II

(Akti, sprejeti v skladu s Pogodbo ES/Pogodbo Euratom, katerih objava ni obvezna)

ODLOČBE/SKLEPI

KOMISIJA

ODLOČBA KOMISIJE

z dne 11. marca 2008

o državni pomoči C 15/07 (ex NN 20/07) Italije glede davčnih spodbud v podporo nekaterih prestrukturiranih bank

(notificirano pod dokumentarno številko C(2008) 869)

(Besedilo v italijanskem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

(2008/711/ES)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti in zlasti prvega pododstavka člena 88(2) Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim strankam, naj predložijo svoje pripombe v skladu z navedenim členom [1],

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

(1) Italijanski parlament je 24. decembra 2003 sprejel Zakon št. 350 z dne 24. decembra 2003 (Zakon 350/2003) [2], ki v členu 2(26) določa posebno shemo davčne prerazporeditve za sredstva nekaterih bank, ki izhajajo iz ali so povezana s prestrukturiranjem bančništva v skladu z Zakonom št. 218 z dne 30. julija 1990 (Zakon 218/1990) o privatizaciji bančnega sektorja v državni lasti v Italiji.

(2) Italijanski organi Komisiji sheme niso priglasili za pregled državne pomoči v skladu s členom 88(3) Pogodbe ES. Komisija je kljub temu sprožila predhodni pregled sheme.

(3) Z dopisom z dne 26. septembra 2005 (D/57424) je Komisija zaprosila italijanske organe, naj ji posredujejo vse ustrezne informacije za preučitev združljivosti sheme s pravili o državni pomoči in njene zakonitosti v skladu z obveznostjo priglasitve kakršnega koli načrta za dodelitev državne pomoči po členu 88(3) Pogodbe ES.

(4) Z dopisom z dne 29. novembra 2005 (A/39913) je Italija predložila zahtevane informacije.

(5) Z dopisom z dne 31. marca 2006 je Komisija od Italije zahtevala dodatna pojasnila glede tega, da ima pregledovana shema morebiti naravo državne pomoči, in glede njene združljivosti s skupnim trgom.

(6) Z dopisom z dne 5. maja 2006 (A/33466) je Italija predložila zahtevane informacije.

(7) Komisija se je 3. julija 2006 sestala z italijanskimi organi, da bi se pogovorili o delovanju in upravičenosti pregledovane davčne sheme. Med srečanjem se je Komisija seznanila z razlagami italijanskih organov, vendar pa niso bili odpravljeni vsi zadržki glede tega, ali ima shema morebiti naravo državne pomoči in glede njene združljivosti s skupnim trgom.

[1] UL C 154, 7.7.2007, str. 15.

[2] Italijanski finančni zakon za leto 2004, Uradni list Italijanske republike št. 299 z dne 27.12.2003.

(8) Z dopisom z dne 28. julija 2006 (A/36106) so italijanski organi predložili povzetek informacij, ki jih je predstavila Italija, vključno s pojasnili s sestanka z dne 3. julija 2006.

(9) Z dopisom z dne 30. maja 2007 (D/203295) je Komisija sporočila Italiji, da se je v zvezi z zgoraj navedenim ukrepom odločila sprožiti postopek iz člena 88(2) Pogodbe ES. Komisija je v odločitvi, objavljeni v *Uradnem listu Evropske unije* ([3]), povabila zainteresirane stranke, naj predložijo pripombe glede sprožitve formalnega postopka preiskave.

(10) Z dopisom z dne 5. julija 2007 (A/35808) so italijanski organi predložili svoje pripombe.

(11) Komisija je prejela pripombe zainteresiranih strank. Pripombe sta predložili predvsem bančna skupina *Paribas*, ki vključuje banko *Banca Nazionale del Lavoro*, in bančna skupina *Unicredit*, ki vključuje banke *Capitalia*, *Banca di Roma* in *Banco di Sicilia*.

(12) Z dopisoma z dne 3. oktobra 2007 (D/53926) in 22. novembra 2007 (D/54681) je Komisija obvestila italijanske organe o pripombah, prejetih od zainteresiranih strank, ter zaprosila Italijo, naj oblikuje svoje pripombe. Z dopisoma z dne 5. novembra 2007 (A/39031) in 21. decembra 2007 (A/40631) so italijanski organi obvestili Komisijo, da nimajo nobenih nadaljnjih pripomb.

2. PODROBEN OPIS SHEME

2.1 Obdavčitev kapitalskih dobičkov

(13) Italijanska pravna ureditev za področje davkov pozna nekatera temeljna načela obdavčitve poslovnih subjektov, ki jih priznava večina sodobnih ureditev s tega področja. Obdavčevanje dohodka na ravni subjekta se uporablja za večino poslovnih subjektov s pravno osebnostjo (v glavnem gospodarske družbe), ob tem pa je mogoče uveljavljati načelo obvezne ali neobvezne davčne preglednosti tudi za nekatere subjekte ali združenja, ki nimajo pravne osebnosti. Delničarji obdavčljivega subjekta so kot davkoplačevalci ločeni od družbe, v kateri so lastniki deležev; načeloma velja obdavčitev na ves dobiček in dividende, ki izhajajo iz poslovanja z delnicami, četudi obstajajo različne oprostitve zaradi ublažitve dvojnega obdavčevanja takih sredstev. Zato so kapitalski dobički gospodarske družbe obdavčljivi ločeno od dobičkov delničarjev, ko so dobički ustvarjeni in davčno priznani kot rezultat prodaje ali prenosa sredstev družbe. Odhodki za obresti se načeloma odbijejo, stroški lastniškega kapitala družbe pa ne. To ima za posledico obdavčitev zgolj na ravni nosilca dolga (in davčni stopnji nosilca dolga) za zaslužke, plačane kot obresti, vendar pa se davek uporablja na ravni gospodarske družbe in vsaj načeloma spet na ravni delničarjev pri dividendah, ki se nabirajo vlagateljem v lastniški kapital.

(14) Če delničar pridobi delež v družbi, to ne povzroči spremembe v osnovi sredstev te družbe. Po drugi strani pa velja splošno pravilo, da prodaja sredstev družbe povzroči obdavčljiv dobiček ali izgubo na ravni družbe. Ker se davek na prodajo običajno plača najprej, davčne ugodnosti povišane osnove v prodanih sredstvih pa se pokažejo sčasoma (periodična amortizacija), ima obdavčljiva prodaja sredstev na ravni družbe navadno za posledico povišanje čistega skupnega davka družbe prodajalke in družbe prejemnice.

(15) Prodaja sredstev družbe njenim delničarjem naj bi tudi povzročila obdavčitev vgrajenega dobička v sredstvih, če je ustrezna povečana osnova v zadevnih sredstvih v rokah delničarjev, četudi so taki delničarji družbe, saj povečanja v osnovi sredstev družbe ne sme biti, ne da bi se priznal davek na ravni podjetja.

2.2 Prevrednotenja in prerazporeditve sredstev na splošno

(16) Prevrednotenje sredstev v poslovnih izidih gospodarske družbe je računovodska operacija, s katero se knjigovodska vrednost osnovnih sredstev poviša na tekočo vrednost (osnovna sredstva se običajno amortizirajo tako, da se njihova knjigovodska vrednost sčasoma razvrednoti, medtem ko je njihova tekoča vrednost lahko višja od amortizirane vrednosti, ker se je vrednost sredstev ohranila oziroma s časom povečala). Ker povišanja osnove sredstev družbe ne sme biti brez priznanja davka na ravni družbe, je presežek iz prevrednotenja kapitalski dobiček. Presežek se sčasoma amortizira skupaj z zadevnimi sredstvi. Nazadnje bo ob prodaji sredstev v prihodnosti (s povišano vrednostjo) manj kapitalskega dobička, ki je posledica manjše razlike med plačilom, prejetim za prodajo, in knjigovodsko vrednostjo sredstev.

([3]) Glej opombo 1.

(17) Prevrednotenja so izjemne računovodske operacije, ker računovodska pravila težijo k zagotavljanju varnega in skrbnega poslovanja za sredstva družbe, temeljijo pa na predvidevanju, da je neko sredstvo vredno več, kot je bilo zanj plačano; tako kot pri vseh predpostavkah je tudi za to mogoče dokazati, da ni bila pravilna, in sicer ob upoštevanju razvoja dogodkov na trgu. V nedavno uvedenih računovodskih načelih MSRP, ki so postala zavezujoča pravila za nekatere gospodarske družbe in banke v Italiji, pa so določene poštene vrednosti sredstev, ki jih je treba knjižiti, zlasti glede finančnih instrumentov (posledično se bodo pojavili dobički in izgube). Poleg tega se pri prestrukturiranjih podjetij sredstva zamenjujejo po njihovi tekoči vrednosti (ki je običajno višja od knjigovodske), ustrezno pa se knjižijo tudi prevrednotenja.

(18) Prevrednotenja sredstev bi običajno bila obdavčljivi dogodki, če so ustvarjeni kapitalski dobički in priznane povišane davčne vrednosti. Kapitalski dobički bi povišali obdavčljivi dohodek in temu primerno povečali tekočo davčno obveznost zadevnih upravičencev tudi v primeru, ko ni denarne realizacije. Da bi se izognili plačevanju davka na dobiček, ki še ni bil unovčen, davčni sistem običajno zamrzne davčni dobiček z ohranjanjem davčne vrednosti za sredstva, ki je nižja od knjigovodske vrednosti. V takem primeru je računovodski dobiček (ta ustvarjeni dobiček ni priznan kot obdavčljiv dohodek) odložen, dokler se sredstva sčasoma ne prodajo za gotovino.

(19) Računovodski dobiček, ki izhaja iz realizacije, se običajno knjiži za davčne namene v posebni rezervi, ki pomeni nepriznani dobiček. Do trenutka, ko je ustvarjeni dobiček davčno priznan, sta knjigovodska vrednost in davčna vrednost sredstev neusklajeni. Prerazporeditev je torej davčna operacija, s katero se davčna vrednost prilagodi knjigovodski vrednosti zadevnih sredstev, posledično pa je kapitalski dobiček davčno priznan in zavezan obdavčitvi. Računovodski dobiček se zdaj sprosti iz rezerve in vključi med običajne dobičke leta, medtem ko se povišana vrednost sredstev ustrezno davčno amortizira.

(20) Navesti je treba, da so kapitalski dobički posebne postavke dohodka, ki obratno kot običajni dohodek odražajo gospodarski presežek, ki je s časom dozoreval, medtem ko je njegovo davčno priznanje nujno enkratna operacija. Zato so kapitalski dobički, ki jih ustvarijo gospodarske družbe, ne le odloženi do davčne prerazporeditve vrednosti relativnih sredstev, temveč se zanje plačuje tudi preferenčni namesto običajni davek od dobička gospodarskih družb. Preferenčni davek je ugodnost, saj zadevna družba plača nižji davek na dobičke, poleg tega pa lahko take dobičke razdeli med svoje delničarje kot dividende, ki dajejo pravico do davčnega dobroimetja ali oprostitve za plačane davke od dobička pravnih oseb. Vendar pa je davčna ugodnost, ki izhaja iz nadomestnega davka, utemeljena z davčno tehniko ([4]) glede na posebnost kapitalskih dobičkov kot dohodka v primerjavi z običajnimi dobički.

2.3 **Obdavčevanje kapitalskih dobičkov v Italiji**

(21) Za opis narave pregledovane sheme je treba povzeti italijanska pravila, s katerimi se ureja obdavčevanje kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov sredstev ob prestrukturiranjih nekaterih družb na način, ki je predviden z Zakonom 218/1990 za italijanski bančni sistem.

