amelyek értékesítéséből egyébként is adómentes nyereséget eredményez. A 2004. január 1-jén hatályba lépett, az üzleti részesedés adómentességéről szóló idézett rendelet értelmében a minősített üzleti részesedés eladása 95 %-os adómentességet élvez, ezért a gazdasági társaságoknak nem lenne kedvező, ha egy egyébként az adó alól szinte teljesen mentesülő eszközökhöz kapcsolódó nyereség elismerése után adót kellene fizetniük. Az olasz hatóságok szerint nem kevés különbségről van szó, ugyanis a 90-es években történetileg az újonnan alapított hitelintézetekre átruházott eszközök nagy része minősített üzletrészekből tevődött ki, ezért a fent ismertetett 2003-as adóreform nyomán szinte teljesen adómentesnek nyilvánulnak.

(70) Végezetül az olasz hatóságok annak a véleményüknek adnak hangot, hogy, még ha a Bizottság arra a következtetésre is jut, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer kedvezőbb lenne az ugyanezen törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott „általános” adókiigazítási rendszernél, a tényleges különbség elhanyagolható, és „de minimis” támogatásnak kell minősíteni.

5. AZ ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI

(71) Észrevételeikben az érdekeltek egy sor olyan érvet hoztak fel, amellyel azt kívánták igazolni, hogy a vizsgált adókiigazítási rendszer nem minősíthető állami támogatásnak. Kiemelték, hogy olyan könyveléstechnikai rendelkezésről van szó, amely egy adott, egyedi helyzetre érvényes, s célja a bankszektorban végrehajtott tevékenység-átszervezés során átruházott aktívumokra vonatkozó meghatározott adóértékek kiigazítási kérdésének megoldása; kiemelték, hogy egy ilyen természetű rendelkezés nem juttatná előnyhöz a kérdéses bankcsoportokat, hiszen a valóságban olyan plusz befizetésekről van szó, amelyeket a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet és a gazdasági társaságok egyesüléséről szóló irányelv által meghatározott adósemlegesség keretében végrehajtott, hasonló átszervezésekben részt vevő gazdasági társaságoknak nem kell megfizetni.

(72) Az érdekelt felek a lényeget tekintve azt állítják, hogy a vizsgált program nem szelektív, hiszen a bankszektor és különösen a kérdéses hitelintézetek átszervezésének egyedi jellemzői igazolják létezését. Az érdekelt felek azt is hangoztatják, hogy például a 2001. december 11-i, a bankszektornak nyújtott olasz állami támogatásról szóló 2002/581/EK határozatában a Bizottság korábban már a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánította a 218/1990 számú, a részleges adósemlegességről szóló törvényt ([14]), s ez a határozat az Olaszország által a Banco di Napoli-nak nyújtott állami támogatásra vonatkozó hivatalos eljárást indító bizottsági közleményre utal ([15]).

(73) Ezen túlmenően az érdekelt felek azt állítják, hogy a kérdéses átszervezésben részt vevő hitelintézetek semmilyen különös előnyben sem részesültek, amint azt a kérdéses bankok által tőkenyereségük után fizetett pótadó és az adósemlegesség rendszerében hasonló átszervezésen átesett többi gazdasági társaság által fizetendő adóösszeg összevetése tanúsítja. A többi gazdasági társaságtól eltérő, 2003-tól az átszervezésen átesett bankokra alkalmazott adóhányadok meghatározását az átszervezések két hulláma során hatályban lévő adórendszerek közötti különbségek magyarázzák. A felek megjegyzik, hogy míg a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet értelmében az átszervezésekből következő nem elismert értéktöbbletek „szabadon eloszthatóértéktöbbletek” voltak abban az értelemben, hogy szabadon el lehetett osztani a részvényesek között anélkül, hogy társasági szinten a későbbiekben adót kellett volna utánuk fizetni, addig a 218/1990 sz. törvény értelmében realizált tőkenyereség „felfüggesztett értéktöbbletnek” minősült mind az átruházó, mind pedig az átruházás címzettje tekintetében, ám csakis addig a pillanatig, amíg a kérdéses tőkenyereséget szét nem osztották a részvényesek között.

(74) Az érdekelt felek értelmezésében a két eltérő helyzetben realizált tőkenyereségre vonatkozó adórendszer közötti különbséget megerősítette az olasz Pénzügyminisztérium 82/2000 számú állásfoglalása ([16]), amelyben az adóhatóság elismerte, hogy egy átruházott tevékenységi ágazat piaci és adózási értéke közötti különbség az adósemlegességi rendszerben nem képez adóköteles értéktöbbletet sem az átruházó, sem pedig az átruházás címzettje szintjén, feltéve hogy nem piaci értéken idegenítik el. Az olasz adóhatóság álláspontjában egyébiránt arra a következtetésre jut, egy tevékenységi ágazat átruházása kapcsán realizált értékkülönbözet mindaddig tisztán számviteli értéket képez, amíg a kérdéses ágazat tevékenységeit ténylegesen el nem adják, és ebből kifolyólag a „felfüggesztett értéktöbbletet” szét nem osztják a részvényesek között anélkül, hogy ez bármilyen adóalapot képezne társasági szinten. Ezzel szemben a 218/1990 sz. törvény 7. cikkének második albekezdése kifejezetten kimondja, hogy a kérdéses hitelintézetek átszervezésekor a részleges adósemlegességi rendszerben történő átruházás során keletkezett számviteli értékkülönbözet után nem csak a tőkenyereség elidegenítése, hanem az értékkülönbözet részvényesek közötti elosztása után is adót kell fizetni.

