ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 1ης Ιουλίου 2010*

Στην υπόθεση Τ-335/08,

BNP Paribas, με έδρα το Παρίσι (Γαλλία),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), με έδρα τη Ρώμη (Ιταλία),

εκπροσωπούμενες από τους R. Silvestri, G. Escalar και M. Todino, δικηγόρους,

προσφεύγουσες,

κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον V. Di Bucci και την E. Righini,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

με αντικείμενο αίτηση ακυρώσεως της αποφάσεως 2008/711/ΕΚ της Επιτροπής, της 11ης Μαρτίου 2008, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 15/07 (πρώην NN 20/07) την οποία χορήγησε η Ιταλία, αναφορικά με φορολογικά κίνητρα υπέρ ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων που αποτελούν αντικείμενο εταιρικής αναδιοργάνωσης (ΕΕ L 237, σ. 70),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά (εισηγητή), πρόεδρο, M. Prek και V. M. Ciucă, δικαστές,

γραμματέας: T. Weiler, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Ιανουαρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

Ιστορικό της διαφοράς

Οι επίμαχες διατάξεις του ιταλικού δικαίου

1 Κατά το ισχύσαν το 1990 ιταλικό δίκαιο, η εισφορά ενός κλάδου δραστηριοτήτων εξομοιωνόταν από φορολογικής απόψεως με την πώληση στοιχείων ενεργητικού και, ως τέτοια, συνεπαγόταν την υποχρέωση καταβολής φόρου επιχειρήσεων επί της διαφοράς μεταξύ της τρέχουσας αξίας των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών.

2 Προς τον σκοπό εξορθολογισμού της ασκήσεως τραπεζικών δραστηριοτήτων στην Ιταλία και, ιδίως, προκειμένου οι δημόσιοι οργανισμοί του τραπεζικού τομέα να μπορέσουν να αποκτήσουν την, κατά κρατούσα γνώμη προσήκουσα για την άσκηση των σχετικών δραστηριοτήτων, νομική μορφή της ανώνυμης εταιρίας, ο legge 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (νόμος αριθ. 218 περί δομικών μεταβολών επιχειρήσεων και αυξήσεως του κεφαλαίου των πιστωτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου), της 30ής Ιουλίου 1990 (*GURI* αριθ. 182, της 6ης Αυγούστου 1990· στο εξής: νόμος 218/90), καθιέρωσε ειδικό καθεστώς προς διευκόλυνση της εισφοράς ακινητοποιήσεων και άλλων τραπεζικών στοιχείων ενεργητικού ευρισκόμενων υπό την κατοχή

των εν λόγω δημόσιων πιστωτικών ιδρυμάτων, σε νεοσυσταθέντα ή υφιστάμενα ιδιωτικά πιστωτικά ιδρύματα (άρθρα 1 και 7 του νόμου 218/1990).

3 Κατ' εφαρμογή του ως άνω νομικού πλαισίου, η προκύπτουσα υπεραξία από την εισφορά στοιχείων του ενεργητικού από δημόσιο προς ιδιωτικό πιστωτικό ίδρυμα, με αντάλλαγμα μετοχές του εν λόγω ιδιωτικού πιστωτικού ιδρύματος, δεν αναγνωριζόταν, σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, κατά το 85 % της αξίας της —με συνέπεια να μην υπόκειται σε φόρο— εφόσον η υπεραξία αυτή δεν είχε πράγματι αποκομισθεί, είτε με τη διανομή, υπό μορφή μερίσματος από το εισφέρον ίδρυμα στους μετόχους αυτού, του υποχρεωτικώς σχηματιζόμενου αποθεματικού (το οποίο αντιστοιχούσε στη διαφορά μεταξύ της καταχωρισθείσας στον ισολογισμό αξίας των μετοχών που αποδόθηκαν και της φορολογητέας αξίας του εισφερόμενου ενεργητικού), είτε με τη μεταβίβαση από το εισφέρον ίδρυμα των μετοχών που αποδόθηκαν, είτε με τη μεταβίβαση από τη δικαιούχο εταιρία του εισφερόμενου ενεργητικού.

4 Αντιθέτως, το εισφέρον ίδρυμα υπέκειτο αυτομάτως σε φόρο για το υπολειπόμενο 15 % των υπεραξιών που προέκυψαν από την εισφορά, ο οποίος υπολογιζόταν με τον συνήθη συντελεστή του φόρου εταιριών. Στο πλαίσιο της επιβολής του εν λόγω φόρου, το αντιστοιχούν στο 15 % της υπεραξίας ποσό εγγραφόταν ως αύξηση της φορολογητέας αξίας των μετοχών που αποδόθηκαν εις αντάλλαγμα στις τηρούμενες από το εισφέρον ίδρυμα λογιστικές καταστάσεις και ως αύξηση της φορολογητέας αξίας των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού στις τηρούμενες από τη δικαιούχο εταιρία λογιστικές καταστάσεις.

5 Απόρροια του καθιερούμενου με τον νόμο 218/1990 καθεστώτος μερικής φορολογικής ουδετερότητας ήταν η διπλή μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών σε σχέση με τις λογιστικές αξίες, δηλαδή η μη αναπροσαρμογή των εν λόγω φορολογητέων αξιών τόσο σε επίπεδο εισφερόμενου ενεργητικού (λογιστικές καταστάσεις της δικαιούχου εταιρίας) όσο και σε επίπεδο μετοχών που αποδόθηκαν εις αντάλλαγμα (λογιστικές καταστάσεις του εισφέροντος ιδρύματος). Ενώ οι λογιστικές αξίες των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού και των μετοχών που αποδόθηκαν εις αντάλλαγμα αντιστοιχούσαν στις τρέχουσες αξίες των εν λόγω στοιχείων κατά τον χρόνο της εισφοράς, οι φορολογητέες αξίες αυτών των στοιχείων και των μετοχών ήταν ίσες προς τη φορολογητέα αξία των στοιχείων ενεργητικού κατά τον χρόνο που αυτά ευρίσκονταν στην κυριότητα του εισφέροντος ιδρύματος, προσαυξημένη κατά

το αντιστοιχούν στο 15 % της αποκομισθείσας υπεραξίας και αυτομάτως υποκείμενο στον φόρο ποσό.

6 Το άρθρο 2 του legge 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, nº 218, recante disposizioni per la ristrutturazione e la integrazione del patrimonio degli istituti di credito di diritto pubblico, nonche'altre norme sugli istituti medesimi (νόμος αριθ. 489, ο οποίος αφορά, μεταξύ άλλων, την παράταση της προθεσμίας του άρθρου 7, παράγραφος 6, του νόμου 218/90), της 26ης Νοεμβρίου 1993 (*GURI* αριθ. 284, της 3ης Δεκεμβρίου 1993), επέβαλε τη μετατροπή σε ανώνυμες εταιρίες των δημόσιων πιστωτικών ιδρυμάτων, των οποίων το κεφάλαιο ανήκε εν όλω ή κατά πλειοψηφία στο κράτος, το αργότερο έως την 30ή Ιουνίου 1994 και κατά τις οριζόμενες στον νόμο 218/1990 λεπτομέρειες.

7 Συγχρόνως προς την εφαρμογή του καθιερούμενου με τον νόμο 218/1990 καθεστώτος μερικής φορολογικής ουδετερότητας, σκοπός του οποίου ήταν ειδικώς η αναδιοργάνωση του δημόσιου τραπεζικού τομέα στην Ιταλία, η Ιταλική Δημοκρατία προέβη, διά του decreto législativo nº 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti «societa» di Stati membri diversi (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 544 περί μεταφοράς της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ), της 30ής Οκτωβρίου 1992 (*GURI* αριθ. 9, της 13ης Ιανουαρίου 1993), σε μεταφορά της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 1). Αντικείμενο της εν λόγω οδηγίας ήταν η εξάλειψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που απορρέουν από τις εθνικές νομοθεσίες μέσω της καθιερώσεως κοινού φορολογικού καθεστώτος και η διευκόλυνση των δομικών μεταβολών μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών διά της μη επιβολής φόρου επί των εν λόγω πράξεων, με παράλληλη διασφάλιση των δημοσιονομικών συμφερόντων των εμπλεκόμενων κρατών μελών (πρώτη και έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 90/434).

8 Η οδηγία 90/434 και οι διατάξεις μεταφοράς της στο ιταλικό δίκαιο καθιέρωναν καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας συγκρίσιμο με αυτό του νόμου 218/1990, το οποίο μπορούσε να εκληφθεί ως καθεστώς απόλυτης φορολογικής ουδετερότητας, με συνέπειες, αφενός, την έλλειψη αυτόματης επιβολής φόρου σε τμήμα της αποκομισθείσας υπεραξίας και, αφετέρου, όχι μεν τη διπλή μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών σε σχέση με τις λογιστικές αξίες, δηλαδή τόσο σε επίπεδο μετοχών που αποδόθηκαν όσο και σε επίπεδο εισφερόμενου ενεργητικού, αλλά μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών αποκλειστικώς στο επίπεδο εισφερόμενου ενεργητικού, δηλαδή αποκλειστικώς στις τηρούμενες από τη δικαιούχο εταιρία λογιστικές καταστάσεις.

9 Με το άρθρο 23 του decreto législativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 41 περί έκτακτων μέτρων για την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών και της απασχολήσεως στις ευρισκόμενες σε μειονεκτική θέση περιφέρειες), της 23ης Φεβρουαρίου 1995 (*GURI* αριθ. 45 της 23ης Φεβρουαρίου 1995, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 41/1995), ο Ιταλός νομοθέτης παρέσχε για πρώτη φορά στις δικαιούχους εταιρίες του εισφερόμενου δυνάμει του νόμου 218/1990 ενεργητικού τη δυνατότητα να αναπροσαρμόζουν τη φορολογητέα αξία των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού και αυτή των μετοχών που αποδόθηκαν στους εισφέροντες οργανισμούς προς τις ανώτατες λογιστικές αξίες των εν λόγω στοιχείων και μετοχών, εξαλείφοντας, κατά τον τρόπο αυτό, τη μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών και αποδεσμεύοντας το εμφανιζόμενο στις λογιστικές καταστάσεις του εισφέροντος ιδρύματος υποχρεωτικό αποθεματικό από την αναστολή επιβολής φόρου. Προϋπόθεση της αναπροσαρμογής ήταν η εκ μέρους της δικαιούχου εταιρίας καταβολή φόρου αντικαταστάσεως με συντελεστή 14 %, για την αναπροσαρμογή αποκλειστικώς της φορολογητέας αξίας των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού, ή με συντελεστή 18 %, για την αναπροσαρμογή όχι μόνον της φορολογητέας αξίας των εν λόγω στοιχείων, αλλά και αυτής των μετοχών που αποδόθηκαν στον εισφέροντα οργανισμό. Εφόσον διενεργούνταν, η αναπροσαρμογή έπρεπε υποχρεωτικώς να καταλαμβάνει όλα τα εισφερόμενα στο πλαίσιο της κατά τον νόμο 218/1990 αναδιοργανώσεως στοιχεία του ενεργητικού, δεν μπορούσε όμως να εκτείνεται και σε στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η φορολογητέα αξία ήταν κατώτερη της λογιστικής αξίας.

10 Επειδή η οδηγία 90/434 είχε αποκλειστικώς εφαρμογή σε δομικές μεταβολές εταιριών από διαφορετικά κράτη μέλη, η Ιταλική Δημοκρατία, διά του decreto législativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 358 περί αναμορφώσεως της φορολογίας εισοδήματος

που επιβάλλεται σε πράξεις εκποιήσεως ή μεταβιβάσεως επιχειρήσεων, συγχωνεύσεως, διασπάσεως και ανταλλαγής συμμετοχών), της 8ης Οκτωβρίου 1997 (*GURI* αριθ. 249, της 24ης Οκτωβρίου 1997, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 358/1997), επεξέτεινε με ίδια πρωτοβουλία το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας στις δομικές μεταβολές εταιριών με έδρα την ιταλική επικράτεια παρέχοντας εναλλακτικά στους επιχειρηματίες τη δυνατότητα άμεσης φορολογήσεως επί της υπεραξίας.