Vložki sredstev glede na prestrukturiranja bančništva v skladu z Zakonom 218/1990

(22) Z Zakonom 218/1990 je bila uzakonjena posebna shema za pospešitev prenosa bančnih sredstev ali vej bančnih dejavnosti v lasti lokalnih oseb javnega prava v novoustanovljene ali obstoječe zasebne banke, da bi racionalizirali izvajanje bančne dejavnosti v Italiji (člen 1 Zakona 218/1990). Leta 1990 je bil prenos veje dejavnosti prodaja sredstev, ki bi sprožila davek od dobička gospodarskih družb po običajni stopnji na razliko med

([4]) Glej sodbo z dne 10. januarja 2006 v zadevi C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, ZOdl. 2006, str. I-00289, točki 136 in 137.

tekočo vrednostjo prenesenih sredstev in stroški takih sredstev v skladu s členom 54(5) in členom 9 takrat veljavnega DPR št. 917 z dne 22. decembra 1986 (DPR 917/1986).

(23) Za pospešitev prenosa bančnih sredstev je bila v členu 7(2) Zakona 218/1990 med drugimi ugodnostmi določena odstopajoča davčna shema, po kateri dobiček, ustvarjen iz prenosa sredstev, vloženih v zasebne banke na podlagi prestrukturiranja iz navedenega člena 1, v zamenjavo za delež takih bank, ni priznan za obdavčitev do takrat, ko se dobiček nato ustvari iz prodaje sredstev ali razdeli delničarjem (odloženo priznanje dobičkov).

(24) Cilje Zakona 218/1990 je mogoče povzeti na naslednji način:

(i) dovoliti osebam javnega prava, ki izvajajo bančno dejavnost (predvsem bančne posle na drobno), da preoblikujejo svojo pravno obliko v delniško družbo, ki naj bi bila primernejša za komercialno dejavnost;

(ii) dovoliti takim osebam javnega prava na področju bančništva, da se znova financirajo z zbiranjem novega kapitala, pritegnitvijo vlagateljev in konsolidacijo;

(iii) vzpostaviti enake konkurenčne pogoje za javne in zasebne banke, tako da se zadnjim prizna enak privilegij davčne nevtralnosti, kot je bil prej dodeljen izključno javnim bankam.

(25) V členu 7(2) Zakona 218/1990 je bilo določeno, da se 15 % dobička, ustvarjenega ob prenosih, obdavči pri prispevni osebi (lokalni osebi javnega prava) po običajni stopnji davka od dobička gospodarskih družb (takrat 52,2 %, vključno s 36-odstotnim davkom od dobička gospodarskih družb IRPEG in 16,2-odstotnim lokalnim davkom ILOR). Po določbah zakona je bilo 15 % obdavčenega dobička mogoče pripisati posamičnim sredstvom kot novo davčno osnovo, ki jo je priznala banka prejemnica, ali dobremu imenu. V zakonu je bilo tudi določeno, da se stroškovna osnova sredstev, vloženih v banko upravičenko, prenese na banko prejemnico (prenesena osnova sredstev) in nadomesti s kapitalskimi deleži banke, ki jih je prejela prispevna oseba (nadomeščena osnova kapitalskih deležev), razen za obdavčeni 15-odstotni dobiček, ki je bil priznan (povečanje osnove).

(26) V shemi je bil v bistvu določen sistem delne davčne nevtralnosti, s katerim je imel vložek veje dejavnosti koristi od odložene olajšave, če je bila prispevana davčna osnova podjetja nadomeščena s kapitalskimi deleži, ki jih je prejel prenosnik, prejemnik pa je pridobljenemu podjetju pripisal davčno osnovo, enako osnovi, ki so jo imela sredstva, ko so bila v rokah prenosnika pred vložkom. Tak sistem je predpisoval neusklajenost med tekočimi vrednostmi sredstev v trenutku vložka in njihovo davčno osnovo. V skladu s členom 7(2) Zakona 218/1990 sta morala prejemnik in prenosnik svojim napovedim za odmero davka priložiti prospekt za evidentiranje neusklajenosti vrednosti.

Vložki sredstev glede na prestrukturiranja družb v skladu z Direktivo o združitvah

(27) Z zakonskim odlokom D.Lgs. št. 544 z dne 30. decembra 1992 (D.Lgs. 544/1992) je Italija v svoj nacionalni pravni sistem prenesla Direktivo o združitvah 90/434/EGS ([5]). Direktiva o združitvah vse od svoje prvotne različice zajema združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjavo kapitalskih deležev družb različnih držav članic, kadar so izpolnjene naslednje tri zahteve: (1) družbe morajo biti navedene v prilogi k Direktivi; (2) družbe morajo imeti v davčne namene sedež v državi članici in (3) družbe so zavezanke za enega od nacionalnih davkov od dobička gospodarskih družb, navedenih v členu 3(c) Direktive.

(28) V skladu z Direktivo o združitvah je prenos sredstev opredeljen kot operacija, s katero družba brez prenehanja prenese vse ali eno ali več vej svoje dejavnosti na drugo družbo v zamenjavo za prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe, ki sprejme prenos (bodisi novoustanovljeno podružnico, katere začetna kapitalska struktura je sestavljena iz prenesenih kapitalskih deležev, bodisi obstoječo družbo).

([5]) Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L 225, 20.8.1990, str. 1).

(29) V Direktivi o združitvah se zahteva, naj prenesena sredstva predstavljajo vejo dejavnosti, ki pomeni vsa sredstva in obveznosti ob delitvi družbe, ki z organizacijskega vidika tvorijo neodvisno poslovanje, torej subjekt, ki je zmožen delovati z lastnimi sredstvi (člen 2(i) Direktive). V nedavni sodbi je Sodišče Evropskih skupnosti ([6]) pojasnilo, da mora prenos sredstev, če naj bi zanj veljala Direktiva o združitvah, vključevati vsa sredstva in obveznosti, ki se v celoti nanašajo na vejo dejavnosti. V Direktivi o združitvah se zahteva, naj vložek za prenos sredstev vključuje izključno kapitalske deleže, saj v nasprotju z drugimi transakcijami, zajetimi v Direktivi o združitvah, kot so združitve, delitve in zamenjave kapitalskih deležev, v primeru prenosa sredstev gotovinsko plačilo ni dovoljeno.

(30) V členu 4 Direktive o združitvah, kot se nanj navzkrižno sklicuje v členu 9, je določeno, da se na ravni družbe prejemnice kot posledica prenosa sredstev ne smejo obračunavati nobeni davki na kapitalske dobičke. Kapitalski dobički so opredeljeni kot celotna razlika med realnimi vrednostmi (pošteno tržno vrednostjo) prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovimi vrednostmi za davčne namene (davčno osnovo), ne glede na kakršno koli posebno definicijo vrednosti v skladu z domačo zakonodajo. Ugodna obravnava ustvarjenih dobičkov v skladu z Direktivo o združitvah, v kateri so obravnavani prenosi med družbami različnih držav članic, temelji na pogoju stalne enote, kar pomeni, da imajo od odloga, predvidenega v členu 4 Direktive, lahko korist le sredstva, ki ostanejo v družbi rezidentki ali so dejansko povezana s stalno enoto družbe prejemnice v državi članici prenosne družbe.

(31) V Direktivi o združitvah ni določen sistem oprostitve, temveč sistem davčne nevtralnosti ali odloga, saj država članica družbe prejemnice obdrži pravico do obdavčitve kapitalskih dobičkov, ustvarjenih ob prenosu sredstev, ob njihovi prodaji v prihodnosti. Da bi ustvarjeni dobički, ki so del prenesenega premoženja, ostali obdavčljivi, morajo biti izraženi v davčnih obračunih družbe prejemnice. Za izpolnitev tega pogoja morajo biti vsa prenesena sredstva in obveznosti vneseni v davčne obračune družbe prejemnice glede na svojo vrednost tik pred prenosom. Zato mora družba prejemnica prevzeti davčno osnovo prenosne družbe, ne da bi imela koristi od možnosti povečanja davčne osnove na pošteno tržno vrednost. Tako so prenosi sredstev, ki izpolnjujejo pogoje za prednostno obravnavo v skladu z Direktivo o združitvah, v bistvu podobnim tistim, ki so predvideni v členu 1 Zakona 218/1990, le da v Direktivi o združitvah niso določena nobena pravila za vrednotenje kapitalskih deležev, ki jih je prejela družba prejemnica pri zamenjavi sredstev, medtem ko je uporaba nadomeščene osnove izrecno predvidena v členu 7(2) Zakona 218/1990, kar ima za posledico sistem dvojne neusklajenosti.

Vložki sredstev glede na prestrukturiranja družb v skladu z D.Lgs. 358/1997

(32) Ker so bila v Direktivi o združitvah, ki je bila v italijansko zakonodajo prenesena z zakonskim odlokom D.Lgs. 544/1992, obravnavana le prestrukturiranja družb različnih držav članic, je Italija prostovoljno razširila sistem davčne nevtralnosti na domača prestrukturiranja. Z D.Lgs. št. 358 z dne 8. oktobra 1997 (D.Lgs. 358/1997) je Italija uvedla splošne davčne določbe za prestrukturiranja družb v Italiji, vključno s prenosi sredstev, povezanimi z vložkom veje dejavnosti, pri zamenjavi kapitalskih deležev.

(33) Splošni sistem obdavčitve dobičkov, ki izhajajo iz prestrukturiranj gospodarskih družb v Italiji, predvsem pa sistem za vložke sredstev v skladu z D.Lgs. 358/1997, je dejansko temeljil na dveh alternativnih izbirnih sistemih.

(34) Po eni strani je bil v členu 3 D.Lgs. 358/1997 predviden sistem nadomestnega davka na kapitalske dobičke za vložke vej dejavnosti ali kvalificirano udeležbo za družbo prejemnico v zamenjavo za njene kapitalske deleže. V členu 3 je bila najprej določena disciplina za opredelitev relativnih dobičkov kot razlike med davčno osnovo prenesenih sredstev v rokah prenosnika pred prenosom in knjigovodsko vrednostjo, ki jo je prenosnik pripisal kapitalskim deležem, prejetim kot rezultat vložka, ali knjigovodsko vrednostjo, ki jo je prejemnik pripisal preneseni veji dejavnosti, če je višja. V členu 3 je bilo nato določeno, da je dobičke mogoče priznati, če je bil plačan 19-odstotni nadomestni davek. Po novem sistemu

([6]) Sodba z dne 15. januarja 2002 v zadevi C-43/00, *Andersen og Jensen ApS proti Skatteministeriet*, Recueil 2002, str. I-00379, točka 34 in naslednje.

so bile davčne osnove skupaj z ustvarjenimi dobički priznane kot nove vrednosti sredstev za prenosnika in prejemnika, tako da ni bilo nobene neusklajenosti med davčno in knjigovodsko vrednostjo (vložki v knjigovodski nevtralnosti).

(35) Po drugi strani pa je bilo v členu 4 D.Lgs. 358/1997 določeno, da bi se pri prenosu sodelujoče stranke lahko odločile za sistem odložene oprostitve, primerljiv s sistemom, ki je na voljo v skladu z Direktivo o združitvah. Po tem sistemu je bil vložek sredstev veje dejavnosti med družbami v Italiji davčno nevtralen, kar pomeni, da dobički, ustvarjeni iz prenosa sredstev pri zamenjavi kapitalskih deležev, niso bili davčno priznani, če je bila prispevana davčna osnova veje naprej nadomeščena pri kapitalskih deležih, ki jih je prejel prenosnik, in so pridobljena sredstva na podlagi prenosa prejela preneseno osnovo, ki so jo imela v rokah prenosnika (vložek v davčni nevtralnosti).