(75) Az érdekelt felek észrevételei szerint az a tény, hogy a 342/2000 és a 448/2001 sz. törvényekben meghatározott, 2000-ben és 2001-ben végrehajtott adókiigazítás során alkalmazott adóhányadok ugyanolyan mértékűek a hitelintézetek és más gazdasági társaságok átszervezése esetén, míg 2003-ban az adókiigazítás hányada látszólag előnyösebb volt a bankok esetében, a 2003-ban bevezetett adóreformmal magyarázható, amely az adóhitel elszámolási rendszere helyett a 95 %-os adómentesség rendszerét vezeti be az osztalékok kettős adóztatásának elkerülése érdekében.

([14]) Lásd a hivatkozott határozat (HL L 184., 2002.7.13., 27. o.). 32. pontját.

([15]) Lásd a hivatkozott közlemény (HL C 328., 1996.11.1., 23. o.) 3.2.1. pontját.

([16]) A 2000. június 6-án kelt 82/E-67004 számú határozat, hozzáférhető az olaszországi Pénzügyminisztérium adóügyi adatbázisában (*Adóügyi Dokumentációs Osztály*) az alábbi internetcímen: http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=14000008220000606FIN110000006700400&Info=1,0,0

(76) Az érdekelt felek azt is kifejtik, hogy az átszervezett hitelintézetektől eltérően az átszervezett gazdasági társaságok szétoszthatták az átszervezés történetéből keletkezett tőkenyereséget anélkül, hogy bármilyen formában erre társasági adót kellett volna fizetni, ám a 2003. december 31-ig hatályos adózási rendszer értelmében az ebből származó osztalékok után a kedvezményezett-részvényes szintjén adót kellett fizetni. Abban az esetben, ha az ilyen jellegű tőkenyereség adózási szempontú elismerése céljából egy társaságra pótadót vetettek volna ki (amint ez 2000-ben és 2001-ben az adókiigazítási rendszerben megtörtént), a befizetett adót az osztalék kiosztásakor adóhitel címén számították volna be. Az előző adózási rendben tehát a részvényesi szinten fizetett adó minden esetben magába foglalta volna előlegként megfizetve az esetlegesen a társaságra kivetett adót, ennek következményeként kiegyenlítette volna a bármely adókiigazítási rendszerben befizetett adóösszeget: ez már önmagában is megmagyarázta volna, miért volt ugyanakkora a pótadóhányad az átszervezett hitelintézetek és az átszervezés idején érdekelt bármely gazdasági társaság esetén.

(77) 2003. december 31. után az átszervezések nyomán felfüggesztett, majd osztalék formájában szétosztott tőkenyereségre alkalmazott, az osztalékok 95 %-os adómentességének bevezetésével az érdekelt felek szerint jelentős mértékben megváltozott a helyzet. 2004-től kezdve a nem a kérdéses bankoknál megvalósuló társasági átszervezés nyomán realizált és azt követően osztalék formájában kiosztott tőkenyereség adóztatása csak az osztalék formájában kiosztott tőkenyereség 5 %-át érintette, s csak ez az egy fajta adó sújtotta (ebben az esetben nem került sor pótadó kivetésére), ezzel szemben az átszervezésen átesett bankok által realizált tőkenyereséget – amennyiben ezt a nyereséget kiosztották – a rendes társasági adó sújtotta (mely esetben nem került sor pótadó kivetésére). Ennek az eltérő bánásmódnak az orvoslására az olasz jogalkotó a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében bevezette a (csökkentett) nominális adóhányadú pótadót, s ezzel kizárólag az átszervezésen átesett kérdéses bankok számára tette lehetővé a felfüggesztett értéktöbblet elismerését, s kizárta a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet értelmében felfüggesztett értéktöbbletet, hiszen amennyiben ezt a tőkenyereséget osztalék formájában kiosztják, kevesebb adót kellene utána megfizetni (95 %-os adómentesség a részesülő fél adóköteles osztalékára).

(78) Összefoglalásképpen, az érdekelt felek szerint a 2003-ban végrehajtott adókiigazítás nem nyújtott előnyt az átszervezett bankok számára, hanem olyan rendelkezésről van szó, amelynek célja a 218/1990 sz. törvény által az átszervezett hitelintézetek számára előírt, lényegesen kedvezőtlenebb adókiigazítási rendszer, illetve a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet által bevezetett, adózás szempontjából általában véve az átszervezett társaságok szétosztott tőkenyereségével szemben kevésbé szigorú rendszer közötti egyenlőtlenség orvoslása.

(79) Végezetül pedig az érdekelt felek azt az észrevételt tették, hogy amennyiben a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer különös előnyhöz juttatta kizárólag azokat a hitelintézeteket, amelyek átszervezése a 218/1990 sz. törvény értelmében történt, ez az előny nem olyan mértékű, mint ahogyan az a Bizottság előzetes számításaiból kiderül, hanem mindössze arról a különbségről lehet szó, ami az adókiigazítás címén fizetett adó és az ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdése értelmében a törleszthető és a nem törleszthető különálló és különböző adó megfizetése között állhat fenn. Ez a különbség a végrehajtott újraértékelés után fizetett adó töredékét teszi ki, sőt levonható a túlfizetett adó összegéből az átruházás során adóköteles tőkenyereséget nem meghatározó eszközök kiigazítása céljából (olyan javak esetében, amelyek átruházása eredetileg nem teremt tőkenyereséget).