11 Το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 καθιέρωνε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας. Κατ' εφαρμογή αυτού του καθεστώτος, η μεταφορά των στοιχείων ενεργητικού ενός κλάδου δραστηριοτήτων μεταξύ εταιριών που εδρεύουν στην ιταλική επικράτεια ήταν ουδέτερη σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, υπό τον όρο ότι η φορολογητέα αξία των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού επρόκειτο να καταλογιστεί στις μετοχές που έλαβε η εισφέρουσα εταιρία και ότι στα εισφερόμενα στοιχεία ενεργητικού θα μεταφερθεί η φορολογητέα αξία που αυτά είχαν όταν ευρίσκονταν στην κυριότητα της εισφέρουσας εταιρίας (εισφορά σε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας).

12 Όπως το καθεστώς του νόμου 218/1990, το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 συνεπαγόταν τη διπλή μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών σε σχέση με τις λογιστικές αξίες, δηλαδή τόσο σε επίπεδο εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού (λογιστικές καταστάσεις της δικαιούχου της εισφοράς εταιρίας) όσο και σε επίπεδο μετοχών που αποδόθηκαν εις αντάλλαγμα των εν λόγω στοιχείων (λογιστικές καταστάσεις της εισφέρουσας εταιρίας).

13 Στο πλαίσιο της εναλλακτικής ρυθμίσεως περί αυτόματης επιβολής φόρου επί της υπεραξίας, το άρθρο 3 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 προέβλεπε πληρωμή φόρου αντικαταστάσεως 19 % επί της αποκομισθείσας από την πράξη αναδιοργανώσεως υπεραξίας. Λόγω της αναγνωρίσεως, σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, της υπεραξίας, δεν προέκυπτε μη αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών σε σχέση με τις λογιστικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού (εισφορά υπό καθεστώς λογιστικής ουδετερότητας).

14 Με τον legge nº 342 su misure in materia fiscale (νόμος αριθ. 342 περί λήψεως φορολογικών μέτρων), της 21ης Νοεμβρίου 2000 (τακτικό συμπλήρωμα της *GURI* αριθ. 276, της 25ης Νοεμβρίου 2000, στο εξής: νόμος 342/2000), ο Ιταλός νομοθέτης εισήγαγε τρία συστήματα προσωρινής ισχύος.

15 Το πρώτο σύστημα απέρρεε από το άρθρο 10 του νόμου 342/2000 και αφορούσε την εκ νέου αποτίμηση ορισμένων στοιχείων του ενεργητικού των επιχειρήσεων. Η εν λόγω διάταξη παρείχε τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να «διενεργούν εκ νέου αποτίμηση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός όσων παράγονται και μεταβιβάζονται στο πλαίσιο της δραστηριότητας της επιχειρήσεως, καθώς και των συμμετοχών σε ελεγχόμενες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις δυνάμει του άρθρου 2359 του αστικού κώδικα, εφόσον οι συμμετοχές αυτές συνίστανται σε ακινητοποιήσεις, όπως αυτές εμφανίζονται στον ισολογισμό της χρήσεως που έκλεισε το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1999».

16 Κατά το άρθρο 12 του νόμου 342/2000, στο πλαίσιο της εκ νέου αποτιμήσεως επιβαλλόταν υποχρέωση καταβολής φόρου αντικαταστάσεως επί των ανώτατων αξιών, οι οποίες εγγράφηκαν στον ισολογισμό κατόπιν της νέας αποτιμήσεως, με συντελεστή 19 %, για όσα στοιχεία του ενεργητικού υπόκεινται σε απόσβεση, και 15 %, για όσα στοιχεία του ενεργητικού δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

17 Το δεύτερο σύστημα απέρρεε από το άρθρο 14 του νόμου 342/2000 και αφορούσε την αναπροσαρμογή, όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού που μνημονεύονται στο άρθρο 10 του νόμου 342/2000, των φορολογητέων αξιών προς τις ανώτερες λογιστικές αξίες που έχουν καταχωρισθεί στον ισολογισμό. Το άρθρο 14 όριζε ότι «[ο]ι διατάξεις του άρθρου 12 [μπορούσαν] να εφαρμόζονται για να αναγνωρίζονται, στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και του περιφερειακού φόρου δραστηριοτήτων παραγωγής, οι εγγραφείσες στον προβλεπόμενο στο άρθρο 10 ισολογισμό ανώτερες αξίες […] των στοιχείων του ενεργητικού των οποίων γίνεται αναφορά στο άρθρο 10».

18 Η κατά το άρθρο 10 του νόμου 342/2000 εκ νέου αποτίμηση, η οποία αποτελεί λογιστική πράξη με φορολογικές επιπτώσεις, και η κατά το άρθρο 14 του ίδιου νόμου αναπροσαρμογή, η οποία αποτελεί φορολογική πράξη, συνεπάγονταν, συνδυαζόμενες, τη λεγόμενη εκ νέου «φορολογική» αποτίμηση η οποία συνίστατο σε εκ νέου αποτίμηση των λογιστικών αξιών που καταχωρίστηκαν στον ισολογισμό και σε προσαρμογή των μη αναπροσαρμοσμένων φορολογητέων αξιών προς τις εκ νέου αποτιμηθείσες λογιστικές αξίες.

19 Το τρίτο σύστημα αφορούσε την αναπροσαρμογή των φορολογητέων αξιών προς τις λογιστικές αξίες που εγγράφηκαν στον ισολογισμό των εταιριών τις οποίες αφορούσαν οι πραγματοποιούμενες δυνάμει του νόμου 218/1990 ή του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 αναδιοργανώσεις. Τα άρθρα 17 έως 19 του νόμου 342/2000 όριζαν συναφώς:

«*Άρθρο 17*

1. Οι δικαιούχοι εταιρίες της προβλεπόμενης στο άρθρο 2, παράγραφοι 2 και 5 του [νόμου 218/1990] εισφοράς [...] μπορούν να καταβάλλουν φόρο [αντικαταστάσεως] με συντελεστή 19 %, επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων και της φορολογικώς αναγνωρισμένης αξίας τους. Η αξία των στοιχείων αυτών προκύπτει από τον ισολογισμό της χρήσεως που έκλεισε προ της ημερομηνίας θέσεως σε ισχύ του παρόντος νόμου.

2. Η διαφορά που υπόκειται στον διαλαμβανόμενο στην παράγραφο 1 φόρο αντικαταστάσεως λογίζεται ως φορολογικώς αναγνωριζόμενο κόστος των περιουσιακών στοιχείων στο οποίο μπορεί να μεταφερθεί η ως άνω διαφορά κατά την χρήση που έπεται αυτής που αναφέρεται στην παράγραφο 1. Η ίδια διαφορά λογίζεται ως φορολογικώς αναγνωρισμένο κόστος των μετοχών που αποδόθηκαν στην εισφέρουσα εταιρία ή στον εισφέροντα οργανισμό έως του ορίου της αξίας τους η οποία εμφανίζεται στον ισολογισμό της χρήσεως ή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου κατά τον χρόνο κλεισίματος της διαλαμβανόμενης στην παράγραφο 1 χρήσεως. Κατά συνέπεια, όσον αφορά το ίδιο ποσό, λογίζονται ως υποκείμενα στον φόρο τα απο-

θεματικά ή τα κεφάλαια που σχηματίζονται κατ' αντιστοιχία της αξίας των πλέον σημαντικών εισφορών [...].

3. Οι διαλαμβανόμενες στην παράγραφο 1 εταιρίες μπορούν να καταβάλλουν, αντί του οριζόμενου στην ίδια παράγραφο φόρου αντικαταστάσεως, φόρο αντικαταστάσεως με συντελεστή 15 %. Σε αυτήν την περίπτωση, η υποκείμενη στον φόρο αντικαταστάσεως διαφορά δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς για την εισφέρουσα εταιρία ή τον εισφέροντα οργανισμό.

[...]

5. Η καταβολή φόρου αντικαταστάσεως πρέπει να ζητηθεί με τη δήλωση εισοδημάτων που αφορά το φορολογικό έτος εντός του οποίου τέθηκε σε ισχύ ο παρών νόμος. Ο φόρος αντικαταστάσεως πρέπει να καταβληθεί το πολύ σε τρεις ετήσιες ισόποσες δόσεις [...].

Άρθρο 18

1. Όσον αφορά τις εταιρίες οι οποίες πραγματοποίησαν εισφορές υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 5, του [νόμου 218/1990], η διαφορά μεταξύ της αξίας των μετοχών που αποδόθηκαν και της φορολογικώς αναγνωρισμένης αξίας τους λογίζεται ως αποκομισθείσα υπό τον όρο ότι υπόκειται, κατά τις λεπτομέρειες και εντός των προθεσμιών που τάσσει το άρθρο 17, σε φόρο αντικαταστάσεως [...] με συντελεστή 19 %. Η αξία των μετοχών προκύπτει από τον ισολογισμό της χρήσεως που έκλεισε προ της ημερομηνίας θέσεως σε ισχύ του παρόντος νόμου.

2. Η διαφορά που υπόκειται σε φόρο αντικαταστάσεως υπό την έννοια της παραγράφου 1 λογίζεται ως φορολογικώς αναγνωρισμένο κόστος των μετοχών που αποδόθηκαν. Τα αποθεματικά ή τα κεφάλαια που σχηματίστηκαν κατ' αντιστοιχία της αξίας των πλέον σημαντικών εισφορών λογίζονται ως υποκείμενα στον φόρο σε σχέση με το ποσό που αντιστοιχεί στην προμνησθείσα διαφορά, εξαιρουμένου του φόρου αντικαταστάσεως. Η εν λόγω διαφορά δεν λογίζεται ως φορολογικώς αναγνωρισμένο κόστος για τις δικαιούχους της εισφοράς εταιρίες [...].

Άρθρο 19

Οι διατάξεις του άρθρου 17 εφαρμόζονται επίσης και στους φορείς υπέρ των οποίων πραγματοποιούνται οι προβλεπόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, του [νομοθετικού διατάγματος 358/1997] εισφορές.»

20 Το άρθρο 20 του νόμου 342/2000 όριζε λεπτομερείς κανόνες για τον οφειλόμενο φόρο αντικαταστάσεως επί των υπεραξιών και για τη σχετική φορολογική πίστωση υπέρ των μετόχων οι οποίοι ελάμβαναν μερίσματα προκύπτοντα από τις αναγνωρισθείσες υπεραξίες.

21 Με το άρθρο 3, παράγραφος 1, του legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) [νόμου αριθ. 448 περί καταρτίσεως ετησίου και πολυετούς προϋπολογισμού του Κράτους (νόμου περί δημοσίων οικονομικών του 2002)], της 28ης Δεκεμβρίου 2001 (τακτικό συμπλήρωμα στη *GURI* αριθ. 301, της 29ης Δεκεμβρίου 2001, στο εξής: νόμος 448/2001), ο Ιταλός νομοθέτης παρέτεινε την ισχύ των συστημάτων εκ νέου αποτιμήσεως και αναπροσαρμογής των άρθρων 10 και 14 του νόμου 342/2000 για τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρήσεως που έκλεισε προ της 31ης Δεκεμβρίου 2000, επιβάλλοντας φόρο αντικαταστάσεως με αμετάβλητους συντελεστές 19 %, για όσα στοιχεία του ενεργητικού υπόκεινται σε απόσβεση, και 15 %, για όσα στοιχεία του ενεργητικού δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

22 Με το άρθρο 3, παράγραφος 11, του νόμου 448/2001, ο Ιταλός νομοθέτης παρέτεινε την ισχύ του καθοριζόμενου στα άρθρα 17 έως 19 του νόμου 342/2000 συστήματος αναπροσαρμογής για τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τον ισολογισμό της τρέχουσας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2001 χρήσεως καθορίζοντας τους συντελεστές του φόρου αντικαταστάσεως σε 12 % και 9 %, αναλόγως της εκτάσεως της συντελεσθείσας αναπροσαρμογής.