(36) V italijanskem sistemu davka od dobička gospodarskih družb je bila leta 2003 sčasoma izvedena velika reforma, ki je sovpadla z začetkom veljavnosti sheme prerazporeditve iz Zakona 350/2003 (1. januarja 2004). Reforma je bila uzakonjena z D.Lgs. št. 344 z dne 12. decembra 2003, ki je glede obravnavanega v tem pregledu predvidel naslednje:

(i) odpravo IRPEG (starega davka od dobička gospodarskih družb) in uvedbo novega davka gospodarskih družb (IRES) po 33-odstotni stopnji, z odpravo dvojnega davka na dohodek, ki je vključevala uporabo znižane 19-odstotne stopnje IRPEG na znesek obdavčljivega dohodka, znova vloženega v družbo;

(ii) razveljavitev sistema pripisovanja dobroimetja, v katerem so bile dividende znova obdavčene, ko so jih prejeli delničarji, plačani davek od dobička gospodarskih družb pa je bil znižan s pripisom davčnega dobroimetja, medtem ko je njegova nadomestitev s sistemom oprostitev veljala za domače in tuje dividende;

(iii) uvedbo sistema oprostitve deležev za kapitalske dobičke, ki izhajajo iz prodaje kvalificiranih deležev, skupaj z razveljavitvijo možnosti odbitja odpisov deležev v lasti;

(iv) razveljavitev 19-odstotnega nadomestnega davka na kapitalske dobičke, ki izhajajo iz prestrukturiranja družbe v skladu s členom 3 D.Lgs. 358/1997. Z razveljavitvijo D.Lgs. 358/1997 na podlagi D.Lgs. 344/2003 je bil sistem davčne nevtralnosti za vsa prestrukturiranja gospodarskih družb, kot so združitve ali delitve družb, prenesen v člene od 170 do 174 DPR 917/1986 spremenjenega splošnega davčnega zakonika. Vendar pa vložki vej dejavnosti in kvalificirani deleži niso bili preneseni v spremenjeni davčni zakonik, kar je povzročilo neskladje obravnavanja med različnimi vložki vej, za katere se uporablja shema vložkov v knjigovodski nevtralnosti v skladu s členom 175 DPR 917/1986, in drugimi prestrukturiranji gospodarskih družb v skladu s shemo davčne nevtralnosti.

(37) Z davčno reformo, ki jo je uvedel D.Lgs. 344/2003, se vsa prestrukturiranja med gospodarskimi družbami različnih držav članic še naprej urejajo s shemo davčne nevtralnosti iz Direktive o združitvah na podlagi možnosti dopustitve vložka v davčni nevtralnosti. Možnost uporabe nadomestnega 19-odstotnega davka v skladu s členom 3 D.Lgs. 358/1997 je bila ukinjena 1. januarja 2004, ohranjen pa je bil sistem ugotavljanja kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov poslovnih vej v knjigovodski nevtralnosti. Prav tako je bil ukinjen izbirni sistem obdavčitve, ki je bil določen v členu 4 D.Lgs. 358/1997. Kot posledica reforme je sistem obdavčitve kapitalskih dobičkov, ustvarjenih s prodajo ali vložkom veje dejavnosti, enak kot sistem obdavčitve za prodajo posameznih sredstev.

(38) Glede na zakonodajo v času Zakona 350/2003 je bilo torej z davčnega vidika še vedno ugodneje prenesti sredstva z zamenjavo kapitalskih deležev kot s prodajo sredstev, saj je bila prodaja kvalificiranih deležev izvzeta (oprostitev deležev), medtem ko je bila prodaja osnovnih sredstev obdavčljiva.

(39) Komisija je menila, da je treba opisati okvir, ki je bil določen z zgoraj opisano Direktivo o združitvah in D.Lgs. 358/1997, da bi preučila različne sheme, ki jih imajo gospodarske družbe na voljo za prevrednotenje ali prerazporeditev vrednosti svojih kapitalskih sredstev.

2.4 **Prerazporeditve v skladu z zakoni 342/2000, 448/2001 in 350/2003**

Prestrukturiranja bančništva v skladu z Zakonom 218/1990

(40) Zakon 218/1990 je zadeval privatizacijo s preoblikovanjem in prestrukturiranjem sredstev nekaterih registriranih javnih bank (v skladu s členom 29 Kraljevega odloka št. 375 z dne 12. marca 1936, preoblikovanega v Zakon št. 141 z dne 7. marca 1938) v zasebne delniške družbe, ki delujejo v bančnem sektorju (člen 1 Zakona 218/1990). V skladu s členom 7(2) Zakona 218/1990 kapitalski dobički, ustvarjeni iz vložka bančnih sredstev, niso bili davčno priznani zaradi zagotovitve davčne nevtralnosti. Vendar pa je bilo 15 % takih dobičkov priznanih, zanje pa je veljala takratna splošna stopnja davka od dobička gospodarskih družb. Posledično je bila davčna osnova sredstev, prenesenih v skladu s členom 7(2) Zakona 218/1990, prilagojena navzgor (prerazporejena) z zgolj 15 %, preostalih 85 % dobička pa je ostalo nepriznanih.

(41) Znesek, ki je nastal kot razlika med vrednostjo prejetih deležev in vloženih sredstev na eni strani ter knjigovodsko vrednostjo takih sredstev (prerazporejenimi zgolj s 15 %) na drugi je bil odloženi kapitalski dobiček. Njegovo priznanje za davčne namene je bilo odloženo do trenutka, ko bi bila zadevna sredstva prodana za gotovino ali ko bi bila knjigovodska rezerva, ustrezna nepriznanemu znesku, razdeljena delničarjem gospodarske družbe v obliki dividend.

(42) Posledično je bilo po Zakonu 218/1990 pri davčnem obračunavanju kapitalskih dobičkov, povezanih z zamenjanimi sredstvi med prestrukturiranji, ki jih je obravnaval zakon, davčno nepriznanih 85 % ekonomske vrednosti teh dobičkov. Po navedbah italijanskih organov so se zadevna prestrukturiranja bančništva zgodila med letoma 1990 in 1998. V tistem času ustvarjeni dobički so bili od takrat in za naslednja leta zamrznjeni, zadevne gospodarske družbe pa so morale neusklajene vrednosti evidentirati s posebnimi dokumenti, ki so jih priložile letnim napovedim za odmero davka.

Prerazporeditve v skladu z Zakonom 342/2000

(43) V skladu s členom 17 Zakona št. 342 z dne 21. novembra 2000 ([7]) (Zakon 342/2000) je bilo gospodarskim družbam, ki so nastale zaradi prestrukturiranj bančništva v skladu z Zakonom 218/1990, dovoljeno prerazporediti davčne osnove s knjigovodskimi dobički, ki so bili ustvarjeni iz zamenjave sredstev pri takih prestrukturiranjih in še vedno izhajajo iz knjig gospodarskih družb na dan 31. decembra 1999, če so take družbe plačale 19-odstotni nadomestni davek od dobička gospodarskih družb namesto takratne 42,4-odstotne stopnje splošnega davka (ki je vključeval 37-odstotni davek od dobička gospodarskih družb in 5,4-odstotni lokalni davek od poslovanja). Prerazporeditev je bila omejena na začetnih 85 % nepriznanega ali odloženega dobička.

(44) S plačilom 19-odstotnega davka na kapitalski dobiček so tako družbe imetnice bančnih sredstev kot družbe imetnice deležev zadevnih gospodarskih družb lahko ustrezno prerazporedile svoje davčne osnove zadevnih sredstev in deležev. Če so bili deleži vloženi ali zamenjani z drugimi gospodarskimi družbami brez denarne realizacije, so take družbe lahko prerazporedile tudi vrednost zamenjanih deležev.

(45) Davek na kapitalske dobičke pa se je znižal na 15 % (namesto 19-odstotnega nadomestnega davka), če se je bančna družba odločila, da bo prerazporedila le davčno vrednost svojih sredstev, ne pa vrednosti obeh, torej sredstev in deležev. V tem primeru so bile edine upravičenke sheme prerazporeditve bančne družbe, ki so imele v lasti sredstva, zamenjana *ab origine*.

(46) Posledica plačila davka na kapitalski dobiček je, da upravičenci sčasoma sprostijo dobičke, ustvarjene med prvotnimi transakcijami (in zadržane kot rezerve nerazdeljivega dobička), in jih lahko delničarjem razdelijo kot dividende.

(47) Vzporedno s prerazporeditvami sredstev in kapitalskih deležev, zamenjanih med opisanimi bančnimi prestrukturiranji, je bilo v členu 19 Zakona 342/2000 določeno, da lahko isti nadomestni davek na kapitalski dobiček plačajo gospodarske družbe, ki so pripravljene prerazporediti davčne osnove svojih sredstev in kapitalskih deležev po katerih koli drugih prestrukturiranjih gospodarskih družb, ki so imele korist od sistema davčne nevtralnosti v skladu z navedenim D.Lgs. 358/1997.

(48) Navedena vzporedna shema iz člena 19 (ki določa 19-odstotni nadomestni davek na kapitalski dobiček ter 15-odstotni davek na prerazporeditve sredstev in kapitalskih deležev) je dejansko izenačila priznanje dobičkov, ki izhajajo iz davčnih prerazporeditev v zvezi s prestrukturiranji gospodarskih družb, opravljenimi v skladu z D.Lgs. 358/1997, z dobički bank po Zakonu 218/1990.

([7]) Uradni list Italijanske republike št. 276 z dne 21.11.2000.

(49) Poleg tega so bila v členu 20 Zakona 342/2000 določena podrobna pravila za nadomestni davek na kapitalski dobiček, ki ga je treba plačati, in za davčno dobroimetje v zvezi s takim davkom v korist delničarjem, ki prejmejo dividende iz priznanih kapitalskih dobičkov.

Prerazporeditve v skladu z Zakonom 448/2001

(50) Z Zakonom št. 448 z dne 28. decembra 2001 (Zakon 448/2001) se je razširil časovni okvir shem prerazporeditve, določenih z Zakonom 342/2000, v zvezi s sredstvi, ki izhajajo iz bilance stanja gospodarske družbe in katerih vrednost še ni bila prerazporejena.

(51) V členu 3(11) Zakona št. 448/2001 je določeno, da naj bi shema prerazporeditve v skladu s členi od 17 do 20 Zakona 342/2000 veljala za nepriznane dobičke, ki se nanašajo na sredstva in kapitalske deleže, ki izhajajo iz prestrukturiranj bančništva v skladu z Zakonom 218/1990, in sredstva, ki izhajajo iz drugih prestrukturiranj v skladu z zakonodajnim odlokom št. 358/1997, ki je še vedno veljal 31. decembra 2001. V Zakonu 448/2001 je bilo določeno, da so bili nadomestni davki na priznane dobičke določeni na 12 odstotkov za dvojne prerazporeditve (prerazporeditev sredstev v rokah operativne družbe in kapitalskih deležev, ki jih prejme sodelujoča družba) in devet odstotkov za enojne prerazporeditve (prerazporejena so le sredstva v rokah operativne družbe) namesto 41-odstotnega davka od dobička gospodarskih družb, ki je veljal ob prerazporeditvi (36-odstotnega davka od dobička gospodarskih družb plus 5-odstotnega lokalnega davka od poslovanja).