6. ÉRTÉKELÉS

6.1. Az EK–Szerződés 87. cikke (1) bekezdése értelmében juttatott állami támogatások

(80) A Bíróság bevett joggyakorlatában [17] állami támogatásnak minősül minden olyan intézkedés, amely megfelel az EK–Szerződés 87. cikke (1) bekezdésében meghatározott valamennyi feltételnek, azaz az állam folyósítja vagy költségvetési forrásból származik, bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését olyan szelektív előnyhöz juttatja, amelyben az adórendszer belső logikája szerint nem részesülnének, és végül a versenytorzulásával jár vagy azzal fenyeget, illetve hatással van a tagállamok közötti kereskedelemre.

Állami források

(81) A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a vizsgált intézkedés finanszírozása egyértelműen állami forrásból származik, amennyiben a rendesen fizetendő társasági adó megfizetése helyett a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében elismert értéktöbblet utáni (csökkentett mértékű) nominális pótadó megfizetése a társasági adó könnyítésének felel meg a költségvetés terhére.

[17] Lásd szintén a Bíróság C-222/04. sz., *Ministero dell'Economia e delle Finanze kontra Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA.* ügyben 2006. január 10-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-00289. o.) 129. pontját

Szelektív előny fennállása

(82) Az olasz hatóságok és az érdekelt felek azt hangoztatták – hivatkozva az Olaszország által a szicíliai állami bankok, a Banco di Sicilia és a Sicilcassa részére juttatott támogatás feltételes jóváhagyásáról szóló 2000/600/EK határozatra ([18]), valamint az Olaszország által a Banco di Napoli részére juttatott támogatás jóváhagyásáról szóló 1999/288/EK határozatra ([19]) –, hogy a Bizottság megvizsgálta és jóváhagyta a részleges adósemlegességről szóló 218/1990 sz. törvényt, miután arra a következtetésre jutott, hogy az ilyen jellegű intézkedés nem minősül állami támogatásnak. Tehát a vizsgált program sem képez állami támogatást, hiszen mindössze a fent említett 218/1990 sz. törvény által kimondott adófelfüggesztési rendszer természetes következményének tekinthető.

(83) A 218/1990 sz. törvény 7. cikkének 2. albekezdése kimondja, hogy a szóban forgó bankágazati átszervezés keretében végrehajtott eszköz- és részvényátruházások részleges adósemlegességben részesülnek. Ez magában foglalta a bankszektorban a tevékenységi ágazatok átruházása nyomán realizálódó értéktöbblet részleges el nem ismerését mind az átruházó fél, mind pedig az átruházás kedvezményezettje tekintetében azzal a feltétellel, hogy az átruházott tevékenységi ágazat eszközei ugyanolyan adóértéket képviseljenek, mint amikor az átruházó tulajdonában voltak (átruházott adóérték) és az átruházott részvények is ugyanolyan adóértéket képviseljenek, mint az átruházott eszközök adóértéke (pótadó-érték).

(84) E program keretében, mivel az átruházott eszközök és részvények jegyzett értékében nem történt növekedés, nem jutottak előnyhöz az átszervezésben részes szervezetek, és az átruházásból következően realizált nyereség adóztatása mindössze időben tolódott el (például addig, amíg az átruházás címzettje el nem adja eszközeit, vagy az átruházó szervezet vagy társaság el nem adja részvényeit). Tekintettel arra, hogy sem az átruházó, sem pedig az átruházás kedvezményezettje oldalán nem keletkezik adóköteles növekedés, semmilyen támogatási intézkedésre sem került sor, amelyet a társasági szinten realizálódó nyereség jóváírásának elhalasztása határozott volna meg.

(85) A 218/1990 sz. törvényben meghatározott program értelmében azonban az adófizetés fentiek szerinti elhalasztása összeegyeztethető volt a társaságok adófizetési alapelveivel – amelyek szerint a jövedelem adóztatása bármely társaságban minden realizált eredményre és nyereségre vonatkozott –, ám a realizált tőkenyereséget adózási szempontból mindaddig nem írták jóvá, amíg nem volt regisztrálható az érintett eszközök adóértékének ugyanilyen szintű növekedése, úgyhogy az adófizetési kötelezettség a későbbiekben jelentkezhetett.

(86) A fentiek tükrében a Bizottság fenntartja a hivatalos eljárás megindításakor megfogalmazott kezdeti értékelését, és kijelenti, hogy a) sem a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott tranzakciók keretében realizált tőkenyereség 85 %-ának el nem ismerése, b) sem pedig a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet értelmében végrehajtott tranzakciók keretében realizált tőkenyereség el nem ismerése nem képez állami támogatást, amennyiben az átruházott adóértékek változatlanok maradtak ([20]), és az adózási tőkenyereség nem materializálódott, azaz semmilyen előny nem jött létre. Mivel a realizált tőkenyereséget befagyasztották, a hozzá kapcsolódó nyereséget nem lehetett szétosztani, s a társaságnál az ilyen módon keletkezett eszközök értéknövekedett hányada nem volt leírható, nem veszíthetett értékéből, illetve semmilyen módon nem lehetett azt levonni az adóköteles jövedelemből. A Bizottság tehát arra a következtetésre jut, hogy az alkalmazott adósemlegességhez kapcsolódó halasztott adózás az adórendszer belső logikájából következik és nem minősül állami támogatásnak.