23 Το ιταλικό φορολογικό σύστημα για τον φόρο επιχειρήσεων αναθεωρήθηκε το 2003, με το decreto législativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 344 περί μεταρρυθμίσεως της φορολογίας επιχειρήσεων δυνάμει του άρθρου 4 του νόμου αριθ. 80 της 7ης Απριλίου 2003), της 12ης Δεκεμβρίου 2003 (τακτικό συμπλήρωμα στη *GURI* αριθ. 291, της 16ης Δεκεμβρίου 2003).

24 Με τον legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) [νόμου αριθ. 350, περί καταρτίσεως ετησίου και πολυετούς προϋπολογισμού του Κράτους (νόμου περί δημοσίων οικονομικών του 2004)], της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (τακτικό συμπλήρωμα στη *GURI*, αριθ. 299, της 27ης Δεκεμβρίου 2003, στο εξής: νόμος 350/2003), ο Ιταλός νομοθέτης παρέτεινε περαιτέρω την ισχύ των συστημάτων εκ νέου αποτιμήσεως και αναπροσαρμογής του νόμου 342/2000.

25 Το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 ορίζει:

«Στο άρθρο 10 [του νόμου 342/2000], η φράση "που έχει κλείσει το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1999" αντικαθίσταται από τη φράση "που έχει κλείσει το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2002". Ο οφειλόμενος δυνάμει των διατάξεων που μνημονεύονται στην παρούσα παράγραφο φόρος αντικαταστάσεως πρέπει να καταβληθεί σε τρεις ετήσιες δόσεις, προ της εκπνοής της προθεσμίας αποδόσεως του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος, ως εξής: 50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006.»

26 Η διάταξη αυτή τροποποίησε το άρθρο 10 του νόμου 342/2000 κατά τρόπο ώστε να παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα εφαρμογής του συστήματος της οικειοθελούς εκ νέου αποτιμήσεως για τα στοιχεία του ενεργητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό χρήσεως που έκλεισε το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2002.

27 Η ίδια διάταξη παρείχε επίσης τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να ζητήσουν εφαρμογή του καθιερούμενου με το άρθρο 14 του νόμου 342/2000 συστήματος αναπροσαρμογής. Συγκεκριμένα, το άρθρο 14 τους παρείχε τη δυνατότητα να ζητήσουν τη εφαρμογή του συστήματος αναπροσαρμογής για τα ίδια στοιχεία του ενεργητικού που μπορούσαν να υπαχθούν στον προβλεπόμενο στο άρθρο 10 του νόμου 342/2000 μηχανισμό της εκ νέου αποτιμήσεως. Κατά συνέπεια, κατέστη δυνατή για όλες τις επιχειρήσεις η εξάλειψη της μη αναπροσαρμογής μεταξύ της φορολογητέας αξίας και της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, μέσω της καταβολής φόρου αντικαταστάσεως με συντελεστή 19 %, για την αναπροσαρμογή όσων στοιχείων του ενεργητικού υπόκεινται σε απόσβεση, και 15 % για την αναπροσαρμογή όσων στοιχείων του ενεργητικού δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

28 Το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 ορίζει:

«Οι διατάξεις των άρθρων 17, 18 και 20 του [νόμου 342/2000] μπορούν να εφαρμόζονται και για περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τον ισολογισμό της τρέχουσας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2003 χρήσεως. Στην περίπτωση αυτή, ο συντελεστής του φόρου αντικαταστάσεως από μεν 19 % καθορίζεται σε 12 %, από δε 15 % σε 9 %. Ο οφειλόμενος βάσει των διαλαμβανόμενων στην παράγραφο 1 διατάξεων φόρος αντικαταστάσεως πρέπει να καταβληθεί σε τρεις ετήσιες δόσεις, προ της εκπνοής της προθεσμίας αποδόσεως του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος, ως εξής: 50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006. Η καταβολή φόρου αντικαταστάσεως πρέπει να ζητηθεί με τη δήλωση εισοδημάτων που αφορά το φορολογικό έτος εντός του οποίου λαμβάνει χώρα η εκκαθάριση των αξιών.»

29 Η διάταξη αυτή, η οποία παρέτεινε την ισχύ των άρθρων 17, 18 και 20 του νόμου 342/2000 και καθόρισε τον συντελεστή του φόρου αντικαταστάσεως σε 12 % και 9 % αναλόγως της εκτάσεως της αναπροσαρμογής, δεν παρέτεινε την ισχύ του άρθρου 19 αυτού του νόμου, σχετικά με τη δυνατότητα αναπροσαρμογής για εισφορές εταιριών υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997.

Η διοικητική διαδικασία και η προσβαλλόμενη απόφαση

30 Κατόπιν προκαταρκτικής εξετάσεως του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκτιμώντας ότι η εν λόγω διάταξη συνεπάγεται ενδεχομένως τη χορήγηση κρατικής ενισχύσεως ασύμβατης με την κοινή αγορά, ενημέρωσε, με το από 30 Μαΐου 2007 έγγραφο, την Ιταλική Δημοκρατία σχετικά με την απόφασή της να κινήσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ, επίσημη διαδικασία έρευνας (στο εξής: απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας). Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της 7ης Ιουλίου 2007 (ΕΕ C 154, σ. 15).

31 Κατόπιν προσκλήσεως, με την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας, προς την Ιταλική Δημοκρατία και άλλα εμπλεκόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους, η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από την Ιταλική Δημοκρατία και, ιδίως, τον τραπεζικό όμιλο Paribas, στον οποίο ανήκει η Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).

32 Στις 11 Μαρτίου 2008, η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση 2008/711/ΕΚ σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 15/07 (πρώην NN 20/07) την οποία χορήγησε η Ιταλία, αναφορικά με φορολογικά κίνητρα υπέρ ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων που αποτελούν αντικείμενο εταιρικής αναδιοργάνωσης (ΕΕ L 237, σ. 70, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).

33 Στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή, έχοντας συνοψίσει τους κανόνες περί φορολογήσεως των υπεραξιών στο ιταλικό φορολογικό σύστημα (αιτιολογικές σκέψεις 13 έως 56 της προσβαλλομένης αποφάσεως), την εξέλιξη της διοικητικής διαδικασίας και τις παρατηρήσεις της Ιταλικής Δημοκρατίας και των ενδιαφερομένων μερών (αιτιολογικές σκέψεις 57 έως 79 της προσβαλλομένης αποφάσεως), προέβη σε εξέταση του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 υπό το πρίσμα των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων.

34 Η Επιτροπή, αφού διαπίστωσε ότι πληρούται η σχετική με τη χρησιμοποίηση δημόσιων πόρων προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως (αιτιολογική σκέψη 81 προσβαλλομένης αποφάσεως), εξέτασε εάν πληρούται η σχετική με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος προϋπόθεση και κατά πόσον αυτό δικαιολογείται δεδομένης της φύσεως του συστήματος (αιτιολογικές σκέψεις 82 έως 107 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

35 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή επανεξέθεσε την άποψή της ότι τα συστήματα φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 και του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, δεδομένου ότι η αναβολή του φόρου σχετικά με την εφαρμοζόμενη φορολογική ουδετερότητα δικαιολογείται από τη λογική του φορολογικού συστήματος (αιτιολογικές σκέψεις 82 έως 86 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

36 Όσον αφορά το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, η Επιτροπή έκρινε ότι παρείχε δικαίωμα αυξήσεως της φορολογητέας αξίας για την οποία θα έπρεπε, ελλείψει ειδικού φόρου αντικαταστάσεως όπως ο επίμαχος στην υπό κρίση υπόθεση, να καταβληθεί ο κατά κανόνα επιβαλλόμενος φόρος επιχειρήσεων. Η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατ' αυτήν, ο καθορισμός φόρου αντικαταστάσεως με χαμηλό συντελεστή μπορεί, κατ' αρχήν, να δικαιολογηθεί ως τεχνικό μέτρο προοριζόμενο να διευκολύνει τη φορολογική αναγνώριση των υπεραξιών (αιτιολογική σκέψη 87, πρώτη και τελευταία περίοδος, της προσβαλλομένης αποφάσεως).

37 Προσέθεσε, ωστόσο, ότι αυτού του είδους η προνομιακή φορολογική αναπροσαρμογή δικαιολογείται μόνον εφόσον μπορεί αντικειμενικώς να εφαρμοστεί υπό τους ιδίους όρους για όλες τις συγκρίσιμες φορολογικές αναγνωρίσεις υπεραξιών, όπως αυτές που προκύπτουν από άλλα μέτρα αναδιοργανώσεων μη προβλεπόμενα στον νόμο 218/1990 συμπεριλαμβανομένων αυτών που αφορούν άλλα πιστωτικά ιδρύματα (αιτιολογική σκέψη 88 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

38 Η Επιτροπή έκρινε ότι τα προβλεπόμενα στους νόμους 342/2000 και 448/2001 συστήματα αναπροσαρμογών, τα οποία μπορούν να εφαρμοστούν εφόσον καταβληθεί φόρος αντικαταστάσεως επιβαλλόμενος υπό τις ίδιες προϋποθέσεις σε όσες επιχειρήσεις επέλεξαν να αναγνωρίσουν τις πραγματοποιηθείσες, πλην όμως προσωρινώς μη αναγνωρισθείσες δυνάμει των σχετικών διατάξεων του νόμου 218/1990 ή του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, ιστορικές υπεραξίες, συνιστούν γενικά φορολογικά μέτρα τα οποία είναι δικαιολογημένα από τη λογική του φορολογικού συστήματος και δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση (αιτιολογική σκέψη 89 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

39 Αντιθέτως, η Επιτροπή εκτίμησε ότι η κατά το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 φορολογική αναπροσαρμογή δεν συνιστά γενικό μέτρο, δεδομένου ότι εφαρμοζόταν μόνο στις υπεραξίες που προέκυπταν υπέρ ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων από αναδιοργανώσεις πραγματοποιηθείσες αποκλειστικώς δυνάμει του νόμου 218/1990 (αιτιολογικές σκέψεις 90 και 93 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

40 Η Επιτροπή έκρινε ότι το υπό εξέταση φορολογικό καθεστώς χορηγούσε πλεονέκτημα ίσο προς τη διαφορά μεταξύ του πράγματι καταβληθέντος φόρου για την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων ενεργητικού και του κατά κανόνα επιβαλλόμενου φόρου ο οποίος θα είχε καταβληθεί εάν η εν λόγω αναπροσαρμογή πραγματοποιούταν χωρίς να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 (αιτιολογική σκέψη 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως) επισημαίνοντας, επιπλέον, ότι ο φόρος αντικαταστάσεως πληρώθηκε σε τρεις ετήσιες άτοκες δόσεις ενώ ο κατά κανόνα επιβαλλόμενος φόρος ήταν καθ' ολοκληρίαν απαιτητός το 2004 (αιτιολογική σκέψη 92 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

41 Η Επιτροπή έκανε μνεία των παρατηρήσεων των μετεχόντων στη διοικητική διαδικασία κατά τις οποίες, πρώτον, κανένας από τους δικαιούχους δεν ήταν διατεθειμένος να αναπροσαρμόσει την αξία των στοιχείων ενεργητικού του εάν, λόγω της αναπροσαρμογής, υποχρεούνταν στην καταβολή του γενικώς ισχύοντος φόρου επιχειρήσεων για τις αναγνωρισθείσες υπεραξίες, δεύτερον, λοιπές εταιρείες, οι οποίες δεν προέβησαν σε αναδιοργάνωση δυνάμει του νόμου 218/1990, είχαν υπαχθεί στο άτυπο καθεστώς αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, τηρώντας τις, κατ' ουσίαν ισοδύναμες, γενικές λεπτομέρειες εφαρμογής που έθετε το άρθρο 17 του νόμου 342/2000, και, τρίτον, έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι φόροι που καταβλήθηκαν κατά τον χρόνο των αρχικών εισφορών, με συνέπεια να μην υφίσταται, στην πραγματικότητα, κανένα πλεονέκτημα (αιτιολογικές σκέψεις 94 και 95 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