Prerazporeditve v skladu z Zakonom 350/2003

(52) Nazadnje, v členu 2(26) Zakona 350/2003 je določeno, da naj bi shema prerazporeditve, predvidena v členu 17 Zakona 342/2000, veljala tudi za ustvarjene, a nepriznane dobičke, ki se nanašajo na sredstva, povezana s prestrukturiranji bančništva v skladu z Zakonom 218/1990, ki še vedno izhajajo iz računovodskih evidenc družbe na dan 31. decembra 2003. V Zakonu 350/2003 je bila za nadomestne davke na kapitalske dobičke za prerazporeditve takih dobičkov določena 12-odstotna mera za dvojne prerazporeditve (prerazporeditev sredstev v rokah bančne družbe in kapitalskih deležev, ki jih prejme bančni holding), 9-odstotna mera pa za enojne prerazporeditve (prerazporejena so le sredstva v rokah bančne družbe). Vendar pa v členu 26 Zakona 350/2003 niso bile predvidene nobene prerazporeditve drugih sredstev, povezanih s splošnimi prestrukturiranji družb v skladu z D.Lgs. 358/1997.

(53) V skladu s členom 2(26) Zakona 350/2003 je bilo prejšnje dobičke, ustvarjene na podlagi Zakona 218/1990 v zvezi z vložki bančnih sredstev v novoustanovljene ali obstoječe zasebne banke v zameno za kapitalske deleže takih bank, mogoče davčno priznati s plačilom nadomestnega davka na kapitalski dobiček v skladu z 12- in 9-odstotnimi preferenčnimi davčnimi stopnjami namesto takratnega 37,25-odstotnega davka od dobička gospodarskih družb (33-odstotnega davka od dobička gospodarskih družb plus 4,25-odstotnega lokalnega davka od poslovanja). V Zakonu 350/2003 je bilo tudi določeno, da je bil nadomestni davek plačljiv v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006) brez obresti.

(54) V skladu z informacijami, ki so jih predložili italijanski organi, je devet bančnih skupin prerazporedilo svoja sredstva v skladu s členom 26(26) Zakona 350/2003, tako da so plačale 9-odstotni nadomestni davek na kapitalski dobiček (enojna prerazporeditev). Pri tem so celotni priznani kapitalski dobički znašali več kot 2 059 milijonov EUR. Teh devet upravičencev je bilo obremenjenih z nadomestnim davkom v višini 180 615 534 EUR. Za izračun dejanskega ekvivalenta davka za namene državne pomoči je treba obroke, plačljive v letih 2005 in 2006, združiti z veljavno 3,7-odstotno referenčno mero za povračilo nezakonite pomoči v skladu z Uredbo Komisije št. 794/2004 ([8]). Tako je dejansko nastali davek znašal 185 505 996 EUR ([9]), kar je referenčni znesek za izračun morebitnega ekvivalenta dotacije pomoči.

Prevrednotenja v skladu z Zakonom 350/2003

(55) V členu 2(25) Zakona 350/2003 je bilo določeno, da lahko vse davčno zavezane družbe prevrednotijo davčne osnove svojih sredstev, ki so obstajale na dan 31. decembra 2002, tako da jim določijo njihovo takratno tržno vrednost, s plačilom 19-odstotnega nadomestnega davka v primeru prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo, in 15-odstotnega nadomestnega davka v primeru sredstev, ki se ne amortizirajo, plačljivega v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006).

([8]) Uredba Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (poglavje V – Obrestna mera za vračilo nezakonite pomoči) (UL L 140, 30.4.2004, str. 1).

([9]) Plačani zneski so (a) 92 760 506 EUR v letu 2004; (b) 46 380 253 EUR, plačljivih v letu 2005, kar ustreza neto sedanji vrednosti 44 725 412 EUR v letu 2004, in (c) 46 380 253 EUR, plačljivih v letu 2006, kar ustreza neto sedanji vrednosti 43 129 616,9 EUR v letu 2004.

(56) Kot je navedeno zgoraj, so prevrednotenja izjemne operacije, ki so občasno dovoljene s posebnimi davčnimi predpisi, da se uskladita prejšnja vrednost sredstev in njihova tekoča vrednost. Davčno prevrednotenje se razlikuje od prerazporeditve, saj je pri prevrednotenju davčno osnovo sredstev, ki jih ima družba, mogoče povišati na tekočo vrednost ob prevrednotenju, medtem ko je prerazporeditev priznanega davčnega dobička omejena na vrednost, ustvarjeno ob predhodnem dogodku realizacije, kot je na primer prestrukturiranje.

3. **RAZLOGI ZA SPROŽITEV POSTOPKA**

(57) Komisija je z odločbo z dne 30. maja 2007 ([10]) sprožila formalni postopek preiskave, določen v členu 88(2) Pogodbe ES, glede sheme davčne prerazporeditve, ki je bila predvidena v členu 2(26) Zakona 350/2003, ker je bilo videti, da izpolnjuje vse pogoje, da obvelja za davčno pomoč v smislu člena 87(1) ES, in ker so obstajali dvomi o njeni združljivosti s skupnim trgom, saj se je zdelo, da ni mogoče uporabiti nobene od izjem, predvidenih v členu 87(2) in (3).

(58) Komisija je predvsem menila, da je bila v členu 2(26) Zakona 350/2003 določena finančna ugodnost, ki jo je izražala razlika med dejansko plačanim davkom leta 2004 za prerazporeditev vrednosti sredstev in davkom, ki bi ga bilo treba običajno plačati, če bi bila ta prerazporeditev izvedena ob odsotnosti istega člena 2(26) Zakona 350/2003. Dejanska davčna stopnja, veljavna za take dobičke v letu 2004, bi bila 37,25-odstotna (vključujoč 33-odstotni davek od dobička gospodarskih družb in 4,25-odstotni lokalni davek od poslovanja), medtem ko je bil dejansko plačani nadomestni davek 9-odstotni. Komisija je nato upoštevala, da je bil po Zakonu 350/2003 nadomestni davek plačljiv v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006) brez obresti, medtem ko bi bil davek, ki bi se običajno uporabljal ob odsotnosti člena 2(26) Zakona 350/2003, plačljiv leta 2004. Komisija je izračunala, da je vrednost ekvivalenta dotacije pri davku, ki ga je dejansko plačalo devet upravičencev pregledovane sheme, znašala 185 505 996 EUR, medtem ko bi davek, ki bi ga bilo treba običajno plačati, znašal 771 991 022 EUR (37,25 % ustvarjenega dobička, ki je presegal 2 059 milijonov EUR). Razlika med običajno plačljivim in plačanim davkom je tako znašala 586 485 026 EUR.

(59) Komisija je tudi menila, da so ugodne davčne prerazporeditve, ki so izhajale iz zgoraj navedenih zakonov 342/2000 in 448/2001, pomenile splošne ukrepe za zagotovitev enake obdavčitve ustvarjenih dobičkov, medtem ko je bila prerazporeditev iz člena 2(26) Zakona 350/2003 omejena le na banke, ki so jih zadevala prestrukturiranja, urejena z Zakonom 218/1990, in tako ni mogla veljati za splošni ukrep, prav tako pa ta prerazporeditev ni zagotovila nevtralnosti obravnavanja med zadevnimi kapitalskimi dobički in dobički, ustvarjenimi iz primerljivih prestrukturiranj družb. Komisija je tudi menila, da bi zaradi dejstva, da so nekatere italijanske banke po nominalnih davčnih stroških poravnale svoje odložene davčne obveznosti, povezane z nepriznanimi kapitalskimi dobički v njihovih bilancah uspeha, te družbe lahko bile privlačnejše kot mogoče ciljne družbe in bi lahko izkrivljale trg bančnih prevzemov.

(60) Komisija je ugotovila, da bi preučevana shema lahko pomenila nezdružljivo državno pomoč, in je v skladu s tem sprožila postopek, določen v členu 88(2) Pogodbe ES. Komisija je opozorila, da bi bilo treba ob koncu zgoraj navedenega postopka v primeru ugotovitve, da preučevana shema pomeni nezdružljivo državno pomoč, vrniti sredstva v skladu s členom 14 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999, v katerem so določena podrobna pravila za uporabo člena 93 Pogodbe ES ([11]). Vendar pa je Komisija menila, da bi v skladu s preteklo prakso v zvezi z nekaterimi shemami davčne pomoči ([12]) vračilo moralo zadevati le premalo plačane davke glede na davke, ki bi jih upravičenec sheme plačal, če bi uporabljal druge takrat veljavne davčne sheme, če to ne bi vodilo v rekonstrukcijo zgolj hipotetičnih izbir, za katere bi se lahko odločil zadevni upravičenec ([13]). Komisija je italijanske organe in zainteresirane stranke povabila, naj predložijo pripombe k vprašanju, ali naj bi povračilo zadevalo zgolj razliko med davkom, ki bi bil plačan v skladu s shemo prevrednotenja, predvideno v členu 2(25) Zakona 350/2003, in nadomestnim davkom, ki so ga banke upravičenke dejansko plačale v skladu s shemo prerazporeditve iz člena 2(26) navedenega zakona 350/2003.

([10]) Glej opombo 1.

([11]) UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

([12]) Glej oddelek VI Odločbe Komisije 2006/748/ES z dne 4. julija 2006 o državni pomoči C 30/04 (ex NN 34/04) Portugalske, ki določene dejavnosti/transakcije javnih podjetij oprošča davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na kapitalski dobiček (UL L 307, 7.11.2006, str. 219).

([13]) Glej točke od 113 do 119 sodbe Sodišča z dne 15. decembra 2005, zadeva C-148/04, *Unicredito Italiano SpA proti Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, ZOdl. 2005, str. I-11137.

4. **PRIPOMBE ITALIJANSKIH ORGANOV**

(61) Italijanski organi so v predloženih dokumentih predvsem (a) zavrnili, da bi preučevano shemo opredelili kot državno pomoč, in (b) podredno navedli, da je bila morebitna dejansko odobrena ugodnost precej nižja od tiste, ki jo je začasno izračunala Komisija, in da je bila pomoč *de minimis*.

(62) Italijanski organi so predvsem menili, da naj bi bilo s členom 2(25) Zakona 350/2003 vsem družbam, ki so sodelovale v prestrukturiranjih družb, implicitno dovoljeno, da imajo koristi od možnosti prerazporeditve vrednosti svojih sredstev. Ta splošna shema prerazporeditve je bila na voljo z implicitnim sklicevanjem členov od 2(25) do 14 Zakona 342/2000, v katerih je določeno priznanje odloženih dobičkov po davčno nevtralnih prestrukturiranjih, in je zato zajemala vse neusklajenosti, ki izhajajo iz prestrukturiranj družb, izvedenih v skladu z D.Lgs. 358/1977.

(63) Za Italijanske organe bi se ta splošna uskladitev lahko izvedla s plačilom 19-odstotnega nadomestnega davka za prevrednotenje amortiziranih sredstev in 15-odstotnega nadomestnega davka za sredstva, ki se ne amortizirajo, plačljivega v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006) v skladu s členom 12 Zakona 342/2000. Tako bi bilo treba po mnenju Italijanskih organov sistem iz člena 2(26) oceniti glede na to implicitno shemo prerazporeditve, določeno v členu 14 Zakona 342/2000, in ne glede na splošni sistem prevrednotenja davka od dobička gospodarskih družb, ki je ponujen v členu 2(25) Zakona 359/2003, kot navaja Komisija. Implicitna shema prerazporeditve in eksplicitna shema prevrednotenja naj bi obe predvidevali enaka 19- in 15-odstotna nadomestna davka, kot je opisano. Vendar pa bi po mnenju Italije, v nasprotju s trditvami, ki jih je Komisija navedla pri sprožitvi formalnega postopka preiskave, morebitna ugodnost, ki izhaja iz člena 2(26) Zakona 350/2003, pomenila le razliko med 9-odstotnim nadomestnim davkom, ki so ga banke upravičenke plačale na svoje nepriznane dobičke, in 15-odstotnim davkom, plačljivim na enake morebitne dobičke vseh drugih družb, upravičenih do prerazporeditve vrednosti njihovih sredstev. To razliko bi bilo treba nato zmanjšati zaradi dejstva, da so banke upravičenke plačale relativno višji davek na 15 % svojih ustvarjenih začetnih dobičkov, v nasprotju z vsemi drugimi družbami, ki bi se odločile za popolno davčno nevtralnost v skladu z D.Lgs. 358/1997.