(87) Ezzel szemben a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer lehetővé tette az adóérték növekedését, amely után rendes társasági adót kellene fizetni, ha nem áll rendelkezésre egy azt helyettesítő külön adó, mint amilyen a vizsgált pótadó. A Bizottság úgy véli, hogy a tőkenyereség adóztatásának megkönnyítése érdekében a nemzeti jogalkotó alkalmazhat a rendes adóhányadnál kedvezőbb pótadót. Mivel az átruházás során keletkező adót általában azonnal ki kell fizetni, ám az átruházott eszközök megnövekedett adóalapjából származó adóelőnyök csak idővel jelentkeznek – az időszakos értékcsökkenés miatti levonás vagy az ilyen eszközök átruházása révén –, az ilyen természetű eszközök normális adóztatása során általában az átruházó társaság és a vásárló társaság szintjén a teljes nettó adó növekszik. A társasági átszervezések nyomán realizált tőkenyereség utáni – a rendes adóhányadnál kedvezőbb – pótadó elvben igazolható tehát, amennyiben olyan technikai megoldásról van szó, ami megkönnyíti az értéktöbblet adóalappá válását.

([18]) HL L 256., 2000.10.10., 21. o.
([19]) HL L 116., 1999.5.4., 36. o.
([20]) Ahol azonban elismerték a realizált értéket, ez az érték adókötelessé vált, mint például a 218/1990 sz. törvény által előírt módon lebonyolított tranzakciók keretében a nyereség 15 %-a.

(88) Az ilyen természetű kedvezményes adóérték-kiigazítás azonban csak abban az esetben igazolható, ha ugyanolyan feltételek mellett elfogulatlan módon minden összevethető tőkenyereség adójóváírása esetén alkalmazható, mint például a nem a 218/1990 sz. törvény keretében végrehajtott egyéb átszervezések esetében, beleértve az egyéb hitelintézetek átalakítását is.

(89) A Bizottság úgy véli, hogy a 342/2000 és a 448/2001 sz. törvényekben előírt adókiigazítások a 218/1990 sz. törvény és a 358/1997 törvényerejű rendelet vonatkozásában minden kérdéses vállalkozás esetén egységes pótadó megfizetésével ismerik el a történeti tőkenyereséget. Ezért a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az ilyen természetű adókiigazítások általános adórendelkezéseket jelentenek, s az abban az időszakban alkalmazott rendes társasági adóhoz viszonyítva csökkentett formában alkalmazott pótadó semmilyen előnyt sem jelentett a kérdéses gazdasági társaságok számára, lévén ugyanolyan feltételek szerint minden olyan vállalkozás igénybe vehette, amelyik úgy döntött, hogy elismeri a realizált történeti tőkenyereséget, amelyet a 218/1990 sz. törvény, illetve a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet akkor nem ismert el. A Bizottság tehát arra a következtetésre jut, hogy ezek a kiigazítások általános adórendelkezések, melyek logikusan következnek az adórendszer belső logikájából, és nem minősülnek állami támogatásnak.

(90) Ezzel szemben a Bizottság fenntartja azt a véleményét, miszerint a 350/2003 218/1990 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése nem általános rendelkezés, amennyiben kizárólag egyes hitelintézetek által a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott átszervezés során keletkezett tőkenyereségre volt alkalmazható.

(91) A Bizottság különösen hangoztatja, hogy a vizsgálat tárgyát képező adórendszer olyan mértékű előnnyel járt, mint az eszközök értékének kiigazítása érdekében ténylegesen fizetett adó és a rendes adó közötti különbözet, amelyet ugyanilyen kiigazítás esetén a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése hiányában fizetni kellett volna. 2004-ben az ilyen jellegű nyereség után fizetendő adóhányad 37,25 % lett volna (amelyet a 33 % társasági adó és a 4,25 % iparűzési adó tesz ki), míg a megfelelő pótadó mértéke 9 % volt (a halasztott adófizetésből származó levonás nélkül).

(92) A Bizottság arra is felhívja a figyelmet, hogy a 350/2003 sz. törvény értelmében fizetett pótadót három részletben kellett megfizetni kamatok nélkül (2004-ben 50 %, 2005-ben 25 % és 2006-ban 25 %), míg a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése hiányában fizetendő rendes adó teljes összegét 2004-ben kellett volna megfizetni. A Bizottság tehát azt az észrevételt teszi, hogy egyenértékű szubvencióra átszámítva a program kilenc kedvezményezettje által ténylegesen befizetett adóösszeg 185 505 996 euro, míg a rendes adóösszeg 771 991 022 euro lett volna (a realizált nyereség 37,25 %-a, ami több mint 2 059 millió eurónak felel meg). A rendes és a ténylegesen megfizetett adóösszeg közötti különbség tehát 586 485 026 euro.

(93) A Bizottság azon a véleményen van, hogy a fenti előny ténylegesen csak a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott tranzakciókban érintett hitelintézetekre korlátozódik, míg a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet értelmében hasonló átszervezésen átesett többi hitelintézet és egyéb érintett vállalkozás nem részesülhetett ugyanilyen adókiigazítási rendszerből és az ahhoz kapcsolódó előnyös feltételekből.

(94) Az olasz hatóságok és az érdekelt felek annak az észrevételüknek adtak hangot, hogy a kilenc kedvezményezett közül egyik sem lett volna kész saját eszközei értékének kiigazítására, amennyiben ezzel az elismert tőkenyereséget sújtó rendes társasági adót kellett volna megfizetniük. Ezen túlmenően az olasz hatóságok által szolgáltatott magyarázat szerint azok a társaságok, amelyek átszervezését nem érintette a 218/1990 sz. törvény, a 342/2000 sz. törvény 17. cikkében meghatározott általános, alapvetően egyenértékű módozat szerint implicit módon részesültek a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszerből.