42 Η Επιτροπή «[επανέλαβε], ωστόσο, ότι το [σύστημα] του άρθρου 2, [παράγραφος] 25, του νόμου 350/2003 δεν συνιστ[ούσε] φορολογική αναπροσαρμογή των μη προσαρμοσμένων αξιών που προκύπτουν από φορολογικώς ουδέτερες αναδιοργανώσεις, αλλά ένα [σύστημα] φορολογικής επανεκτίμησης που επέτρεψε την πραγματοποίηση λανθανουσών υπεραξιών που προκύπτουν από την προσαρμογή στην τρέχουσα αξία της φορολογικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν οι δικαιούχες εταιρείες». Η Επιτροπή «[θεώρησε] ότι τα δύο [συστήματα] δεν [ήταν] συγκρίσιμα και [ήταν] επίσης της άποψης ότι το [σύστημα] φορολογικής επανεκτίμησης του άρθρου 2, [παράγραφος] 25, του νόμου 350/2003 δεν [ήταν] ισοδύναμο με το [σύστημα] φορολογικής αναπροσαρμογής του άρθρου 2, [παράγραφος] 26, του ιδίου νόμου […]» (αιτιολογική σκέψη 96 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

43 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή συνήγαγε ότι οι εταιρείες που αναπροσάρμοσαν τις φορολογητέες αξίες των στοιχείων του ενεργητικού τους κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 έτυχαν ειδικού πλεονεκτήματος που συνίστατο στη διαφορά μεταξύ του τακτικού φορολογικού συντελεστή επί των αναγνωρισθέντων κερδών και του ειδικού φόρου αντικαταστάσεως επί των ιδίων κερδών (αιτιολογική σκέψη 97 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

44 Η Επιτροπή, αφού έκανε μνεία του επιχειρήματος των ενδιαφερόμενων μερών ότι ο μεν καθοριζόμενος στο άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 μειωμένος συντελεστής του φόρου αντικαταστάσεως δεν δημιουργεί επιλεκτικό πλεονέκτημα, εφόσον δικαιολογείται από τις πραγματικές και νομικές ιδιαιτερότητες της φορολογήσεως των υπεραξιών που προκύπτουν από τις πραγματοποιηθείσες δυνάμει του νόμου 218/1990 αναδιοργανώσεις, και ότι η Ιταλική Δημοκρατία δεν μπορούσε μετά παρέλευση τόσων ετών να επιβάλλει νομίμως φόρο επ' αυτών των υπεραξιών κατά τρόπο όμοιο προς τις υπεραξίες που προκύπτουν από άλλες εταιρικές δομικές μεταβολές (αιτιολογική σκέψη 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως), έκρινε ότι το καθιερούμενο με τον νόμο 218/1990 καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας είναι κατ' ουσία ισοδύναμο με το καθεστώς πλήρους φορολογικής ουδετερότητας του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 και ότι ο Ιταλός νομοθέτης όφειλε να προβλέψει όμοια μεταχείριση όταν, το 2003, αποφάσισε τη φορολογική αναγνώριση των λανθανουσών υπεραξιών (αιτιολογική σκέψη 99 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

45 Στην αιτιολογική σκέψη 100 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε, επιπλέον, ότι η εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή δεν μπορεί να εκληφθεί ως απλή αντιστάθμιση ενδεχομένως βαρύτερης φορολογήσεως των υπεραξιών οι οποίες προέκυψαν από τις κατά τον νόμο 218/1990 πραγματοποιηθείσες αναδιαρθρώσεις του τραπεζικού τομέα και διανεμήθηκαν στους μετόχους ως μερίσματα, έναντι της φορολογίας των υπεραξιών οι οποίες διανέμονται ως μερίσματα αλλά προκύπτουν από άλλες αναδιοργανώσεις υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας. Κατά την Επιτροπή, η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή, δεδομένου ότι η εφαρμογή διαφορετικών φόρων αντικαταστάσεως στις υπεραξίες δεν μπορεί πάντοτε να δικαιολογείται από τις διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται όταν οι λανθάνουσες υπεραξίες διανέμονται ως μερίσματα. Η Επιτροπή παρατήρησε ότι η αποδοχή αυτής της δικαιολογήσεως ισοδυναμεί με την αναγνώριση δυνατότητας εφαρμογής διαφορετικών πραγματικών συντελεστών φόρου επιχειρήσεων για ορισμένες εταιρίες εκ μόνου του λόγου ότι οι εταιρείες αυτές υποβλήθηκαν σε συγκεκριμένες μορφές αναδιοργανώσεων προωθούμενες από το κράτος.

46 Η Επιτροπή έκρινε, επιπροσθέτως, ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από την εφαρμογή του καθιερούμενου με το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 συστήματος φορολογικής αναπροσαρμογής δεν μπορεί να θεωρηθεί ως

«ήσσονος σημασίας», ότι η εικαζόμενη αμελητέα οικονομική σημασία αυτού του πλεονεκτήματος δεν είναι αφ' εαυτής ικανός λόγος για να αποκλεισθεί ο χαρακτηρισμός αυτού ως ενίσχυση και ότι η εξαίρεση της «ήσσονος σημασίας» δεν μπορεί, εν προκειμένω, να εφαρμοσθεί εφόσον το υπό εξέταση μέτρο δεν αποτελεί διαφανή ενίσχυση (αιτιολογικές σκέψεις 101 και 102 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

47 Η Επιτροπή έκρινε, επίσης, ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν συνεπάγεται προσαρμογή του όλου συστήματος στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τραπεζικού τομέα, αλλά μάλλον τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος με συνέπειες ως προς τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπλέκονται σε συγκεκριμένες αναδιοργανώσεις δυνάμει του νόμου 218/1990. Επιπροσθέτως, το εν λόγω σύστημα δεν αποτελεί απλή επανάληψη εκείνου που εισήχθη με τον νόμο 342/2000, δεδομένου ότι η αναπροσαρμογή υπό την έννοια του νόμου 350/2003 είναι περιορισμένης εμβέλειας σε σχέση με την προβλεπόμενη στον νόμο 342/2000 γενική αναπροσαρμογή (αιτιολογικές σκέψεις 105 και 106 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

48 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το πλεονέκτημα, το οποίο χορηγήθηκε σε ορισμένα πιστωτικά ιδρύματα δυνάμει του νόμου 350/2003 και συνίστατο στην εφαρμογή ειδικού φόρου αντικαταστάσεως, αντί φόρου με τακτικό συντελεστή, για τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από ορισμένες εισφορές ενεργητικού, αποτελεί ειδικό πλεονέκτημα που δεν δικαιολογείται από τη φύση του φορολογικού συστήματος (αιτιολογική σκέψη 107 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

49 Η Επιτροπή, έχοντας διαπιστώσει ότι πληρούνται οι σχετικές με τη στρέβλωση του ανταγωνισμού και τον επηρεασμό των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών προϋποθέσεις (αιτιολογικές σκέψεις 108 έως 110 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και ότι δεν εφαρμόζεται καμία από τις εισαγόμενες με το άρθρο 87, παράγραφοι 2 και 3, ΕΚ παρεκκλίσεις (αιτιολογικές σκέψεις 111 έως 116 της προσβαλλομένης αποφάσεως), έκρινε ότι το υπό εξέταση καθεστώς ήταν ασύμβατο με την κοινή αγορά (αιτιολογική σκέψη 117 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

50 Η Επιτροπή έκρινε ότι, δεδομένου ότι πρόκειται περί παράνομης ενισχύσεως, επιβάλλεται να διαταχθεί ανάκτηση αυτής, επισημαίνοντας πάντως ότι η ανάκτηση «πρέπει να αφορά μόνο τους φόρους που είναι μικρότεροι από το ποσό που ο[ι] δικαιούχο[ι] του καθεστώτος θα είχ[αν] καταβάλει εάν είχ[αν] επωφεληθεί άλλων φορολογικών καθεστώτων που ίσχυαν εκείνη την εποχή». Η Επιτροπή έκρινε ότι, στην υπό εξέταση υπόθεση, η εφαρμογή του εναλλακτικού συστήματος εκ νέου φορολογικής αποτιμήσεως του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 δεν είναι απλώς υποθετική, αλλά αποτελεί ορθολογική λύση, η οποία μπορούσε να έχει επιλεγεί από τους εν λόγω δικαιούχους για τη φορολογική αναγνώριση της πραγματικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού τους (αιτιολογική σκέψη 118 της προσβαλλομένης αποφάσεως) Συγκεκριμένα, η Επιτροπή έκρινε ότι, μολονότι οι αναπροσαρμογές και οι εκ νέου αποτιμήσεις δεν αποτελούν συγκρίσιμες πράξεις, εάν υποτεθεί ότι, κατά τον χρόνο εκείνο, δεν ίσχυε το σύστημα αναπροσαρμογής, τα ενδιαφερόμενα πιστωτικά ιδρύματα θα είχαν επιλέξει κατά πάσα πιθανότητα το γενικό σύστημα εκ νέου αποτιμήσεως που καθιέρωνε το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 (αιτιολογική σκέψη 119 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

51 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ανάκτηση της ενισχύσεως πρέπει να περιορισθεί αποκλειστικώς στη διαφορά μεταξύ του οφειλόμενου φόρου για την εκ νέου αποτίμηση των κατεχομένων στοιχείων ενεργητικού κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 και του πράγματι καταβληθέντος φόρου δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του ιδίου νόμου (αιτιολογική σκέψη 120 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

52 Κατόπιν των ανωτέρω, η Επιτροπή απεφάνθη ως εξής:

«*Άρθρο 1*

Το φορολογικό καθεστώς παρέκκλισης του άρθρου 2, [παράγραφος] 26, του νόμου 350/2003 που εφάρμοσε η [Ιταλική Δημοκρατία] συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά.

Άρθρο 2

Η [Ιταλική Δημοκρατία] καταργεί το καθεστώς του [οποίου γίνεται μνεία στο άρθρο] 1.

Άρθρο 3

1. Η [Ιταλική Δημοκρατία] λαμβάνει όλα τα απαιτούμενα μέτρα για να ανακτήσει από τους δικαιούχους τη χορηγηθείσα ενίσχυση μέσω εφαρμογής του φόρου αντικατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 2, [παράγραφος] 26, του νόμου 350/2003 σχετικά με τη φορολογική αναγνώριση των υπεραξιών που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990, ενίσχυση που τους χορηγήθηκε παράνομα.

2. Το προς ανάκτηση ποσό περιορίζεται στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε πληρωθεί εάν οι δικαιούχοι της ενίσχυσης είχαν εφαρμόσει το καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης που προβλέπεται στο άρθρο 2, [παράγραφος] 25, του νόμου 350/2003 και του φόρου που πραγματικά κατεβλήθη δυνάμει του άρθρου 2, [παράγραφος] 26, του ιδίου νόμου […]

3. Η ανάκτηση πραγματοποιείται χωρίς καθυστέρηση και βάσει των διαδικασιών που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, υπό τον όρο ότι αυτές παρέχουν τη δυνατότητα άμεσης και αποτελεσματικής εκτέλεσης της παρούσας απόφασης.

[...]

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ιταλική Δημοκρατία.»

Διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και αιτήματα των διαδίκων

53 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του νυν Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Αυγούστου 2008, οι προσφεύγουσες άσκησαν την παρούσα προσφυγή.

54 Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία. Οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 21ης Ιανουαρίου 2010.

55 Οι προσφεύγουσες ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο:

— να κρίνει την προσφυγή παραδεκτή·

— να ακυρώσει την προσβαλλομένη απόφαση.