(64) Italijanski organi nato menijo, da prerazporeditve, predvidene za dobičke, ki so rezultat bančnih prestrukturiranj po Zakonu 218/1990, niso primerljive z vsemi drugimi ukrepi za priznanje dobičkov: prvič, ker so bila bančna prestrukturiranja ontološko edinstvena in neprimerljiva z drugimi prestrukturiranji; drugič, ker je bil davčni ukrep, namenjen za odložitev priznanja ustvarjen dobičkov, poseben za taka prestrukturiranja, saj je določal sistem delne davčne nevtralnosti za prenosnika in prejemnika.

(65) V zvezi z edinstvenostjo bančnih prestrukturiranj Italijanski organi menijo, da je ukrep zadeval le nekatera bančna prestrukturiranja, opravljena med 22. avgustom 1990 in 31. decembrom 1995, ki so bila namenjena predvsem privatizaciji javnega bančnega sektorja v Italiji. Oblika delniške družbe je veljala za najoptimalnejšo poslovno obliko za italijanske javne banke, da bi zagotovili oblikovanje zasebnih bančnih skupin v Italiji in spodbudili enake konkurenčne pogoje za druge banke na skupnem trgu. V skladu z Zakonom 218/1990 so bile delnice nekdanjih javnih bank po njihovih prestrukturiranjih pripisane državnim holdinškim družbam, v katerih je prevladovalo javno lastništvo, oziroma novooblikovanim bančnim ustanovam ali prej obstoječim zasebnim (bančnim) ustanovam, v katerih je bilo javno lastništvo razpršeno med različnimi lokalnimi upravami. Državi in ustanovnim holdingom je bilo zaupano, da začasno upravljajo in progresivno prodajajo delnice novoustanovljenih družb na trgu, da bi omogočili konsolidacijo bančnega sektorja in oblikovanje bančnih skupin v Italiji.

(66) Glede na posebno naravo davčno nevtralnega sistema za takšna bančna prestrukturiranja je bilo to utemeljeno z dejstvom, da takrat ni bilo nobene splošne sheme za zagotovitev nevtralnosti prestrukturiranj družb in vložkov poslovnih vej. Zakonodajalec je nameraval pospešiti privatizacijo nekaterih bank v javni lasti z njihovim prestrukturiranjem in spremembo njihove poslovne oblike v zasebne delniške družbe, hkrati pa se je izogibal zagotavljanju nepotrebnih ugodnosti takim bankam. Da bi preprečil izkrivljanje konkurence v odnosu do drugih zasebnih bank, je italijanski zakonodajalec predvidel (a) delno davčno nevtralnost za prenosnika in prejemnika (15 % ustvarjenega dobička je bilo davčno priznanega in obdavčenega po takrat običajni stopnji 52,2 %), (b) zagotovitev posebnih davčno odloženih rezerv za nepriznane dobičke in (c) odprtje istega sistema delne davčne nevtralnosti za prestrukturiranja nejavnih bank, da bi zagotovili enako davčno obravnavo prestrukturiranj družb, v katerih je bilo dovoljeno sodelovati tako javnim kot zasebnim bankam.

(67) Po mnenju italijanskih organov oblasti so pravilne ugotovitve Komisije, da sistemi davčne nevtralnosti, ki so določeni v Zakonu 218/1990 in D.Lgs. 358/1999, niso bili državna pomoč, saj so utemeljeni z logiko davčnega sistema (točka (30) odločbe o sprožitvi formalnega postopka preiskave). Če so take ugotovitve pravilne, Italija nato meni, da bi tudi pri sistemu davčne prerazporeditve po členu 2(26) Zakona 350/2003 moralo veljati, da ne gre za državno pomoč, saj je šlo za potrebno dokončanje delnega davčno nevtralnega sistema, določenega v členu 7(2) Zakona 218/1990, pa tudi ob upoštevanju posebne narave takih bančnih prestrukturiranj.

(68) Italijanski organi poudarjajo, da so edini dobički, ki bi jih lahko prerazporedili, bili ostanek prejšnjih dobičkov, ki so bili posledica prvotnih prestrukturiranj, opravljenih med 22. avgustom 1990 in 31. decembrom 1995, po priznanju obdavčljivosti 15 odstotkov dobičkov. Za take dobičke, ki niso bili novi, ampak ustvarjeni v navedenih predhodnih letih, bi bila uporaba znižanega nadomestnega davka popolnoma utemeljena s posebno naravo zadevnih prihodkov, predvsem pa s posebno naravo bančnih prestrukturiranj v skladu z Zakonom 218/2000, za katera je bil plačan 52,2-odstotni davek na 15 % ustvarjenih dobičkov. Če bi izračunali povprečno vrednost uporabljene 52,2-odstotne davčne stopnje z 9-odstotnimi in 12-odstotnimi nadomestnimi davki, predvidenimi v členu 2(26) Zakona 350/2003, na preostalih 85 % dobička, bi bila uporabljena skupna stopnja v razponu od 15,48 % do 17,85 %. Po mnenju Italijanskih organov bi bile take stopnje dejansko primerljive s 15- in 19-odstotnimi stopnjami, ki veljajo v skladu z implicitno shemo prerazporeditve, določeno z Zakonom 350/2003, za sredstva vseh družb, ki se in ki se ne amortizirajo.

(69) Poleg tega Italijanski organi menijo, da je bila shema prerazporeditve iz člena 2(26) Zakona 350/2003 manj prožna, saj je predvidevala možnost prerazporeditve vseh preostalih dobičkov, ki so bili posledica prejšnjih prestrukturiranj, medtem ko je bila v implicitni shemi prerazporeditve iz člena 2(25) predvidevana možnost prerazporeditve posameznih sredstev z evidentiranjem vgrajenega dobička. Po mnenju Italijanskih organov bi bila ta prožnost zelo dragocena za družbe upravičenke, saj bi se lahko odločile le za prerazporeditev sredstev, ki se amortizirajo, in ne sredstev, katerih prodaja je povzročila dobičke, ki niso bili oproščeni. Na primer, prodaja kvalificiranih poslovnih deležev v skladu s shemo oprostitve deležev je od 1. januarja 2004 95-odstotno izvzeta, in zato za družbo ne bi bilo prikladno plačati davka, da prizna dobičke v zvezi s sredstvi, ki bi bila vsekakor skoraj popolnoma oproščena davka. To po mnenju italijanskih organov ni blažilna razlika, saj so številna sredstva, ki so bila v preteklosti pripisana novoustanovljenim bančnim družbam, v devetdesetih letih vključevala vložke družb, ki so bili oproščeni po zgoraj opisani davčni reformi iz leta 2003.

(70) Italijanski organi nazadnje kljub morebitni končni ugotovitvi Komisije, da je bila davčna stopnja, plačana v skladu s členom 2(26) Zakona 350/2003, ugodnejša od stopnje, ki bi bila plačana v skladu s „splošno“ shemo prerazporeditve po členu 2(25) istega zakona, menijo, da bi bila konkretna razlika minimalna in bi morala veljati za pomoč *de minimis*.

5. **PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANK**

(71) V predloženih dokumentih so zainteresirane stranke predstavile več utemeljitev za zavrnitev opredelitve državne pomoči pri pregledovani shemi davčne prerazporeditve. Trdile so, da naj bi šlo za tehnični davčni ukrep, namenjen za obravnavanje posebnega položaja, in sicer prerazporeditve nekaterih nepriznanih davčnih vrednosti v zvezi s sredstvi, zamenjanimi ob prestrukturiranjih nekaterih družb v bančnem sektorju, in da to ne bi pomenilo ugodnosti niti za zadevne bančne skupine, saj bi pravzaprav imelo za posledico plačilo dodatnih stroškov, ki jih drugim družbam, sodelujočim v primerljivih prestrukturiranjih v okviru veljavne splošne sheme davčne nevtralnosti, določene v D.Lgs. 358/1997 in Direktivi o združitvah, običajno ni treba plačati.

(72) Zainteresirane stranke v bistvu trdijo, da pregledovana shema ni selektivna, saj je utemeljena s posebnostmi bančnega sektorja, še natančneje pa s posebnostmi bančnega prestrukturiranja v Italiji. Komisija naj bi v pretekli praksi ob obravnavanju sheme delne davčne nevtralnosti, predvidene z Zakonom 218/1990, že ugotovila, da je združljiva s skupnim trgom, na primer v Odločbi 2002/581/ES z dne 11. decembra 2001 o davčnih ukrepih Italije za banke in bančne ustanove ([14]), ki se nato sklicuje na obvestilo Komisije o sprožitvi formalnega postopka preiskave glede pomoči, ki jo je Italija odobrila družbi *Banco di Napoli* ([15]).

(73) Zainteresirane stranke tudi trdijo, da naj ne bi bilo nobene posebne ugodnosti v podporo prestrukturiranih bank, če primerjamo nadomestni davek, plačan za prerazporeditev njihovih dobičkov, in davek, ki ga morajo plačati druge družbe, ki so šle skozi podobna davčno nevtralna prestrukturiranja. Različne davčne stopnje, ki so leta 2003 veljale za prestrukturirane banke v primerjavi z drugimi družbami, je mogoče razložiti z drugačnimi davčnimi ureditvami za ta dva sklopa prestrukturiranj. Stranke so navedle, da so bili nepriznani dobički, ki so izhajali iz prestrukturiranj po D.Lgs. 358/1997, „prosto razdeljivi dobički“, saj jih je bilo mogoče razdeliti delničarjem brez nadaljnje obdavčitve družbe, medtem ko so bili dobički, ustvarjeni po Zakonu 218/1990, „odloženi“ za družbe prejemnice in prenosnice, dokler jih ne bi razdelili zadevnim delničarjem.

(74) Različna davčna sistema ustvarjenih dobičkov, ki sta posledica različnih situacij, naj bi bila razlagalno potrjena z dokumentom *Risoluzione* št. 82/2000 italijanskega ministrstva za finance ([16]), s katerim naj bi davčna uprava ugotovila, da razlika med pošteno tržno vrednostjo vložene veje in njeno davčno osnovo ni povzročila obdavčljivega dobička, v skladu z vložkom v sistemu davčne nevtralnosti, če davčni osnovi za prenosnika in prejemnika nista bili povečani na pošteno vrednost. V *Risoluzione* naj bi bilo na koncu navedeno, da je bila razlika, ustvarjena iz prenosa veje, pomembna zgolj z računovodskega vidika, dokler v vejo vključena sredstva niso bila dejansko prodana in je bilo tako „odloženi dobiček“ mogoče razdeliti delničarjem brez kakršnega koli davka od dobička gospodarskih družb. Po drugi strani je knjigovodska razlika, ki izhaja iz zadevnega delno davčno nevtralnega vložka po bančnih prestrukturiranjih, v skladu s členom 7(2) Zakona 218/1990, izrecno obdavčena, ne le ob prodaji sredstev, temveč tudi ob razdelitvi dobička.