(95) Az olasz hatóságok és az érdekelt felek azon a véleményen vannak, hogy a kérdéses előny helyes kiszámításához figyelembe kell venni az eredeti átruházások idején, azaz a 218/1990 sz. törvény hatálya alatti adófizetést, amelynek teljes hányada meghaladta a 40 %-ot. Az 1990-ben, még inkább mint 2004-ben, a kérdéses tőkenyereség után fizetett tényleges teljes adóösszeg jóval magasabb volt, mint a 2000-ben általánosan alkalmazott kiigazítási adóhányad, s ebből kifolyólag semmilyen előnnyel sem járhatott.

(96) A Bizottság azonban visszautasítja azt a nézetet, miszerint a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott program nem képezi adósemleges átszervezésekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazítását, hanem olyan adókiigazítási rendszer, amely a kedvezményezett gazdasági társaságok eszközeinek folyó adóértéken való kiigazítása nyomán lehetővé tette a látens tőkenyereség elismerését. A Bizottság szerint a két rendszer nem vethető össze, s felhívja a figyelmet, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott adó-újraértékelési rendszer nem egyezik meg ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszerrel, hiszen a két rendszerben eltérő a pótadóhányad mértéke.

(97) A Bizottság ezért arra a következtetésre jut, hogy azok a gazdasági társaságok, amelyek a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében igazították ki adóértékeiket, jelentős specifikus előnyhöz jutottak, ami ugyanazon elismert nyereség rendes adóhányad, illetve pótadóhányad szerinti adóztatása közötti különbségből ered.

(98) Az érintett felek azzal az ellenvetéssel éltek, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott, a rendes adóhányadnál alacsonyabb pótadóhányad nem szelektív, hiszen a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott átszervezések nyomán keletkezett értéktöbblet adóztatásának különös elvi és gyakorlati megfontolásai igazolják létét. Az érintett felek annak is hangot adtak, hogy ennyi év után Olaszország nem adóztathatta volna meg jogosan ezeket a tőkenyereségeket úgy, ahogyan a többi ágazati átszervezésből adódó tőkenyereségek esetén tette.

(99) A Bizottság elfogadja, hogy a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott átszervezések sajátos feltételek és rendelkezések életbe léptetését tették szükségessé annak érdekében, hogy az ezen átszervezések nyomán keletkezett tőkenyereség elismerését adózási szempontból megkülönböztesse, amint ez az olasz Pénzügyminisztérium szándéknyilatkozatában is olvasható. Ennek ellenére a Bizottság úgy véli, hogy a 218/1990 sz. törvény által előírt részleges adósemlegességi rendszer lényegét tekintve az adózási szempontból nem elismert, ám realizált tőkenyereség tekintetében megegyezik a 358/1997 sz. törvényerejű rendelet által előírt teljes adósemlegességi rendszerrel. Mivel a két rendszer ténylegesen összevethető, a jogalkotónak 2003-ban ugyanolyan bánásmódban kellett volna részesítenie őket, amikor a felfüggesztett tőkenyereség adózási szempontú elismeréséről rendelkezett.

(100) A Bizottság ezen túlmenően úgy tartja, hogy a fent említett állásfoglalással szemben egy alacsonyabb adóhányad alkalmazását nem lehet leegyszerűsíteni a bankszektor átszervezéséből adódó, osztalék formájában a részvényesek között kiosztott tőkenyereség szigorúbb, a 218/1990 sz. törvény szerinti megadóztatására szemben az adósemlegesség rendszerében végrehajtott egyéb átalakítások nyomán osztalék formájában a részvényesek között kiosztott tőkenyereség enyhébb adóztatásával. Ezt a kijelentést nem lehet igazolni, hiszen a tőkenyereségre kivetett többféle pótadót nem lehet mindig a felfüggesztett értéktöbblet osztalék formájában való kiosztása során alkalmazott eltérő adóteherrel igazolni. A Bizottság azt az észrevételt teszi, hogy ha elfogadna egy hasonló magyarázatot, akkor a társasági adótól eltérő adóhányad kivetése igazolható lenne csupán az által, hogy az adott gazdasági társaság az állam által előnyben részesített átszervezési típusban vett részt.

(101) A Bizottság szerint a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer alkalmazásából származó adóelőny t nem lehet elenyésző mértékűnek, azaz „de minimis"-nek tekinteni. A támogatás fennállásának meghatározására a Bizottságnak ténylegesen össze kell vetnie a vizsgálat tárgyát képező programban alkalmazott (csökkentett) nominális adót azzal az adóösszeggel, amelyet a fenti program hiányában alkalmaztak volna, melynek hiányában a kedvezményezett hitelintézetek eszközeik adóalapjait igazították volna, és az ebből a kiigazításból keletkező tőkenyereséget a részvényeseik között kiosztották volna.

(102) A Bizottság azt is kifejti, hogy az állam által adott pénzügyi előny feltételezett minimális volta önmagában nem elégséges indok arra, hogy az ilyen típusú előnyt ne értékelje támogatásnak. A Bizottság megjegyzi, hogy nem lehet a „de minimis" kivételre hivatkozni – amelyet a Szerződés 87. és 88. cikkének a de minimis támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2006. december 15-i 1998/2006/EK bizottsági rendelet tartalmaz [21] -, amennyiben a vizsgálat tárgyát képező rendelkezés nem tartalmaz átlátható támogatást, mint ahogyan azt a fent említett rendelet előírja, tehát az olasz hatóságok nem felelnek meg ezen rendelet által előírt feltételeknek.