56 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη·

— επικουρικώς, να απορρίψει την προσφυγή ως αβάσιμη·

— να καταδικάσει τις προσφεύγουσες στα δικαστικά έξοδα.

Σκεπτικό

Επί του παραδεκτού

Επιχειρήματα των διαδίκων

57 Η Επιτροπή, χωρίς να προτείνει ένσταση απαραδέκτου με χωριστό δικόγραφο, κατά το άρθρο 114, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, αμφισβητεί το παραδεκτό της προσφυγής. Συγκεκριμένα, η προσβαλλόμενη απόφαση, με την οποία η Επιτροπή χαρακτήρισε το επίμαχο φορολογικό καθεστώς ως καθεστώς κρατικών ενισχύσεων παράνομο και ασύμβατο με την κοινή αγορά,

υποχρεώνοντας την Ιταλική Δημοκρατία να ανακτήσει τις χορηγηθείσες ενισχύσεις, είναι πράξη γενικής ισχύος. Κατά την Επιτροπή, καίτοι οι προσφεύγουσες είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι του εν λόγω καθεστώτος, δεν αποκτούν εξ αυτού του λόγου την ιδιότητα ατομικώς θιγόμενου προσώπου που μπορεί παραδεκτώς να ασκήσει προσφυγή ακυρώσεως.

58 Η Επιτροπή στηρίζει τις αντιρρήσεις της στη νομολογία του Δικαστηρίου και του νυν Γενικού Δικαστηρίου, με την οποία κρίθηκε επανειλημμένως ότι οι πραγματικοί ή εν δυνάμει δικαιούχοι καθεστώτος κρατικών ενισχύσεων δεν μπορούν παραδεκτώς να προσβάλουν τις αποφάσεις που κηρύσσουν το καθεστώς αυτό ασύμβατο με την κοινή αγορά.

59 Η Επιτροπή δεν αγνοεί το γεγονός ότι η τάση ορισμένων αποφάσεων του νυν Γενικού Δικαστηρίου είναι να κρίνουν παραδεκτές προσφυγές ασκηθείσες από δικαιούχους καθεστώτων κρατικών ενισχύσεων που κηρύχθηκαν ασύμβατα, με το σκεπτικό ότι οι προσφεύγοντες υποχρεούντο να επιστρέψουν τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν υπό τα ως άνω καθεστώτα. Η Επιτροπή δεν είναι, παρά ταύτα, βέβαιη ότι η εν λόγω νομολογία συνάδει προς τις γενικές αρχές που διέπουν την άσκηση προσφυγών ακυρώσεως από ιδιώτες.

60 Επικουρικώς, η Επιτροπή προβάλλει κατ' ουσίαν ότι, στην περίπτωση που το Γενικό Δικαστήριο κρίνει ότι η ιδιότητα του πραγματικού δικαιούχου μπορεί να θεμελιώσει το παραδεκτό της προσφυγής, η BNL στερείται εννόμου συμφέροντος, καθόσον δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πραγματική δικαιούχος των υπό κρίση μέτρων, δεδομένου ότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, η ασκούσα την επιχείρηση εταιρία, η οποία έλαβε την εισφορά στο πλαίσιο του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας που καθιέρωνε το άρθρο 7 του νόμου 218/1990 (στο εξής: πρώην BNL), απορροφήθηκε από την BNP. Το γεγονός ότι η BNL έλαβε, υπό μορφή εισφοράς, τον κλάδο τραπεζικής δραστηριότητας της πρώην BNL δεν έχει σχέση με τη χορήγηση ενισχύσεων και την υποχρέωση επιστροφής τους. Έτι επικουρικότερον, εάν αποδειχθεί, για λόγους άγνωστους στην Επιτροπή, ότι υπόχρεος επιστροφής είναι η BNL και όχι η BNP, η προσφυγή είναι απαράδεκτη εφόσον ασκήθηκε από την BNP.

61 Οι προσφεύγουσες αμφισβητούν την επιχειρηματολογία της Επιτροπής. Η νομολογία κατοχυρώνει σαφώς προσωπικό έννομο συμφέρον των πραγματικών δικαιούχων ενισχύσεων οι οποίες χορηγήθηκαν κατ' εφαρμογή καθεστώτων που κηρύχθηκαν ασύμβατα με την κοινή αγορά δυνάμει αποφάσεως της Επιτροπής, η οποία συγχρόνως επιβάλλει στο κράτος μέλος υποχρέωση ανακτήσεως των χορηγηθεισών ενισχύσεων.

62 Όσον αφορά τον επικουρικώς προβαλλόμενο ισχυρισμό της Επιτροπής, αυτός δεν μπορεί να ευδοκιμήσει, δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, η προσφυγή είναι παραδεκτή ως προς τουλάχιστον μια από τις δυο προσφεύγουσες.

Εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου

63 Επιβάλλεται η επισήμανση ότι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά αποφάσεων που αφορούν ένα άλλο πρόσωπο μόνον εάν η εν λόγω απόφαση το αφορά άμεσα και ατομικά.

64 Κατά παγία νομολογία, ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, πλην του αποδέκτη μιας αποφάσεως, δύναται να ισχυριστεί ότι η πράξη αυτή το αφορά ατομικά μόνον εάν η εν λόγω απόφαση το θίγει λόγω ορισμένων ιδιαιτέρων ιδιοτήτων του ή μιας πραγματικής καταστάσεως που το χαρακτηρίζει σε σχέση με κάθε άλλο πρόσωπο και, ως εκ τούτου, το εξατομικεύει κατά τρόπο ανάλογο προς αυτόν του αποδέκτη (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 1963, 25/62, Plaumann κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 937, 942, και της 2ας Απριλίου 1998, C-321/95 P, Greenpeace Council κ.λπ. Επιτροπής, Συλλογή 1998, σ. I-1651, σκέψεις 7 και 28).

65 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια επιχείρηση δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να ασκήσει παραδεκτώς προσφυγή ακυρώσεως κατ' αποφάσεως της Επιτροπής που απαγορεύει ένα τομεακό καθεστώς ενισχύσεων, εάν η απόφαση αυτή αφορά την εν λόγω επιχείρηση μόνο λόγω της δραστηριοποιήσεως αυτής στον οικείο τομέα και λόγω της ιδιότητάς της ως εν δυνάμει υπαγόμενης στο εν λόγω καθεστώς. Πράγματι, η απόφαση αυτή αποτελεί, όσον αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση, μέτρο γενικής ισχύος που εφαρμόζεται σε αντικειμενικώς καθοριζόμενες καταστάσεις και συνεπάγεται έννομα αποτελέσματα για μια κατηγορία προσώπων τα οποία αφορά γενικώς και αφηρημένως (βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2004, C-298/00 P, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2004, σ. I-4087, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-519/07 P, Επιτροπή κατά Koninklijke Friesland Campina, Συλλογή 2009, σ. I-8495, σκέψη 53· βλ., επίσης, υπ' αυτή την έννοια, απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 67/85, 68/85 και 70/85, Kwekerij van der Kooy κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 1988, σ. 219, σκέψη 15).

66 Εντούτοις, το Δικαστήριο, με την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2000, C-15/98 και C-105/99, Ιταλία και Sardegna Lines κατά Επιτροπής (Συλλογή, σ. I-8855, σκέψεις 34 και 35), έκρινε επίσης ότι, εφόσον η επίμαχη στην υπόθεση αυτή απόφαση δεν αφορούσε τη Sardegna Lines μόνον ως επιχείρηση του ναυτιλιακού κλάδου στη Σαρδηνία και εν δυνάμει υπαγόμενη στο καθεστώς ενισχύσεων προς τους εφοπλιστές από τη Σαρδηνία, αλλά και υπό την ιδιότητά της ως πραγματικής δικαιούχου ατομικής ενισχύσεως η οποία χορηγήθηκε βάσει του συστήματος αυτού και της οποίας την ανάκτηση διέταξε η Επιτροπή, η εν λόγω απόφαση την αφορούσε ατομικά, οπότε η προσφυγή της κατά της αποφάσεως αυτής ήταν παραδεκτή (βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα στη σκέψη 65 απόφαση Ιταλία κατά Επιτροπής, σκέψη 39).

67 Επιβάλλεται, συνεπώς, να εξακριβωθεί εάν η προσφεύγουσα έχει την ιδιότητα της πραγματικής δικαιούχου ατομικής ενισχύσεως η οποία χορηγήθηκε στο πλαίσιο τομεακού καθεστώτος ενισχύσεων και της οποίας την ανάκτηση διέταξε η Επιτροπή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση του Πρωτοδικείου της 20ής Σεπτεμβρίου 2007, T-136/05, Salvat père & fils κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2007, σ. II-4063, σκέψη 70, και της 4ης Μαρτίου 2009, T-445/05, Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management κατά Επιτροπής, Συλλογή 2009, σ. II-289, σκέψη 49).

68 Στα υπομνήματα που υπέβαλαν ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, οι προσφεύγουσες προέβαλαν συναφώς τρία επιχειρήματα τα οποία δεν αμφισβητούνται από την Επιτροπή.

69 Πρώτον, η πρώην BNL, μολονότι είχε στην κυριότητά της την τραπεζική επιχείρηση η οποία ήταν δικαιούχος της πραγματοποιηθείσας υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας κατά τον νόμο 218/1990 εισφοράς, προέβη σε εφαρμογή, με τη δήλωση που υπέβαλε στις 29 Οκτωβρίου 2004 για το οικονομικό έτος 2003, του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 για τα στοιχεία του ενεργητικού που κατείχε η εν λόγω επιχείρηση.

70 Δεύτερον, την 1η Οκτωβρίου 2007, η πρώην BNL εισέφερε τον ευρισκόμενο στην Ιταλία κλάδο της τραπεζικής της δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των στοιχείων ενεργητικού για τα οποία είχε εφαρμόσει το ως άνω σύστημα αναπροσαρμογής, σε νεοσυσταθείσα ανώνυμη εταιρία με επωνυμία Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), η οποία είναι η δεύτερη προσφεύγουσα.

71 Τρίτον, την ίδια ημερομηνία, αμέσως μετά την πραγματοποίηση της εισφοράς, η πρώην BNL συγχωνεύθηκε και απορροφήθηκε από την BNP, πρώτη προσφεύγουσα, η δε BNP ανέλαβε, συνεπεία της πράξεως αυτής, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της πρώην BNL, διαδεχόμενη δηλαδή την πρώην BNL σε όλες τις έννομες σχέσεις αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των διαδικασιών που κινήθηκαν προ της συγχωνεύσεως.

72 Από τις ως άνω παρατηρήσεις προκύπτει ότι το πλεονέκτημα που αποκόμισε η πρώην BNL από το επίμαχο φορολογικό καθεστώς μεταφέρθηκε είτε στην BNP, συνεπεία της προμνησθείσας στην προηγούμενη σκέψη πράξεως συγχωνεύσεως-απορροφήσεως, είτε στην BNL, κατόπιν της εισφοράς στην εν λόγω εταιρία του κλάδου της τραπεζικής δραστηριότητας της πρώην BNL, και ότι, επομένως, είτε η BNP, είτε η BNL πρέπει να λογίζεται ως ο πραγματικός δικαιούχος της ενισχύσεως που χορηγήθηκε στο πλαίσιο του επίμαχου συστήματος, κατά συνέπεια δε ως ατομικώς θιγόμενη από την προσβαλλόμενη απόφαση.

73 Οι προσφεύγουσες, απαντώντας σε ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου, επισήμαναν ότι πραγματικός δικαιούχος του επίμαχου μέτρου ήταν η BNP, συνεπεία της προμνησθείσας πράξεως συγχωνεύσεως-απορροφήσεως, πράγμα που καταχωρίστηκε στα πρακτικά της συνεδριάσεως.

74 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσβαλλομένη απόφαση αφορά ατομικώς την BNP.