(75) V skladu s pripombami, prijetimi od zainteresiranih strank, je mogoče dejstvo, da so bile davčne stopnje, določene v skladu z zakonoma 342/2000 in 448/2001 za prerazporeditve dobička v letih 2000 in 2001, enake za prestrukturiranja bank in drugih gospodarskih družb, medtem ko so bile leta 2003 davčne stopnje očitno ugodnejše za banke, razložiti s spremembo, ki jo bila uvedena z reformo italijanskega zakona o gospodarskih družbah, uzakonjeno leta 2003, s katero je bil sistem davčnega pripisovanja nadomeščen s sistemom 95-odstotne oprostitve, da bi se izognili dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dividend.

([14]) Glej točko 32 Odločbe (UL L 184, 13.7.2002, str. 27).
([15]) Glej točko 3.2.1 Odločbe (UL C 328, 1.11.1996, str. 23).
([16]) Risoluzione št. 82/E-67004 z dne 6. junija 2000, v davčni zbirki podatkov italijanskega ministrstva za finance: http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=14000008220000606FIN110000006700400&Info=1,0,0.

(76) V skladu s pripombami, prejetimi od zainteresiranih strank, so prestrukturirane družbe (drugače kot prestrukturirane banke) lahko razdelile svoje prejšnje dobičke brez plačila kakršnega koli davka od dobička gospodarskih družb. Po sistemu pripisovanja, ki je veljal do 31. decembra 2003, pa naj bi bile zadevne dividende obdavčljive na ravni upravičenec-delničar. V primeru nadomestnega davka od dobička gospodarskih družb zaradi priznanja takih dobičkov (kot pri shemah davčne prerazporeditve iz let 2000 in 2001) naj bi bilo plačanemu davku pripisano dobroimetje glede na davek, ki naj bi ga delničar plačal ob prejetju dividende. Tako bi v starem sistemu pripisovanja davek na ravni delničarja v vsakem primeru vsrkal davek od dobička gospodarskih družb, ki bi bil mogoče plačan, in bi tako izenačil davčno obravnavo kakršnih koli shem prerazporeditve. To naj bi upravičevalo enako stopnjo nadomestnega davka, ki je takrat veljala za prestrukturirane banke in druge prestrukturirane gospodarske družbe.

(77) Položaj naj bi se precej spremenil po 31. decembru 2003 s sistemom 95-odstotne oprostitve dividend, ki je veljal za dobičke, naprej razdeljene kot dividende. Od leta 2004 naj bi davek na dobičke, ustvarjene iz prestrukturiranj gospodarskih družb in naprej razdeljene kot dividende, veljal le za 5 % dobička, razdeljenega kot dividende, s tem da je bil ta davek edini veljavni davek (ob odsotnosti kakršnega koli nadomestnega davka), medtem ko naj bi stopnja običajnega davka od dobička gospodarskih družb veljala za dobičke prestrukturiranih bank, če bi bili ti razdeljeni (tudi ob odsotnosti kakršnega koli nadomestnega davka). Da bi popravil to razliko v obravnavanju, naj bi zakonodajalec predvidel nominalno stopnjo nadomestnega davka, določeno s členom 2(26) Zakona 350/2003, da bi priznal odložene dobičke zgolj ob upoštevanju zadevnih prestrukturiranih bank, medtem ko bi izključil odložene davke po D.Lgs. 358/1997, saj so bili ti ob razdelitvi manj strogo obdavčeni (95-odstotna izločitev iz obdavčitve na ravni prejemnika).

(78) Če povzamemo, po mnenju zainteresiranih strank s shemo davčne prerazporeditve iz leta 2003 niso bile zagotovljene ugodnosti prestrukturiranim bankam, temveč je bila shema ukrep za vnovično uskladitev razlik med precej strožjim sistemom davčne prerazporeditve prestrukturiranih bank v skladu z Zakonom 218/1990 in bolj velikodušnim sistemom dobičkov, ki so jih prestrukturirane gospodarske družbe razdelile v skladu s splošnim sistemom po D.Lgs. 358/1997.

(79) Nazadnje, zainteresirane stranke so dodale še svoje mnenje, po katerem naj v primeru ugotovitve Komisije, da je bila s shemo davčne prerazporeditve iz člena 2(26) Zakona 350/2003 omogočena posebna ugodnost izključno bankam, ki so sodelovale v prestrukturiranjih po Zakonu 218/1990, ta prednost ne bi znašala toliko, kot je prej ugotovila Komisija. Ugodnost naj bi dejansko vključevala le razliko med plačanim davkom za prerazporeditev in ločenim davkom, ki ga je treba plačati za prevrednotenje posameznih sredstev, ki se oziroma se ne amortizirajo, v skladu s členom 2(25) Zakona 350/2003. Ta razlika naj bi znašala del davka na opravljeno prevrednotenje in naj bi jo bilo treba celo zmanjšati za odvečno plačani davek za prerazporeditev sredstev, ki ob prodaji ne povzročijo obdavčljivih dobičkov (sredstva, katerih prenos ima za posledico oproščene kapitalske dobičke).

6. **PRESOJA**

6.1 **Državna pomoč v smislu člena 87(1) Pogodbe ES**

(80) Po ustaljeni sodni praksi Sodišča [17] mora ukrep, da bi veljal za državno pomoč, izpolnjevati vsa merila, določena v členu 87(1) Pogodbe ES; to je dodeliti ga mora država ali mora biti dodeljen iz državnih sredstev, dajati mora selektivno prednost posameznim podjetjem ali proizvodnjam brez utemeljitve, ki bi izhajala iz logike davčne sheme, izkrivljati mora konkurenco oziroma pomeniti grožnjo, da bi lahko izkrivljal konkurenco, in vplivati mora na trgovino.

Državna sredstva

(81) Komisija meni, da je pregledovana shema očitno financirana iz državnih virov, saj plačilo nominalnega nadomestnega davka namesto običajnega davka od dobička gospodarskih družb, priznanega z veljavo člena 2(26) Zakona 350/2003, pomeni oprostitev davka od dobička gospodarskih družb, ki bi moral biti plačan, na račun državne zakladnice.

[17] Med drugim glej sodbo Sodišča z dne 10. januarja 2006, zadeva C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, ZOdl. 2006, str. I-00289, točka 129.

Navzočnost selektivne prednosti

(82) Italijanski organi in zainteresirane stranke so navedli, da naj bi Komisija v prejšnjih odločbah 2000/600/ES ([18]) o pogojni odobritvi pomoči, ki jo je Italija dodelila javnima bankama *Banco di Sicilia* in *Sicilcassa*, ter 1999/288/ES ([19]) o pogojni odobritvi pomoč, ki jo je Italija dodelila banki *Banco di Napoli*, preučila in odobrila shemo delne davčne nevtralnosti Zakona 218/1990, ker je ugotovila, da ukrep ni pomenil državne pomoči. Zato naj tudi pregledovana shema ne bi pomenila državne pomoči, saj naj bi bila naravni rezultat sheme odloga davka, določene z Zakonom 218/1990.

(83) Komisija meni, da je bilo v členu 7(2) Zakona 218/1990 določeno, da so bili prenosi sredstev in deležev, izvedeni na podlagi bančnih prestrukturiranj, obravnavani kot delno davčno nevtralni. To je pomenilo delno nepriznanje dobičkov, ustvarjenih iz prenosa bančnih vej za prenosno in prejemno družbo, če imajo sredstva, ki sestavljajo preneseno vejo, enako davčno osnovo, kot so jo imela v rokah prenosnika (prenesena osnova), deleži, ki jih je prejel prenosnik, pa enako osnovo kot prenesena sredstva (nadomeščena osnova).

(84) Ker ni bilo nobenega povečanja v davčnih osnovah zamenjanih sredstev in deležev, v skladu s tem sistemom ni bila prestrukturirajočim se strankam odobrena nobena davčna ugodnost, obdavčitev dobička, ustvarjenega iz prenosa, pa je bila le začasno odložena zaradi prihodnjega priznanja (kot je prodaja sredstev, ki jo opravi prejemnik, ali deležev, ki jo pravi prenosnik). Ker ni bilo nobenega povečanja osnove za prenosnika oziroma prejemnika, ni bilo nobene pomoči, ki bi bila posledica odloga priznanja dobička na ravni družbe.

(85) Ta odlog davka po sistemu iz Zakona 218/1990 je bil dejansko skladen z ustanovnimi načeli obdavčevanja družbe, v skladu s katerimi se obdavčevanje dohodka uporablja za vse prihodke in dobičke, ki jih je ustvarila katera koli družba, ustvarjeni dobički pa niso bili priznani, ker ni bilo nikakršnega ustreznega povečanja davčne osnove za zadevna sredstva, tako da bi se obdavčenje še vedno lahko izvedlo pozneje.

(86) Glede na navedeno Komisija potrjuje začetno oceno iz odločbe o sprožitvi formalnega postopka preiskave, da (a) nepriznanje 85 % kapitalskih dobičkov, ustvarjenih v transakcijah, ki jih ureja Zakon 218/1990, in (b) nepriznanje dobičkov, ustvarjenih v transakcijah, ki jih ureja D.Lgs. 358/1997, nista državna pomoč, ker so davčne vrednosti zamenjanih sredstev ostale nespremenjene ([20]), tako da se davčni dobički niso materializirali in nazadnje ni bila dodeljena nobena davčna ugodnost. Ker so bili ustvarjeni dobički zamrznjeni, relativnih dobičkov ni bilo mogoče razdeliti, prav tako pa ustrezno povečane vrednosti sredstev tudi ni bilo mogoče amortizirati, odpisati ali kako drugače odbiti od obdavčljivega dohodka družb, ki je bil posledica takih transakcij. Komisija zato ugotavlja, da je bila davčna nevtralnost utemeljena z vgrajeno logiko davčnega sistema in da ne pomeni državne pomoči.

(87) Obratno pa je bilo s shemo davčne prerazporeditve, predvideno v členu 2(26) Zakona 350/2003, dopuščeno povišanje osnove, za katero bi bil plačan običajni davek od dobička gospodarskih družb, če ne bi bil na voljo poseben plačljiv nadomestni davek, kot je pregledovani davek. Komisija razume, da lahko nacionalni zakonodajalec za pospešitev obdavčenja kapitalskih dobičkov uporabi nadomestni davek po ustreznejši stopnji od običajnega davka. Ker se davek od prodaje običajno plača najprej, davčne ugodnosti povišane osnove v sredstvih, ki se prenašajo, pa se pokažejo sčasoma z njihovim periodičnim razvrednotenjem ali ob prodaji sredstev, bi običajna obdavčitev takih dobičkov na splošno pripeljala do povišanja čistega skupnega davka družbe prenosnice in družbe prejemnice. Tako bi bil nižji nadomestni davek na dobiček, ustvarjen iz prestrukturiranj družbe, načeloma upravičen kot tehnični ukrep za pospešitev priznanja kapitalskega dobička.

([18]) UL L 256, 10.10.2000, str. 21.
([19]) UL L 116, 4.5.1999, str. 36.
([20]) Ali če je bila priznana ustvarjena vrednost, je veljal davek kot v primeru 15-odstotnega dobička, priznanega v transakcijah, ki so urejene z Zakonom 218/1990.

(88) Vendar pa bi bila taka ugodna prerazporeditev davka lahko upravičena le, če je objektivno odprta za vsa podobna priznanja kapitalskih dobičkov, kot so tisti, ki izhajajo iz drugih prestrukturiranj, ki niso zajeta z Zakonom 218/1990, vključno s tistimi, ki se nanašajo na druge banke.