[21] HL L 379., 2006.12.28., 5. o.

A program természetére vonatkozó bizonyítás

(103) Az olasz hatóságok és az érintett felek szerint a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszert a bankszektorra jellemző egyedi jellemzők igazolják, ezért nem minősíthető állami támogatásnak.

(104) A Bíróság joggyakorlata szerint egy adórendelkezés csak akkor minősül szelektívnek, ha az adórendszer által kitűzött célok tükrében ([22]) a tényállás szerint és jogi szempontból összevethető helyzetek között igazolatlanul megkülönböztetést tesz, és „az EK–Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében létező előnyt nem lehet automatikusan az érintett vállalkozások között fennálló bánásmódbeli különbségre korlátozni" ([23]).

(105) A Bizottság azon az álláspontón van, hogy a vizsgálat tárgyát képező program nem képez a bankszektor megkülönböztető jellemzőivel rendelkező általános kiigazítási rendszert, hanem sokkal inkább szelektív, versenyelőnyt eredményező előnyhöz juttat bizonyos vállalkozásokat, azaz bizonyos szervezeti átalakításon átesett hitelintézeteket.

(106) Ezenfelül az olasz hatóságok azt állítják, hogy a kérdéses program a 342/2000 sz. törvény által létrehozott program egyszerű újrakiadása, márpedig az nem minősült állami támogatásnak, mivel bizonyos társasági tevékenységek során realizált nyereségre alkalmazták. A 350/2003 sz. törvényben létrehozott programot össze kellene vetni a 342/2000 sz. törvény által létrehozott programmal, s ez az összevetés semmilyen plusz előnyre sem világítana rá. Amint a Bizottság már korábban kifejtette, a Bizottság nem osztja ezt az álláspontot, lévén a 350/2003 sz. törvény hatálya szűkebb, mint a 342/2000 sz. törvény által létrehozott általános adókiigazítás.

(107) A fentiekben kifejtettek tükrében a Bizottság arra következtetésre jutott, hogy a 350/2003 sz. törvény értelmében az egyes hitelintézeteknek a tevékenységi ágazat egyes átruházásai során realizált nyereségének adóztatása során a rendes adóhányad megfizetése helyett alkalmazott pótadó specifikus előnyszerzést jelent, és nem következik az adórendszer belső logikájából.

A verseny torzulása és a tagállamok közötti átruházásra való kihatás

(108) A Bíróság bevett joggyakorlata szerint ([24]), a verseny torzulásához elegendő, ha a támogatás kedvezményezettje a verseny előtt nyílt piacokon más vállalkozásokkal együtt részt vesz a versenyben. A rendelkezés hatással van a tagállamok közötti kereskedelemre akkor, ha a juttatott állami pénzügyi segély megerősíti egy vállalkozás piaci helyzetét a többi vállalkozással szemben a nemzetközi kereskedelemben ([25]).

(109) A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a támogatás jelentős összege ténylegesen hozzájárult a kedvezményezettek bankszektorbeli, illetve a pénzügyi szolgáltatást nyújtó, a verseny előtt nyitott liberalizált piaci helyzetének megerősödéséhez, mely piacokon közösségi szinten más vállalkozásokkal állnak versenyben.

(110) A Bizottság ezen felül úgy ítéli meg, hogy a kérdéses hitelintézeteknek juttatott előny olyan mértékű, ami a jelenlegi, az olasz bankszektor konszolidálódási lehetőségét nyújtó helyzetben alkalmas a verseny torzítására. Az a tény, hogy ezek az olasz hitelintézetek megszabadultak az eszközeikben megbújó tőkenyereséget sújtó adótól, és ezt a (csökkentett) nominális adó megfizetésével tették, magával vonhatja ezeknek a hitelintézetek vonzerejének növekedését, illetve a potenciális befektetők és vásárlók szemében való gazdasági értéknövekedést. A Bizottság arra figyelmeztet, hogy a vizsgálat tárgyát képező adórendszer által nyújtott előny kétségtelenül megváltoztatja az olaszországi bankszektorban működő társasági értékpiacot.

6.2. **Összeegyeztethetőség**

(111) Amennyiben a vizsgálat tárgyát képező program az EK–Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül, összeegyeztethetőségét meg kell vizsgálni az EK–Szerződés 87. cikkének (2) és (3) bekezdésében meghatározott derogációval. Sem az olasz hatóságok, sem pedig az érdekelt felek nem hoztak fel specifikus érveket annak érdekében, hogy a fent említett derogációkkal éljenek.

(112) Az EK–Szerződés 87. cikkének (2) bekezdésében meghatározott derogációk az egyes fogyasztóknak juttatott szociális jellegű támogatásokra, a természeti katasztrófák vagy más kivételes események által kiváltott károk orvoslására szolgáló támogatásokra, illetve a Német Szövetségi Köztársaság meghatározott régióinak gazdasági szereplőinek juttatott támogatásokra vonatkoznak és nem alkalmazhatók erre az ügyre.

([22]) A C-143/99. sz., *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH kontra Finanzlandesdirektion für Kärnten* ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-8365. o.)