75 Όσον αφορά την προϋπόθεση περί άμεσου επηρεασμού της προσφεύγουσας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, δεδομένου ότι το άρθρο 3 της προσβαλλομένης αποφάσεως επιβάλλει στην Ιταλική Δημοκρατία την υποχρέωση να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να ανακτήσει την ενίσχυση που χορηγήθηκε στους δικαιούχους κατ' εφαρμογή του φορολογικού συστήματος του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, η εν λόγω απόφαση αφορά άμεσα την προσφεύγουσα, υπό την ιδιότητά της ως πραγματική δικαιούχος της ενισχύσεως.

76 Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, η υπό κρίση προσφυγή είναι παραδεκτή κατά το μέρος που έχει ασκηθεί από την BNP.

77 Όταν πρόκειται για μία και την αυτή προσφυγή, δεν απαιτείται να εξετάζεται η νομιμοποίηση των λοιπών προσφευγόντων (βλ. απόφαση του Πρωτοδικείου της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Τ-326/07, Cheminova κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2009, σ. II-4877, σκέψη 68, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία· βλ., επίσης, υπ' αυτή την έννοια, απόφαση του Πρωτοδικείου της 6ης Ιουλίου 1995, Τ-447/93 έως Τ-449/93, AITEC κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 1995, σ. II-1971, σκέψη 82· της 22ας Οκτωβρίου 1996, Τ-266/94, Skibsværftsforeningen κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 1996, σ. II-1399, σκέψεις 51 και 52· της 6ης Μαρτίου 2002, Τ-127/99, Τ-129/99 και Τ-148/99, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. II-1275, σκέψη 52).

Επί της ουσίας

78 Οι προσφεύγουσες προβάλλουν δυο λόγους ακυρώσεως. Ο πρώτος λόγος αντλείται από την παράβαση του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, καθόσον η Επιτροπή, εσφαλμένως διαπίστωσε την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως εφόσον πρόκειται περί συστήματος που δεν παρέχει πλεονέκτημα υπό την έννοια αυτής της διατάξεως. Ο δεύτερος λόγος αντλείται από μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως οφειλόμενη σε πλάνη περί τα πράγματα.

79 Επιβάλλεται να εξεταστεί πρώτα ο δεύτερος λόγος.

Επί του δευτέρου λόγου ο οποίος αντλείται από μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως λόγω πλάνης περί τα πράγματα

— Επιχειρήματα των διαδίκων

80 Οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, το οποίο έπρεπε να έχει συγκρίνει με το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003. Εντούτοις, τόσο οι ιταλικές αρχές όσο και οι προσφεύγουσες μπορούσαν, κατά την πρόοδο της επίσημης διαδικασίας έρευνας, να υποδείξουν στην Επιτροπή ότι οφείλει να προβεί σε αυτήν τη σύγκριση των δυο συστημάτων προκειμένου να διακριβωθεί κατά πόσο το δεύτερο, συνολικώς εξεταζόμενο, χορηγούσε οιοδήποτε πλεονέκτημα σε σύγκριση με το πρώτο.

81 Εντούτοις, η Επιτροπή, στηριζόμενη απλώς στη διαπίστωση ότι, το 2000 και το 2001, ο νομοθέτης επεξέτεινε το σύστημα αναπροσαρμογής, το οποίο αρχικώς εφαρμοζόταν μόνο στα υπαγόμενα σε διαδικασία αναδιαρθρώσεως κατά τον νόμο 218/1990 ιδρύματα, και επί των δικαιούχων εταιριών των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, ενώ ο νόμος 350/2003 δεν προέβλεψε τέτοια επέκταση, έκρινε, εκ των πραγμάτων, περιττή τη σύγκριση. Η Επιτροπή απέρριψε επί της αρχής τις αντιρρήσεις των ιταλικών αρχών και των προσφευγουσών, χωρίς να παράσχει, στην προσβαλλόμενη απόφαση, οιαδήποτε αιτιολογημένη απάντηση, αλλά αρκούμενη απλώς στη διαπίστωση ότι η αναπροσαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις δικαιούχους εταιρίες των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990, και όχι στο σύνολο των εταιριών προς τις οποίες διενεργείται εισφορά ενεργητικού.

82 Συγκεκριμένα, η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται στην εσφαλμένη εκτίμηση ότι με τον νόμο 350/2003 εισήχθη μόνον το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, χωρίς να προβλεφθεί άλλο, γενικώς εφαρμοζόμενο σύστημα αναπροσαρμογής. Η άποψη αυτή προκύπτει αναμφιβόλως από την αιτιολογική σκέψη 96 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

83 Εντούτοις. το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 τροποποίησε το άρθρο 10 του νόμου 342/2000 προκειμένου να καταστεί δυνατή η εκ μέρους των επιχειρήσεων εφαρμογή του μηχανισμού οικειοθελούς εκ νέου αποτιμήσεως για τα στοιχεία ενεργητικού «που εμφανίζονται στον ισολογισμό της χρήσεως που έκλεισε το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2002». Κατά τον τρόπο αυτό, το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 παρέσχε σιωπηρώς στις ίδιες επιχειρήσεις τη δυνατότητα εφαρμογής του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του νόμου 342/2000. Συγκεκριμένα, η τελευταία αυτή διάταξη τους αναγνώριζε τη δυνατότητα να εφαρμόσουν το σύστημα αναπροσαρμογής για όσα στοιχεία του ενεργητικού μπορούσαν να υπαχθούν στον μηχανισμό εκ νέου αποτιμήσεως που είχε εισαγάγει το άρθρο 10 του νόμου 342/2000. Κατά συνέπεια, επετράπη σε όλες τις επιχειρήσεις να εξαλείψουν τις διαφορές από τη μη αναπροσαρμογή της φορολογητέας αξίας προς τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού, μέσω καταβολής φόρου αντικαταστάσεως με συντελεστή 19 %, για την αναπροσαρμογή όσων στοιχείων του ενεργητικού υπόκεινται σε απόσβεση, και 15 %, για την αναπροσαρμογή όσων στοιχείων του ενεργητικού δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

84 Επιπλέον, σαφώς προκύπτει από τη δικογραφία ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 εφαρμόστηκε όντως και ήταν προσβάσιμο σε κάθε ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

85 Οι προσφεύγουσες προσθέτουν ότι, εάν η Επιτροπή προέβαινε σε σύγκριση μεταξύ του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 και του συστήματος του άρθρου 2, παράγραφος 25, του ίδιου νόμου, θα διαπίστωνε ότι το πρώτο σύστημα δεν παρέχει κανένα οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με το δεύτερο. Οι εξηγήσεις που παρέσχε η Επιτροπή στο υπόμνημα αντικρούσεώς της για να δικαιολογήσει τη μη συνεξέταση του δεύτερου συστήματος αναπροσαρμογής αποτελεί απόπειρα ex post αιτιολογήσεως η οποία είναι, ως εκ τούτου, απαράδεκτη.

86 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, όπως οι προσφεύγουσες, εκτιμά ότι η ισχύς του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 παρατάθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003. Η ως άνω διαπίστωση δεν ασκεί επιρροή στην ορθή αιτιολογία που παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 96 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά την οποία το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 παρέτεινε την ισχύ διατάξεων διαφορετικής φύσεως σε σχέση με εκείνες την ισχύ των οποίων παρέτεινε η παράγραφος 26 του ίδιου άρθρου. Έστω και εάν γίνει δεκτό ότι στην εν λόγω αιτιολογική σκέψη μπορούσε να γίνει ρητή αναφορά τόσο στην εκ νέου αποτίμηση όσο και στην αναπροσαρμογή, δεδομένου ότι η παράταση της ισχύος της παραγράφου 25 αφορούσε αμφότερες τις πράξεις, εντούτοις η βασική συλλογιστική είναι σαφής και αντιπαραθέτει τη «φορολογική αναπροσαρμογή των μη προσαρμοσμένων αξιών που προκύπτουν από φορολογικώς ουδέτερες αναδιοργανώσεις» προς την «πραγματοποίηση λανθανουσών υπεραξιών που προκύπτουν από την προσαρμογή στην τρέχουσα αξία της φορολογικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν οι δικαιούχες εταιρίες».

87 Επιπροσθέτως, η διαφορά των δυο αυτών πράξεων εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 56 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Ενώ οι προκύπτουσες από τις μεταβιβάσεις και αναδιοργανώσεις εταιριών υπεραξίες, οι οποίες επρόκειτο να λάβουν τη μορφή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων, καταγράφηκαν μεν, πλην όμως παρέμειναν λανθάνουσες, οι υπεραξίες, οι οποίες «απλώς καταχωρίσθηκαν», δεν συνδέονταν με την «επέλευση μεταγενέστερου γεγονότος». Αυτό σημαίνει ότι οι προβλεπόμενες

στο άρθρο 14 του νόμου 342/2000 αναπροσαρμογές αφορούν τις μη αποκομισθείσες υπεραξίες οι οποίες εξομοιούνται κάλλιστα προς τις κατά το άρθρο 10 του ίδιου νόμου υπεραξίες κατόπιν εκ νέου αποτιμήσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εξηγείται γιατί το αντικειμενικό πλαίσιο εφαρμογής και οι συντελεστές είναι ίδια και για τις δυο πράξεις.

88 Η ως άνω θεμελιώδης αναλογία των δυο πράξεων προκύπτει από τον σκοπό του συστήματος εκ νέου αποτιμήσεως του άρθρου 10 του νόμου 342/2000 και του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, και τις διαφοροποιεί ριζικά από την κατά το άρθρο 17 του ίδιου νόμου αναπροσαρμογή υπεραξιών που αποκομίσθηκαν συνεπεία εισφορών και αναδιοργανώσεων εταιριών.

89 Δεν συντρέχει, επομένως, πλάνη περί τα πράγματα, όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες, ούτε και έλλειψη αιτιολογίας συνεπεία αυτής της πλάνης. Η Επιτροπή έκρινε ότι η αναπροσαρμογή των υπεραξιών που αποκομίσθηκαν συνεπεία εισφορών και αναδιοργανώσεων εταιριών, η οποία ισχύει δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 αποκλειστικώς για τα πιστωτικά ιδρύματα που υποβάλλονται σε αναδιοργάνωση κατά τον νόμο 218/1990, μπορεί να συγκριθεί μόνο με το ανάλογο μέτρο γενικής εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 19 του νόμου 342/2000, η ισχύς του οποίου εξακολουθούσε έως του χρόνου εκείνου, χωρίς όμως να έχει παραταθεί. Η Επιτροπή διαπίστωσε συνεπώς ότι το γενικής φύσεως επίμαχο πλεονέκτημα κατέστη ειδικό και ορθώς συνήγαγε ότι πρόκειται περί κρατικής ενισχύσεως.

90 Τέλος, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η Επιτροπή έκρινε ότι η ανάκτηση πρέπει να περιοριστεί στη διαφορά μεταξύ, αφενός, του οφειλόμενου φόρου για την κατά το άρθρο 10 του νόμου 342/2000 εκ νέου αποτίμηση καθώς και για την αναπροσαρμογή των διαλαμβανόμενων στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου υπεραξιών που δεν αποκομίσθηκαν —διατάξεις των οποίων η ισχύς παρατάθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003—, και, αφετέρου, του πράγματι καταβληθέντος φόρου δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003. Εντούτοις, εάν η εν λόγω απόφαση, εξυπακουομένου ότι τα ανωτέρω γίνονται δεκτά, δεν είχε συνοχή με τον συλλογισμό που αναπτύχθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως, η έλλειψη συνοχής θα απέβαινε υπέρ των υπαγόμενων στο καθεστώς, μεταξύ των οποίων και οι προσφεύγουσες, οι οποίοι δεν θα είχαν κανένα λόγο να την αμφισβητούν. Είναι

επίσης σαφές ότι, σε περίπτωση ακυρώσεως λόγω ελλείψεως αιτιολογίας, η Επιτροπή υποχρεούται να επανεξετάσει το επίμαχο μέτρο και να εκδώσει νέα απόφαση.