(89) Komisija meni, da so prerazporeditve, predvidene v zakonih 342/2000 in 448/2001, omogočile podjetjem, ki so jih zadevala prestrukturiranja, urejena z Zakonom 218/1990 in zakonodajnim odlokom 358/1997, da so priznala prejšnje ustvarjene dobičke s plačilom nadomestnega davka, ki je bil določen na isti ravni za vsa zadevna podjetja. Zato Komisija ugotavlja, da je bila možnost prerazporeditve splošni davčni ukrep in da znižani nadomestni davek v nasprotju s takrat veljavnim običajnim davkom od dobička gospodarskih družb ni zagotovil nobene konkurenčne prednosti zadevnim družbam, ker se je uporabljal pod enakimi pogoji za vsa podjetja, ki so se odločila priznati prejšnje ustvarjene dobičke, ki pa začasno niso bili priznani v skladu z veljavnimi določbami Zakona 218/1990 ali zakonodajnega odloka 358/1997. Komisija zato ugotavlja, da so take prerazporeditve splošni ukrepi, utemeljeni z logiko davčnega sistema, in ne pomenijo državne pomoči.

(90) Nasprotno pa Komisija meni, da davčna prerazporeditev, predvidena s členom 2(26) Zakona 350/2003, ni bila splošni ukrep, ker je veljala samo za kapitalske dobičke, ki so jih imele nekatere banke zaradi prestrukturiranj, izvedenih v skladu z Zakonom 218/1990.

(91) Komisija predvsem meni, da je bila s pregledovano davčno shemo zagotovljena ugodnost, izraženo v razliki med dejansko plačanim davkom za prerazporeditev vrednosti sredstev in davkom, ki bi ga bilo treba običajno plačati, če bi bila ta prerazporeditev izvedena ob odsotnosti istega člena 2(26) Zakona 350/2003. Dejanska davčna stopnja, veljavna za take dobičke v letu 2004, bi bila 37,25-odstotna (vključujoč 33-odstotni davek od dobička gospodarskih družb in 4,25-odstotni lokalni davek od poslovanja), medtem ko je bil dejansko plačani nadomestni davek 9-odstotni (brez popravka za odložena plačila).

(92) Komisija nato ugotavlja, da je bil po Zakonu 350/2003 nadomestni davek plačljiv v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006) brez obresti, medtem ko naj bi bil davek, ki bi se običajno uporabljal ob odsotnosti člena 2(26) Zakona 350/2003, plačljiv leta 2004. Komisija zato ugotavlja, da je vrednost ekvivalenta dotacije pri davku, ki ga je dejansko plačalo devet upravičencev pregledovane sheme, znašala 185 505 996 EUR, medtem ko bi davek, ki bi ga bilo običajno treba plačati, znašal 771 991 022 EUR (37,25 % ustvarjenega dobička, ki je presegal 2 059 milijonov EUR). Razlika med običajno plačljivim in plačanim davkom tako znaša 586 485 026 EUR.

(93) Komisija meni, da je bila zgornja ugodnost dejansko omejena zgolj na banke, ki so jih zadevale transakcije po Zakonu 218/1990, medtem ko druge banke in druge gospodarske družbe, ki so jih zadevale enakovredne transakcije po Zakonu D.Lgs. 358/1997, niso mogle imeti koristi od iste sheme davčne prerazporeditve in njenih ugodnih pogojev.

(94) Italijanski organi in zainteresirane stranke so navedli, da nobeden od devetih upravičencev sheme ne bi nikoli sprejel prerazporeditve svojih sredstev, če bi vedel, da bi zanj veljal običajni davek od dobička gospodarskih družb za tako priznane dobičke. Poleg tega bi, kot so razložili italijanski organi, druge gospodarske družbe, ki jih ne zadevajo prestrukturiranja, izvedena v skladu z Zakonom 218/1990, imele koristi od implicitne sheme davčne prerazporeditve iz člena 2(25) Zakona 350/2003 po vsebinsko enakih pogojih, na splošno določenih v členu 17 Zakona 342/2000.

(95) Po mnenju italijanskih organov in zainteresiranih strank bi bilo za pravilen izračun zadevne ugodnosti treba upoštevati davke, plačane ob začetnih vložkih po splošni davčni stopnji, ki presega 40 %. Skupna dejanska obdavčitev zadevnih kapitalskih dobičkov v letih 1990 in 2004 bi precej presegla splošno stopnjo za prerazporeditve, uporabljeno leta 2000, in zato ne bi bilo nobene ugodnosti.

(96) Vendar pa Komisija trdi, da shema, predvidena v členu 2(25) Zakona 350/2003, ni pomenila davčne prerazporeditve vrednosti, ki so bile neusklajene po davčno nevtralnih prestrukturiranjih, temveč shemo davčne prerazporeditve, ki je omogočila ustvarjanje skritih dobičkov, ki so izhajali iz prilagoditve davčne vrednosti sredstev v lasti družb upravičenk njihovi tekoči vrednosti. Komisija meni, da shemi nista primerljivi, prav tako pa tudi shema davčnega prevrednotenja iz člena 2(25) Zakona 350/2003 ni bila enakovredna davčni prerazporeditvi, predvideni v členu 2(26) Zakona 350/2003, glede na razliko med zakonitimi stopnjami nadomestnega davka, predvidenimi v shemah.

(97) Zato Komisija ugotavlja, da so imele družbe, ki so davčne osnove svojih sredstev prerazporedile v skladu s členom 2(26) Zakona 350/2003, koristi od posebne davčne ugodnosti zaradi razlike med običajno davčno stopnjo pri priznanih dobičkih in posebnim nadomestnim davkom pri teh istih dobičkih.

(98) Zainteresirane stranke so ugovarjale, da nižja stopnja nadomestnega davka, uporabljena v členu 2(26) Zakona 350/2003, ni bila selektivna, ker je bila utemeljena z zakonitimi in dejanskimi posebnostmi obdavčitve kapitalskih dobičkov, ki so rezultat prestrukturiranj, izvedenih v skladu z Zakonom 218/1990. Nato so trdile, da naj Italija po toliko letih ne bi bila upravičena do priznanja teh dobičkov kot obdavčljivih pod enakimi pogoji, kot so veljali za kapitalske dobičke, ki so posledica prestrukturiranj drugih družb.

(99) Komisija se zaveda dejstva, da so prestrukturiranja, izvedena po Zakonu 218/1990, zagotovila posebne pogoje in omogočila odlog davčnega priznanja dobičkov, ustvarjenih po takih prestrukturiranjih, kot je tudi navedeno v omenjenem dokumentu *Risoluzione*. Vendar pa meni, da je bil sistem delne davčne nevtralnosti, določen z Zakonom 218/1990, v bistvu enakovreden sistemu popolne davčne nevtralnosti, določenem v D.Lgs. 358/1997, glede ustvarjenih kapitalskih dobičkov, ki niso bili davčno priznani. Ker sta bili situaciji dejansko primerljivi, bi ju bilo treba enako obravnavati, ko je zakonodajalec leta 2003 predvidel davčno priznanje odloženih dobičkov.

(100) Komisija nato meni, da uporabljena nižja davčna stopnja ni zgolj izravnala strožje davčne obravnave delitev dobičkov delničarjem iz prestrukturiranj bank po Zakonu 218/1990 v primerjavi z delitvami dobičkov, ki se nanašajo na druga davčno nevtralna prestrukturiranja v primeru razdelitve kapitalskih dobičkov delničarjem, kot je navedeno v omenjenem dokumentu *Risoluzione*. Temu mnenju ni mogoče slediti, saj uporabe različnih nadomestnih davkov za kapitalske dobičke ni mogoče vedno pripisati razdelitvi odloženih kapitalskih dobičkov. Komisija meni, da bi sprejetje te utemeljitve dejansko vodilo v dovoljevanje uporabe različnih veljavnih stopenj davka na dobiček gospodarskih družb za nekatere družbe zgolj zato, ker so te sodelovale v različnih vrstah prestrukturiranj, ki jim je bila država naklonjena.

(101) Komisija meni, da davčna ugodnost, ki izhaja iz uporabe sheme davčne prerazporeditve, predvidene s členom 2(26) Zakona 350/2003, ni bila pomoč *de minimis*. Pri določanju navzočnosti pomoči mora Komisija dejansko primerjati nominalno obdavčitev, uporabljeno v skladu s pregledovano shemo, in davek, ki bi bil uporabljen, če pregledovana shema ne bi bila na voljo ter če bi banke upravičenke povečale davčno osnovo svojih sredstev in delničarjem razdelile kapitalske dobičke, ki so posledica takih davčnih prerazporeditev.

(102) Komisija nato meni, da domnevno znižani znesek ugodnosti sam po sebi ne more zadoščati za izločitev značaja pomoči. Komisija tudi navaja, da se ni mogoče sklicevati na izločilno merilo *de minimis* iz Uredbe Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe ES pri pomoči [21] *de minimis*, ker navedeni ukrep povzroča nepregledno pomoč, kot se to domneva v Uredbi, in ker italijanski organi niso izpolnili pogojev te uredbe.

[21] UL L 379, 28.12.2006, str. 5.

Utemeljitev narave sheme

(103) Italijanski organi in zainteresirane stranke so navedli, da naj bi bila shema prerazporeditve iz člena 2(26) Zakona 350/2003 utemeljena s posebnostmi bančnega sektorja in da naj zato ne bi bila državna pomoč.

(104) V skladu s sodno prakso Sodišča je davčni ukrep poseben le, če neupravičeno razlikuje med situacijami, ki so pravno in dejansko primerljive glede na cilje, določene v davčnem sistemu ([22]), in „dejstvo, da so podjetja obravnavana drugače, ne pomeni avtomatično obstoja ugodnosti za namene člena 92(1) Pogodbe“ ([23]).

(105) Vendar pa Komisija meni, da za pregledovano shemo ni videti, da bi pomenila prilagoditev splošnega sistema posebnim značilnostim bančništva, temveč je prej posebna ugodnost, ki ima za posledico izboljšanje konkurenčnosti nekaterih podjetij, to je bank, ki jih zadevajo nekatera prestrukturiranja.

(106) Italijanski organi tudi trdijo, da naj bi bila shema zgolj ponovitev sheme, ki je bila uzakonjena v skladu z Zakonom 342/2000 in ni vključevala državne pomoči, saj je veljala za ustvarjene dobičke, ki izhajajo iz prestrukturiranj vseh družb. Shemo po Zakonu 350/2003 naj bi bilo treba primerjati s shemo, predvideno po Zakonu 342/2000, in naj ne bi zagotavljala nobene morebitne dodatne ugodnosti. Kot je ponazorjeno zgoraj, se Komisija ne strinja s tem mnenjem, ker ima prerazporeditev po Zakonu 350/2003 bolj omejen obseg kot splošna prerazporeditev po Zakonu 342/2000.

(107) Glede na navedeno Komisija ugotavlja, da gre pri ugodnosti, ki je bila dodeljena nekaterim bankam in ki vključuje poseben nadomestni davek za dobičke, ustvarjene iz nekaterih vložkov sredstev, namesto običajne davčne stopnje, po Zakonu 218/1990 za posebno ugodnost, ki ni utemeljena z naravo davčnega sistema.

Izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino med državami članicami

(108) V skladu z uveljavljeno sodno prakso Sodišča ([24]) gre pri državnem ukrepu za izkrivljanje konkurence že, če prejemnik pomoči tekmuje z drugimi podjetji na trgih, odprtih za konkurenco. Poleg tega ukrep vpliva na trgovino znotraj Skupnosti, če od države prejeta finančna pomoč krepi položaj podjetja v primerjavi z drugimi podjetji, ki tekmujejo v trgovini znotraj Skupnosti ([25]).

(109) Komisija meni, da je precejšen del pomoči okrepil finančni položaj prejemnikov, ki spadajo v bančni sektor in tekmujejo na liberaliziranem trgu finančnih storitev, odprtem konkurenci z drugimi podjetji, dejavnimi pri ponudbi storitev znotraj Skupnosti.