([23]) A C-53/00. sz. *Ferring kontra ACOSS* ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-9067. o.) 17. pontja

([24]) Az Elsőfokú Bíróság T-214/95. sz., *Het Vlaamse Gewest kontra Bizottság* ügyben hozott ítélete (EBHT 1998., II-717. o.).

([25]) A Bíróság 730/79. sz., *Philip Morris kontra Bizottság ügyben* hozott ítéletének (EBHT 1998., 2671. o.) 11. pontja.

(113) Az EK–Szerződés 87. cikke (3) bekezdésének a) pontjában meghatározott derogáció lehetővé teszi azoknak a régióknak a gazdasági fejlődését elősegítő támogatások létét, amelyekben az életszínvonal túlságosan alacsony, vagy amelyeket súlyos munkanélküliség sújt: az azonban erre az ügyre nem alkalmazható, mivel ez a támogatás nem segíti elő Olaszország ilyen jellemzőkkel rendelkező területeinek fejlődését.

(114) A programot nem lehet közös európai érdekeltségű programnak tekinteni, vagy pedig olyan támogatásnak, amely az egyik tagállam gazdaságának súlyos zavarát hivatott orvosolni, mint ahogyan azt az EK–Szerződés 87. cikke (3) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi, s nem célja az EK–Szerződés 87. cikke (3) bekezdésének d) pontjában meghatározott módon a kultúra támogatása és a nemzeti örökség védelme.

(115) Végül pedig a programot meg kell vizsgálni az EK–Szerződés 87. cikke (3) bekezdésének c) pontjának tükrében, amely lehetővé teszi bizonyos tevékenységek vagy gazdasági régiók fejlődésének megkönnyítését célzó támogatások alkalmazását feltéve, hogy a támogatások nem módosítják a közös érdekkel ellentétes módon a kereskedés feltételeit. Ebből a szempontból először arra kell rávilágítani, hogy a vizsgálat tárgyát képező támogatás nem felel meg egyik olyan rendelkezésnek vagy irányvonalnak sem, amelyek meghatározzák a közös piaccal való összeegyeztethetőségi kritériumokat a meghatározott típusú támogatások közös piacán. A vizsgált program különösen eltér az állami támogatásról szóló közösségi irányvonalaktól, amelyeknek célja a támogatás hatálya alatt nehézségekkel küzdő vállalkozások megmentése és átszervezése ([26]). Másodsorban ki kell emelni, hogy mivel az adótámogatást a *posteriori*, tehát a már megtörtént tranzakciókat követően nyújtotta az állam, nem lehet arra hivatkozni, hogy ezen derogáció alkalmazása a szükséges ösztönzést szolgálta volna.

(116) Ezzel szemben a Bizottság azt vallja, hogy a kérdéses adórendszer a leírt jellegű átszervezésen átesett rendes költségekhez képest a kedvezményezett hitelintézetek költségeit csökkenti, és ebből kifolyólag működési támogatásnak minősül. Egy ilyen jellegű támogatás nem ítélhető összeegyeztethetőnek a közös piaccal, lévén bizonyos tevékenységek vagy gazdasági régiók fejlődését nem segíti elő, és időben nem korlátozott, csökkenő vagy arányos a specifikus gazdasági hátrányok orvoslásának vonatkozásában.

(117) A Bizottság tehát arra a következtetésre jutott, hogy a vizsgálat tárgyát képező program nem összeegyeztethető a közös piaccal.

([26]) HL C 288., 1999.1.9., 2. o.

6.3. **Visszafizettetés**

(118) Mivel a támogatási program életbe léptetése a Bizottság előzetes engedélye nélkül történt, a visszafizettetést az EK–Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet 14. cikkének megfelelő módon kell végrehajtani ([27]). A hasonló adótámogatási programok gyakorlatának tükrében ([28]) a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a támogatásból kizárólag azt az összeget kell visszafizettetni, amellyel a kedvezményezettek kevesebbet fizettek, mint ha az adott időben rendelkezésre álló más adórendszer szerint fizették volna meg adójukat. A Bizottság úgy ítéli meg, hogy ebben az esetben a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott alternatív adó-újraértékelés nem csupán feltételezett, hanem olyan ésszerű választási lehetőség, amellyel az érintett kedvezményezettek eszközeik tényleges adóértékének elismerése folyamán élhettek volna ([29]).

(119) A Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdése általános rendelkezést tartalmaz a 2002. december 31-ig a mérlegben feltüntetett eszközök újraértékelése mellett döntő vállalkozások által realizált nyereség akkori piaci értéken való elismerésére, továbbá az amortizálható eszközök esetében 19 %-os, az nem amortizálható eszközök esetében 15 %-os pótadó három részletben (2004-ben 50 %, 2005-ben és 2006-ban egyenként 25 %) történő megfizetését írja elő. Ez az általánosan hozzáférhető program a szóban forgó, átszervezésen átesett hitelintézetek esetében is alkalmazható volt. Annak ellenére, hogy az átértékelés és a kiigazítás nem egyenértékű egymással, a Bizottság úgy véli, hogy amennyiben a kiigazítási rendszer annak idején nem állt volna rendelkezésre, az érdekelt hitelintézetek minden bizonnyal éltek volna a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott általános újraértékelési lehetőséggel.

(120) A fentiek tükrében a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy a visszafizettetés összegét kizárólag a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott módon fizetendő adóösszeg (19 % az amortizálható eszközök újraértékelése esetén és 15 % az olyan nem amortizálható eszközök esetén, amelyek általában az átszervezésen átesett hitelintézetek tulajdonában vannak), és ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében ténylegesen befizetett adóösszeg közötti különbségre korlátozza.