91 Η Επιτροπή εκτιμά ότι, εν πάση περιπτώσει, ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως δεν μπορεί να ευδοκιμήσει. Αφενός, αφ' ης στιγμής οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται, εκκινώντας από αφετηρία διαφορετική από αυτή της Επιτροπής, ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 και αυτό του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 είναι διαφορετικά, ενδεχόμενη εγγύτερη σύγκριση μεταξύ αυτών δεν μπορεί να τροποποιήσει τα συμπεράσματα που συνάγονται στην προσβαλλόμενη απόφαση.

92 Αφετέρου, όπως ήδη επισημάνθηκε, η προσβαλλόμενη απόφαση περιορίζει την υποχρέωση ανακτήσεως στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε καταβληθεί εάν οι υπαγόμενοι στο επίμαχο καθεστώς είχαν εφαρμόσει το σύστημα της φορολογικής εκ νέου αποτιμήσεως του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 και του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του ίδιου νόμου. Πάντως, το γεγονός ότι η προσβαλλόμενη απόφαση κάνει μνεία μόνο του συστήματος της εκ νέου αποτιμήσεως στερείται σημασίας, δεδομένου ότι και για τα δυο συστήματα —εκ νέου αποτιμήσεως και αναπροσαρμογής—, η ισχύς των οποίων παρατάθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής. Κατά συνέπεια, μολονότι η Επιτροπή, κατόπιν εγγύτερης εξετάσεως του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, συνήγαγε ότι αυτό εξέφραζε το κατά κανόνα εφαρμοζόμενο επίπεδο φορολογήσεως προς το οποίο έπρεπε να αντιπαραβληθεί το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, θα κατέληγε, ούτως ή άλλως, στο συμπέρασμα ότι το πλεονέκτημα πρέπει να λογισθεί ως αντιστοιχούν στη διαφορά των δυο συντελεστών και θα διέταζε την ανάκτηση με αναλογία πανομοιότυπη αυτής που προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση.

— Εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου

93 Κατά πάγια νομολογία, η επιβαλλόμενη από το άρθρο 253 ΕΚ αιτιολογία πρέπει να είναι προσαρμοσμένη στη φύση της επίμαχης πράξεως και να προκύπτει από αυτήν κατά τρόπο σαφή και μη διφορούμενο η συλλογιστική της κοινοτικής αρχής που εκδίδει την εν λόγω πράξη, κατά τρόπο ώστε οι ενδιαφερόμενοι να είναι σε θέση να γνωρίζουν τους λόγους που δικαιολογούν τη λήψη του μέτρου και το αρμόδιο δικαιοδοτικό όργανο να ασκεί τον έλεγχό του. Η υποχρέωση αιτιολογήσεως πρέπει να εκτιμάται αναλόγως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, ιδίως του περιεχομένου της πράξεως, της φύσεως των προβαλλομένων λόγων και του συμφέροντος που έχουν ενδεχομένως στην παροχή διευκρινίσεων οι αποδέκτες ή άλλα πρόσωπα τα οποία η πράξη αφορά άμεσα και ατομικά Η αιτιολογία δεν απαιτείται να διασαφηνίζει όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία, εφόσον το ζήτημα αν η αιτιολογία μιας πράξεως ικανοποιεί τις απαιτήσεις του άρθρου 253 ΕΚ πρέπει να εκτιμάται όχι μόνο βάσει του περιεχομένου της, αλλά και βάσει του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται, καθώς και του συνόλου των κανόνων δικαίου που διέπουν το σχετικό θέμα (απόφαση του Δικαστηρίου 2ας Απριλίου 1998, C-367/95 P, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, Συλλογή 1998, σ. I-1719, σκέψη 63 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

94 Επιπλέον, έστω και αν η Επιτροπή δεν υποχρεούται να αναλύσει, στην αιτιολογία των αποφάσεων που λαμβάνει για να διασφαλίσει την εφαρμογή των κανόνων του ανταγωνισμού, όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία καθώς και τις σκέψεις που την οδήγησαν στη λήψη της αποφάσεώς της, εντούτοις υποχρεούται, δυνάμει του άρθρου 253 ΕΚ, να αναφέρει τουλάχιστον τα πραγματικά περιστατικά και τις σκέψεις που έχουν ουσιώδη σημασία στην οικονομία της αποφάσεώς της, παρέχοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, στον κοινοτικό δικαστή και στα ενδιαφερόμενα μέρη τη δυνατότητα να πληροφορηθούν τις συνθήκες υπό τις οποίες εφάρμοσε τη Συνθήκη (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση του Πρωτοδικείου της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, Τ-374/94, Τ-375/94, Τ-384/94 και Τ-388/94, European Night Services κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 1998, σ. II-813, σκέψη 95 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

95 Όσον αφορά την αιτίαση ότι η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη, στην προσβαλλόμενη απόφαση, το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζονται οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν αγνόησε το εν λόγω σύστημα, εφόσον, στην αιτιολογική σκέψη 94, δεύτερη περίοδος, της προσβαλλομένης αποφάσεως, αναφέρθηκε στο επιχείρημα ότι «οι άλλες εταιρείες που δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο των αναδιοργανώσεων που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 είχαν τύχει σιωπηρώς του καθεστώτος φορολογικής αναπροσαρμογής του άρθρου 2, [παράγραφος] 25, του νόμου 350/2003 σύμφωνα με τις γενικές λεπτομέρειες εφαρμογής, στην ουσία ισοδύναμες, που καθορίζει το άρθρο [14] του νόμου 342/2000».

96 Συγκεκριμένα, όπως δέχεται εξάλλου και η ίδια η Επιτροπή, έστω και εάν στην αιτιολογική σκέψη 96 της προσβαλλομένης αποφάσεως μπορούσε να γίνει σαφέστερη αναφορά στο σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η διατυπωθείσα στη σκέψη αυτή συλλογιστική αφορούσε το επιχείρημα των ενδιαφερομένων μερών.

97 Στην ως άνω αιτιολογική σκέψη, η Επιτροπή ενέμεινε στο ότι «το καθεστώς του άρθρου 2, [παράγραφος] 25, του νόμου 350/2003 δεν συνιστ[ούσε] φορολογική αναπροσαρμογή των μη προσαρμοσμένων αξιών που προκύπτουν από φορολογικώς ουδέτερες αναδιοργανώσεις, αλλά ένα καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης που επέτρεψε την πραγματοποίηση λανθανουσών υπεραξιών που προκύπτουν από την προσαρμογή στην τρέχουσα αξία της φορολογικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν οι δικαιούχες εταιρείες».

98 Αυτή η εκτίμηση, η οποία πρέπει να συνδυαστεί με αυτές των αιτιολογικών σκέψεων 16 έως 19 και 56 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αποτυπώνει σαφώς την άποψη της Επιτροπής ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 στερούνταν σημασίας δεδομένου ότι συνιστούσε απλώς χρονική επέκταση ενός συστήματος αναπροσαρμογής —αυτού, δηλαδή, του άρθρου 14 του νόμου 342/2000— με το οποίο δεν επιδιωκόταν η αναπροσαρμογή των μη αναπροσαρμοσμένων αξιών που προκύπτουν από πράξεις ουδέτερες σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, όπως, επί παραδείγματι, οι αναδιοργανώσεις.

99 Κατά την Επιτροπή, το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, όπως και το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 του οποίου αποτελούσε χρονική επέκταση, είχε ως αντικείμενο την αναπροσαρμογή της μη αναπροσαρμοσθείσας αξίας στοιχείων του ενεργητικού όχι στο πλαίσιο προηγούμενης πράξεως αναδιοργανώσεως επιχειρήσεων, αλλά επ' αφορμή προηγηθείσας εκ νέου αποτιμήσεως, στο πλαίσιο της οποίας «[τ]ο φορολογικό σύστημα [επέτρεπε] γενικά, για να μην πρέπει να καταβληθεί ο φόρος επιχειρήσεων για υπεραξίες που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί, το πάγωμα της φορολογικής υπεραξίας συνεχίζοντας να εγγράφει στο ενεργητικό την ιστορική φορολογική αξία, χαμηλότερη σε σύγκριση με τη [εκ νέου αποτιμηθείσα] λογιστική αξία» (αιτιολογική σκέψη 18, τρίτη περίοδος, της προσβαλλομένης αποφάσεως). Αυτό σημαίνει, κατά την έκφραση της Επιτροπής στο υπόμνημα αντικρούσεώς της, ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 δεν είχε ως αντικείμενο τις υπεραξίες που καταγράφηκαν, πλην όμως παρέμειναν λανθάνουσες, αλλά μόνον τις «απλώς καταχωρισθείσες» υπεραξίες, δηλαδή τις υπεραξίες οι οποίες δεν συνδέονται με την «επέλευση μεταγενέστερου γεγονότος».

100 Όπως προκύπτει από τις ανωτέρω εκτιμήσεις, η Επιτροπή όχι μόνον έλαβε υπόψη το επιχείρημα των μετεχόντων στη διοικητική διαδικασία σχετικά με το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, αλλά και απάντησε στο εν λόγω επιχείρημα αιτιολογώντας προσηκόντως την απάντησή της ότι το ως άνω σύστημα αναπροσαρμογής στερείται σημασίας.

101 Κατά συνέπεια, ο εξετασθείς λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί.

Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως ο οποίος αντλείται από παράβαση του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ

— Επιχειρήματα των διαδίκων

102 Οι προσφεύγουσες προβάλλουν, κατά πρώτον, ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στις δικαιούχους εταιρίες των εισφορών που διενεργήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990.

103 Πρώτον, το κατά κανόνα ισχύον σύστημα φορολογήσεως των κερδών των επιχειρήσεων δεν αποτελεί κατάλληλο μέτρο συγκρίσεως προκειμένου να καθοριστεί εάν το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα.

104 Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι το ιταλικό φορολογικό σύστημα δεν καθιέρωσε δυνατότητα οικειοθελούς αναπροσαρμογής, οι εν λόγω εταιρίες δεν μπορούσαν, σε κάθε περίπτωση, να προβούν σε οικειοθελή αναπροσαρμογή των στοιχείων του ενεργητικού τους και να καταβάλουν τακτικό φόρο επί της αξίας της αναπροσαρμογής. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς αποτελεί μέτρο συγκρίσεως εφόσον οι εν λόγω εταιρίες επρόκειτο να καταβάλουν τον κατά κανόνα οφειλόμενο φόρο σε περίπτωση μεταβιβάσεως στοιχείων του ενεργητικού τους, καθίσταται προφανές ότι, εάν η μεταβίβαση αυτή είχε την προαναφερθείσα φορολογική συνέπεια, οι εν λόγω εταιρίες δεν θα είχαν λόγο να προβούν σε μεταβίβαση. Εν πάση περιπτώσει, η υπαγωγή στον τακτικό φόρο σε περίπτωση μεταβιβάσεως μολονότι θα είχε ως αποτέλεσμα την εξάλειψη της μη αναπροσαρμογής σε επίπεδο ενεργητικού, εντούτοις θα ήταν άνευ επιπτώσεων επί της μη αναπροσαρμογής σε επίπεδο μετοχών που αποδόθηκαν στον εισφέροντα οργανισμό.

105 Σε κάθε περίπτωση, έστω και εάν γίνει δεκτό ότι το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς αποτελεί κατάλληλο μέτρο συγκρίσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει πραγματικό οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με τον εν λόγω καθεστώς.