(110) Komisija nato meni, da bi zadevna dodeljena ugodnost v korist bank lahko izkrivljala konkurenco tudi v sedanjih okoliščinah, za katere so značilne priložnosti za konsolidacijo v italijanskem bančnem sektorju. Dejstvo, da so nekatere italijanske banke odpravile davčne obveznosti, vgrajene v skrite dobičke v svojih sredstvih, po nominalnih davčnih stroških, bi lahko povečalo privlačnost takih bank ter njihove ekonomske vrednosti za vlagatelje in prevzemne družbe. Komisija meni, da bi prednost, ki jo omogoča pregledovana davčna shema, lahko neupravičeno spremenila trg na področju prevzemov družb v bančnem sektorju v Italiji.

6.2 **Združljivost**

(111) Če pregledovana shema pomeni državno pomoč v smislu člena 87(1) Pogodbe ES, je treba njeno združljivost oceniti ob upoštevanju izjem iz člena 87(2) in (87)(3) Pogodbe ES. Italijanski organi ali zainteresirane stranke niso predložili nobenih utemeljitev, s katerimi bi pokazali, da se v tem primeru uporablja katera od zgornjih izjem.

(112) Izjeme iz člena 87(2) Pogodbe ES, ki zadevajo pomoč socialnega značaja, dodeljeno posameznim potrošnikom, pomoč za povrnitev škode, ki so jo povzročile naravne nesreče ali izjemni dogodki, in pomoč, dodeljeno nekaterim območjem Zvezne republike Nemčije, v tem primeru ne veljajo.

([22]) Sodba z dne 8. novembra 2001 v zadevi C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Recueil 2001, str. I-8365.

([23]) Sodba z dne 22. novembra 2001 v zadevi C-53/00, *Ferring proti ACOSS*, Recueil 2001, str. I-9067.

([24]) Sodba Sodišča prve stopnje v zadevi T-214/95, *Het Vlaamse Gewest proti Komisiji*, Recueil 1998, str. II-717.

([25]) Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi 730/79, *Philip Morris proti Komisiji*, Recueil 1980, str. 2671, odstavek 11.

(113) Izjema iz člena 87(3)(a) Pogodbe ES predvideva odobritev pomoči za pospeševanje gospodarskega razvoja območij, na katerih je življenjski standard izjemno nizek ali kjer je podzaposlenost velika, vendar pa to v tem primeru ne velja, saj pomoč ne spodbuja gospodarskega razvoja v takih regijah v Italiji.

(114) Sheme prav tako ni mogoče obravnavati kot projekt skupnega evropskega interesa ali ukrep za odpravljanje resne motnje v gospodarstvu države članice, kot je opredeljeno v členu 87(3)(b) Pogodbe ES, prav tako tudi nima za cilj spodbujanja ohranjanja kulture in dediščine, kot je predvideno v členu 87(3)(d) Pogodbe ES.

(115) Nazadnje, shemo je treba preučiti glede na člen 87(3)(c), v katerem je predvidena odobritev pomoči za pospeševanje razvoja nekaterih gospodarskih dejavnosti ali nekaterih gospodarskih območij, kadar taka pomoč ne spreminja trgovinskih pogojev v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnimi interesi. V zvezi s tem je treba najprej navesti, da zadevna pomoč ne spada v nobenega od okvirjev ali smernic, ki opredeljujejo pogoje, pod katerimi so nekatere vrste pomoči združljive s skupnim trgom. Predvsem ni v skladu s smernicami Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah, ki so takrat veljale ([26]). Drugič, ker je bila davčna ugodnost glede transakcij, ki so se že zgodile, dodeljena za nazaj, zanjo ne more veljati, da vsebuje potrebne spodbujevalne učinke, da bi veljala za upravičeno do izjeme.

(116) Komisija meni, da ima zadevna davčna shema za posledico omilitev stroškov, ki bi jih pri podobnih prestrukturiranjih morale nositi banke upravičenke, in mora zato veljati kot pomoč za tekoče poslovanje. Taka pomoč ne more veljati za združljivo s skupnim trgom, saj ne pospešuje razvoja nekaterih gospodarskih dejavnosti ali nekaterih gospodarskih območij in ni časovno omejena, degresivna oziroma sorazmerna s tem, kar je treba storiti za odpravo posebnih gospodarskih težav.

(117) Komisija ugotavlja, da je pregledovana shema nezdružljiva s skupnim trgom.

([26]) UL C 288, 9.1.1999, str. 2.

6.3 **Vračilo**

(118) Ker je bila shema uzakonjena pred odobritvijo Komisije, se povračilo izvede v skladu s členom 14 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES ([27]). Vendar pa Komisija meni, da bi v skladu s preteklo prakso glede nekaterih shem davčne pomoči ([28]) povračilo moralo zadevati le premalo plačane davke glede na davke, ki bi jih upravičenec sheme plačal, če bi uporabljal druge takrat veljavne davčne sheme. Komisija meni, da v obravnavanem primeru uporaba alternativne sheme davčnega prevrednotenja, določene v členu 2(25) Zakona 350/2003, ni bila zgolj hipotetična izbira, temveč razumna izbira, ki bi jo lahko uporabili zadevni upravičenci, ki želijo priznati dejanske davčne vrednosti svojih sredstev ([29]).

(119) Poudariti je treba, da je v členu 2(25) Zakona 350/2003 predvidena splošna določba za priznanje ustvarjenih dobičkov katerega koli podjetja, ki se odloči za prevrednotenje sredstev, evidentiranih v poslovnih knjigah podjetja na dan 31. decembra 2002, da jim izrazi njihovo takratno tržno vrednost, s plačilom 19-odstotnega nadomestnega davka v primeru sredstev, ki se amortizirajo, in 15-odstotnega davka v primeru sredstev, ki se ne amortizirajo, plačljivega v treh obrokih (50 % leta 2004, 25 % leta 2005 in 25 % leta 2006). Ta splošna shema je bila odprta tudi zadevnim prestrukturiranim bankam. Čeprav prerazporeditve in prevrednotenja ne pomenijo isto, Komisija meni, da bi se v primeru nerazpoložljivosti sheme prerazporeditve zadevne banke najverjetneje odločile za splošno shemo prevrednotenja v skladu s členom 2(25) Zakona 350/2003.

(120) Glede na navedeno Komisija ugotavlja, da je treba povrniti le razliko med davkom, ki se plača za prevrednotenje sredstev v lasti v skladu s členom 2(25) Zakona 350/2003 (19 % za sredstva, ki se amortizirajo, 15 % za sredstva, ki se ne amortizirajo, običajno pa so v lasti zadevnih prestrukturiranih bank), in dejansko plačanim davkom po členu 2(26) Zakona 350/2003.

([27]) UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

([28]) Glej oddelek VI Odločbe Komisije 2006/748/ES z dne 4. julija 2006 o državni pomoči C 30/04 (ex NN 34/04) Portugalske, ki določene dejavnosti/transakcije javnih podjetij oprošča davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na kapitalski dobiček (UL L 307, 7.11.2006, str. 219).

([29]) Glej točke od 113 do 119 sodbe Sodišča z dne 15. decembra 2005 v zadevi C-148/04, *Unicredito Italiano SpA proti Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, ZOdl. 2005, str. I-11137.

7. **SKLEPNE UGOTOVITVE**

(121) Komisija ugotavlja, da je Italija nezakonito izvajala člen 2(26) Zakona 350/2003 ob kršenju člena 88(3) Pogodbe ES. Shema pomoči je nezdružljiva s skupnim trgom.

(122) Povrniti je treba le pomoč, dodeljeno s plačilom davkov, ki so nižji od tistega, kar bi upravičenec sheme plačal, če bi uporabil druge davčne sheme, ki so bile takrat na voljo.

(123) Znesek, ki ga je treba povrniti, je zato omejen na razliko med davkom, ki bi bil plačan v skladu s členom 2(25) Zakona 350/2003, in davkom, plačanim v skladu s členom 2(26) istega zakona –

SPREJELA NASLEDNJO ODLOČBO:

Člen 1

Odstopajoča davčna shema, ki jo je uresničila Italija v skladu s členom 2(26) Zakona 350/2003, pomeni državno pomoč in ni združljiva s skupnim trgom.

Člen 2

Italija razveljavi shemo iz člena 1.

Člen 3

1. Italija sprejme vse potrebne ukrepe, da od upravičencev izterja pomoč, ki jim je bila dodeljena s plačilom nadomestnega davka, predvidenega s členom 2(26) Zakona 350/2003 v zvezi z davčnim priznanjem kapitalskih dobičkov, ki so posledica prestrukturiranj, opravljenih v skladu z Zakonom 218/1990, in je bila upravičencem nezakonito na voljo.

2. Znesek, ki se povrne, je omejen na razliko med davkom, ki bi bil plačan, če bi upravičenci uporabljali shemo za prevrednotenje davka v skladu s členom 2(25) Zakona 350/2003, in davkom, plačanim v skladu s členom 2(26) istega zakona.

3. Povrnitev se izvede nemudoma in v skladu s postopki nacionalne zakonodaje, če ti omogočajo takojšnjo in učinkovito uresničitev te odločbe.

4. Zneski, ki se izterjajo, vključujejo obresti celotnega obdobja od datuma, ko so bili dani na voljo upravičencu, do njihove dejanske povrnitve.

5. Obresti se izračunajo v skladu z določbami Poglavja V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES.

Člen 4

Italija v dveh mesecih po obvestilu o tej odločbi obvesti Komisijo o načrtovanih oziroma sprejetih ukrepih za ravnanje v skladu z njo. Te informacije predloži ob uporabi vprašalnika v Prilogi I k tej odločbi. Italija v štirih mesecih po obvestilu o tej odločbi obvesti Komisijo o sprejetih ukrepih za izvršitev te odločbe.

Člen 5

Ta odločba je naslovljena na Italijo.

V Bruslju, 11. marca 2008

Za Komisijo

Neelie KROES

Članica Komisije

PRILOGA I

Informacije o izvajanju Odločbe Komisije o državni pomoči št. C 15/07 (ex NN 20/07), ki jo izvaja Italija in v kateri so določene davčne spodbude v podporo nekaterih prestrukturiranih bank

1. **Skupno število upravičencev in skupni znesek pomoči, ki jo je treba povrniti**

1.1 Podrobno razložite, kako bo obračunan znesek pomoči, ki jo morajo vrniti posamezni upravičenci:

— glavnica

— obresti

1.2 Kakšen je znesek nezakonito dodeljene pomoči po tej shemi, ki jo je treba povrniti (neto ekvivalenti pomoči, cene …):

1.3 Kakšno je skupno število upravičencev, od katerih je treba izterjati nezakonito dodeljene pomoči po tej shemi:

2. **Načrtovani in že sprejeti ukrepi za povračilo pomoči**

2.1 Podrobno opišite, kateri ukrepi so načrtovani in kateri so že bili sprejeti za izvedbo takojšnjega in učinkovitega povračila pomoči. Kjer je ustrezno, navedite tudi pravno podlago za sprejete/načrtovane ukrepe.

2.2 Do katerega datuma bo končano povračilo pomoči?

3. **Informacije po posameznih upravičencih**

V tabeli na drugi strani lista navedite podatke za vsakega upravičenca, ki mora povrniti nezakonito dodeljeno pomoč v skladu s shemo.

Istovetnost upravičenca	Znesek nezakonito dodeljene pomoči (*) Valuta: …	Povrnjeni zneski (°) Valuta: …

(*) Znesek pomoči, ki je bila dana na voljo upravičencu (v neto ekvivalentih pomoči; v cenah …).
(°) Bruto povrnjeni zneski (vključno z obrestmi).