([27]) HL L 83., 1999.3.27., 1. o.

([28]) Lásd az állami vállalatok egyes műveletei/ügyletei esetében a tőkenyereség társasági adómentességéhez Portugália által nyújtott C 30/04 (ex NN 34/04). számú állami támogatásról szóló, 2006. július 4-i 2006/748/EK bizottsági határozat (HL L 307., 2006.11.7., 219. o.) VI. szakaszát.

([29]) Lásd a Bíróság C-148/04. sz., *Unicredito Italiano SpA kontra Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1.* ügyben 2005. december 15-én hozott ítéletének (EBHT 2005., I-11137. o.) 113–119. pontját.

7. **KÖVETKEZTETÉSEK**

(121) A Bizottság arra a megállapításra jut, hogy Olaszország jogellenesen léptette életbe a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdését, mellyel megsértette az EK–Szerződés 88. cikkének (3) bekezdését. A támogatási program a közös piaccal nem összeegyeztethető.

(122) A támogatásból kizárólag azt az összeget kell visszafizettetni, amellyel a kedvezményezettek kevesebbet fizettek, mint ha az adott időpontban rendelkezésükre álló más adórendszer szerint fizették volna meg adójukat.

(123) A visszafizettetendő összeg tehát a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott módon fizetendő adóösszeg, és ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében ténylegesen befizetett adóösszeg közötti különbség,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

Az Olaszország által bevezetett, a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott eltérő adórendszer állami támogatásnak minősül, és a közös piaccal nem összeegyeztethető.

2. cikk

Olaszország megszünteti az 1. cikkben hivatkozott programot.

3. cikk

(1) Olaszország minden szükséges lépést megtesz annak érdekében, hogy visszafizettesse a 218/1990 sz. törvény értelmében végrehajtott átszervezések nyomán keletkező tőkenyereség adózási elismerésére vonatkozó 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdésében meghatározott pótadó alkalmazása révén a kedvezményezetteknek juttatott támogatást, amelyet az érintettek már jogellenesen megkaptak.

(2) A visszafizettetendő összeg arra a különbségre korlátozódik, amit a kedvezményezettek a 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 25. albekezdésében meghatározott módon fizettek volna, és amennyit ugyanezen 350/2003 sz. törvény 2. cikkének 26. albekezdése értelmében ténylegesen megfizettek.

(3) A visszafizettetést haladéktalanul végre kell hajtani a nemzeti eljárásjog szerint – feltéve, hogy a nemzeti jogrend lehetővé teszi ennek a határozatnak a haladéktalan és hatékony végrehajtását.

(4) A visszafizettetendő összegek magukban foglalják a kedvezményezett számára a támogatás hozzáférhetővé tételének időpontjától a tényleges visszafizetés időpontjáig esedékes kamatokat is.

(5) A kamatokat az EK–Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó 2004. április 21-i 794/2004/EK bizottsági rendelet V. fejezetével összhangban kell kiszámítani.

4. cikk

Az erről a határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül Olaszország tájékoztatja a Bizottságot a határozatnak való megfelelés érdekében előirányzott vagy már végrehajtott intézkedésekről. Ezeket az információkat a határozathoz csatolt kérdőív kitöltésével kell megadni. A határozatról szóló értesítéstől számított négy hónapon belül Olaszország tájékoztatja a Bizottságot a határozat végrehajtása érdekében tett rendelkezésekről.

5. cikk

Ennek a határozatnak a címzettje az Olasz Köztársaság.

Kelt Brüsszelben, 2008. március 11-én.

a Bizottság részéről

Neelie KROES

a Bizottság tagja

I. MELLÉKLET

a társasági átszervezésen átesett egyes hitelintézeteknek nyújtott adóösztönzőket illetően Olaszország által végrehajtott C 15/07 (ex NN 20/07) állami támogatásról szóló bizottsági határozat végrehajtására vonatkozó információk

1. **A kedvezményezettek teljes száma és a visszafizettetett támogatás teljes összege**

1.1. Az egyes kedvezményezettekkel visszafizettetett adótámogatás kiszámításának meghatározása:

— tőke,

— kamatok.

1.2. Az e programban jogellenesen juttatott támogatás-visszafizetés teljes összegének meghatározása (bruttó támogatás ellenértékében, … árában):

1.3. Az e programban jogellenesen juttatott támogatásban részesülő kedvezményezettek teljes száma:

2. **A támogatás visszafizettetésére vonatkozó előirányzott és már elfogadott rendelkezések**

2.1. A támogatások azonnali és hatékony visszafizettetésére vonatkozóan előirányzott és a már elfogadott rendelkezések meghatározása. Az előirányzott és elfogadott rendelkezések jogi hátterének megjelölése:

2.2. A támogatások visszafizetésére vonatkozóan megszabott határidő megjelölése:

3. **Az egyes kedvezményezettekre vonatkozó adatok**

Az alábbi táblázatban fel kell tüntetni minden olyan kedvezményezett adatait, akivel vissza kell fizettetni a program keretében jogellenesen juttatott adótámogatást.

A kedvezményezett megnevezése	A jogellenes támogatás összege (*) Névérték: …	A visszafizettetett összeg (°) Névérték: …

(*) A kedvezményezett számára megnyitott támogatás összege (bruttó állami támogatás ellenértékében, … árában).
(°) Visszafizettetés bruttó összege (kamatokkal együtt).