106 Συγκεκριμένα το οικονομικό πλεονέκτημα που απορρέει από τους ισχύοντες στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος αναπροσαρμογής μειωμένους συντελεστές θα ακυρωνόταν αυτόχρημα από την επιβολή υποχρεώσεως άμεσης καταβολής φόρου (κατά την αναπροσαρμογή), ο οποίος, διαφορετικά, θα καταβαλλόταν σε μεταγενέστερο χρόνο (επ' ευκαιρία ενδεχομένης μεταβιβάσεως), ή και ποτέ (ελλείψει μεταβιβάσεως). Επιπλέον, δεδομένου ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 εφαρμόζεται υποχρεωτικώς στο σύνολο των στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο εισφοράς υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας κατά την έννοια του άρθρου 7 του νόμου 218/1990, ο φόρος αντικαταστάσεως θα οφειλόταν επίσης για τα στοιχεία ενεργητικού των οποίων δεν σχεδιάζεται η μεταβίβαση (ακίνητα χρησιμοποιούμενα για την άσκηση των τραπεζικών δραστηριοτήτων) καθώς και για στοιχεία οι υπεραξίες των οποίων σχεδόν απαλλάσσονται του τακτικού φόρου που οφείλεται σε περίπτωση μεταβιβάσεως (συμμετοχές συνιστάμενες σε πάγια χρηματοπιστωτικά στοιχεία).

107 Δεν αληθεύει, εξάλλου, ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρέχει πλεονέκτημα στις δικαιούχους εταιρίες, επειδή ο φόρος αντικαταστάσεως μπορεί να καταβληθεί σε τρεις άτοκες δόσεις, ενώ ο τακτικός φόρος οφείλεται αυτομάτως. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση μεταβιβάσεως ενεργητικού, η καταβολή του φόρου υπεραξίας μπορεί να πραγματοποιηθεί ατόκως σε πέντε οικονομικά έτη, σύστημα ενδεχομένως συμφερότερο από αυτό του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003.

108 Τέλος, το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα. Το γεγονός αυτό εξηγεί γιατί όλες οι δικαιούχοι εταιρίες των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 δεν εφάρμοσαν το σύστημα αναπροσαρμογής αμέσως, όταν αυτό εισήχθη το 2001, με συνέπεια ο νομοθέτης να παρατείνει την εφαρμογή του συστήματος το 2003. Το πλεονέκτημα που προκύπτει από την αναπροσαρμογή συνίσταται απλώς στην απλοποίηση της διοι-

κητικής και λογιστικής διαχειρίσεως λόγω της καταργήσεως του διπλού συστήματος λογιστικών και φορολογητέων αξιών.

109 Δεύτερον, όσον αφορά το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, δεν μπορεί να αποτελεί καταλληλότερο μέτρο συγκρίσεως από τη γενικώς ισχύουσα φορολογία προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος, εφόσον τα χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού διαφέρουν από εκείνα του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003.

110 Συγκεκριμένα, το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 δεν καθιστά δυνατή την αναπροσαρμογή της φορολογητέας αξίας στοιχείων του ενεργητικού που κατέχουν άλλες εταιρίες από αυτή η οποία εφαρμόζει το σύστημα, ενώ το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 καθιστά δυνατή την κατάργηση της διπλής μη αναπροσαρμογής. Επιπροσθέτως, το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν καθιστά δυνατή ούτε την αναπροσαρμογή στοιχείων ενεργητικού άλλων από αυτά που αποτέλεσαν αντικείμενο εισφοράς υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας, ούτε την επιλογή των στοιχείων του ενεργητικού που πρόκειται να αναπροσαρμοστούν, σε αντίθεση με το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, το οποίο καθιστά δυνατή όχι μόνο την αναπροσαρμογή κάθε στοιχείου του ενεργητικού, ανεξαρτήτως του λόγου της μη αναπροσαρμογής, αλλά επίσης και την επιλογή των στοιχείων του ενεργητικού που πρόκειται να αναπροσαρμοστούν.

111 Πάντως, έστω και εάν γίνει δεκτό ότι η σύγκριση μεταξύ των δυο ως άνω συστημάτων αναπροσαρμογής είναι δυνατή, το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003.

112 Βεβαίως, οι συντελεστές του οφειλόμενου φόρου αντικαταστάσεως για την κατά το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 αναπροσαρμογή είναι χαμηλότεροι αυτών του οφειλόμενου φόρου για την κατά το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 αναπροσαρμογή. Εντούτοις, το συνολικό φορολογικό βάρος των δυο ως άνω συστημάτων ουσιαστικώς ταυτίζεται, εφόσον ληφθεί υπόψη το σύνολο του

φόρου εισοδήματος που έχει καταβληθεί για τις υπεραξίες που προκύπτουν από την εισφορά μεταξύ των δυο μερών, δηλαδή του εισφέροντος οργανισμού και της δικαιούχου επιχειρήσεως. Ανεξαρτήτως αυτής της εκτιμήσεως, οι διαφορές μεταξύ των συντελεστών του φόρου αντικαταστάσεως που οφείλεται για την κατά το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 αναπροσαρμογή και των συντελεστών του φόρου που οφείλεται για την κατά το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 αναπροσαρμογή δικαιολογούνται και από το γεγονός ότι η πρώτη από τις ανωτέρω διατάξεις επιβάλλει την αναπροσαρμογή της φορολογητέας αξίας του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού, ενώ η δεύτερη καθιστά δυνατή την αναπροσαρμογή της φορολογητέας αξίας ορισμένων μεμονωμένων στοιχείων.

113 Επιπλέον, η διαφορά των εν λόγω φορολογικών συντελεστών δικαιολογείται επίσης από το γεγονός ότι, καθόσον ο νόμος 218/1990 προέβλεψε αναστολή επιβολής φόρου για τους εισφέροντες οργανισμούς όχι μόνο σε σχέση με τις υπεραξίες των μετοχών, αλλά και για τα αποθεματικά στα οποία τοποθετήθηκαν τα απορρέοντα από την εισφορά κέρδη, οι εν λόγω εισφέροντες οργανισμοί ενδέχεται να έχουν ήδη καταβάλει φόρο εισοδήματος επί των υπεραξιών οι οποίες υπάγονται σε αναστολή φόρου σε περίπτωση μεταβιβάσεως των μετοχών που αποδόθηκαν ή διανομής του αποθεματικού στο οποίο τοποθετήθηκαν τα απορρέοντα από την εισφορά κέρδη.

114 Εν κατακλείδι, η δυνατότητα, η οποία παρέχεται σε εταιρίες δικαιούχους εισφορών που πραγματοποιήθηκαν υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας κατά την έννοια του νόμου 218/1990, να ζητούν επιβολή φόρου αντικαταστάσεως με μειωμένο συντελεστή σε σχέση με αυτόν του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρίες.

115 Τέλος, οι προσφεύγουσες, στο υπόμνημα απαντήσεως, προβάλλουν ότι το 2000 μια επιχείρηση θα προέβαινε σε εφαρμογή του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 για να αποδεσμεύσει τις λανθάνουσες υπεραξίες που προέκυπταν από εισφορές δυνάμει του νόμου 218/1990, ενώ κάνουν μνεία της από 16 Νοεμβρίου 2000 ιταλικής φορολογικής εγκυκλίου 207 (στο εξής: εγκύκλιος 207/2000), από την οποία προκύπτει ότι η εν λόγω αναπροσαρμογή ίσχυε για λανθάνουσες υπεραξίες προκύπτουσες από εισφορές δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθε-

τικού διατάγματος 358/1997. Από αυτά τα δεδομένα προκύπτει ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 μπορούσε κάλλιστα να εφαρμόζεται για την αναγνώριση υπεραξιών που αποκομίσθηκαν λόγω εισφορών δυνάμει του νόμου 218/1990 ή του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997.

116 Κατά δεύτερον, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι, έστω και εάν υποτεθεί ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρείχε οικονομικό πλεονέκτημα στους υπαγόμενους σε αυτό, δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση επειδή το πλεονέκτημα δεν μπορούσε να λογίζεται ως επιλεκτικού χαρακτήρα.

117 Συγκεκριμένα, ενώ η εξέταση της σχετικής με τον επιλεκτικό χαρακτήρα προϋποθέσεως επιβάλλει σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων που χαίρουν του πλεονεκτήματος και επιχειρήσεων οι οποίες ευρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκεται με το υπό κρίση σύστημα, καθίσταται εντούτοις προφανές ότι οι υπαγόμενοι στο σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 ευρίσκονται σε κατάσταση διαφορετική αυτής των δικαιούχων εισφορών στοιχείων ενεργητικού άλλων από αυτά τα οποία αφορά ο νόμος 218/1990.

118 Επομένως, οι εκ μέρους δημόσιων πιστωτικών ιδρυμάτων εισφορές ενεργητικού υποβλήθηκαν σε σύστημα πολύ διαφορετικό αυτού στο οποίο θα υπάγονταν, κατά τον χρόνο εκείνο, οι πραγματοποιούμενες από άλλες εταιρίες εισφορές ενεργητικού. Το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 δεν αποτελεί κρατική ενίσχυση, δικαιολογείται δε από το γεγονός ότι εφαρμοζόταν επί αναδιοργανώσεων που δεν είχαν αποφασιστεί αυτοβούλως, αλλά κατόπιν συστάσεως και, από το 1993, λόγω υποχρεώσεως. Ωστόσο, το καθεστώς αυτό σύντομα απεδείχθη επιζήμιο για τις εισφορές ενεργητικού, όχι μόνον αφηρημένα, αλλά και σε σύγκριση με το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς, καθόσον μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση της υπεραξίας του εισφερόμενου ενεργητικού, δηλαδή έναντι τόσο του εισφέροντος όσο και του δικαιούχου της εισφοράς. Συγκεκριμένα, για την αποφυγή ή την άμβλυνση της διπλής φορολογήσεως, δεν προβλέφθηκε κανένας διορθωτικός μηχανισμός, όπως αυτός του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 με το οποίο χαρακτηριζόταν μέρισμα η διανομή από την εισφέρουσα προς τη δικαιούχο

εταιρία της καθαρής αξίας που αντιστοιχούσε στην προκύπτουσα από την εισφορά αύξηση της περιουσίας.

119 Για την εξάλειψη αυτού του κινδύνου διπλής φορολογήσεως, το άρθρο 23 του νομοθετικού διατάγματος 41/1995 καθιέρωσε τη δυνατότητα διπλής αναπροσαρμογής υπό τον όρο της καταβολής φόρου αντικαταστάσεως, δυνατότητα που παρατάθηκε το 2000, το 2001 και το 2003.

120 Επιπλέον, η ιδιαιτερότητα του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 δεν αμβλύνθηκε από την καθιέρωση, βάσει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας για τις εισφορές ενεργητικού που πραγματοποιούνται μεταξύ εμπορικών εταιριών και οργανισμών. Ειδικότερα, το πρώτο καθεστώς έχει εντελώς διαφορετικά χαρακτηριστικά από το δεύτερο.

121 Πρώτον, το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 χαρακτηρίστηκε «εξαιρετικό» και προσωρινό, καθόσον σκοπός του ήταν η διευκόλυνση της ιδιωτικοποιήσεως των δημόσιων πιστωτικών ιδρυμάτων, και εφαρμόστηκε για περιορισμένη χρονική περίοδο (από το 1990 έως το 1995), ενώ το καθεστώς του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 χαρακτηρίστηκε «γενικό» και σταθερό. Εν συνεχεία, σε αντίθεση με το καθεστώς του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, το καθεστώς του νόμου 218/1990 δεν καθιστούσε δυνατή την αναβολή της φορολογήσεως του συνολικού ποσού των υπεραξιών. Επιπλέον, μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη διπλή εξ ολοκλήρου φορολόγηση των υπεραξιών, ενώ το καθεστώς του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 δεν ήταν δυνατό να έχει αυτή τη συνέπεια, τουλάχιστον στην περίπτωση που οι δικαιούχοι εταιρίες έκαναν χρήση του διορθωτικού μηχανισμού που μνημονεύθηκε στη σκέψη 118. Τέλος, όσον αφορά τις εισφέρουσες εταιρίες, το καθεστώς του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, σε αντίθεση με αυτό του νόμου 218/1990, προέβλεπε αναστολή φόρου μόνο για τις υπεραξίες των μετοχών που αποδόθηκαν και όχι για τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν από τα απορρέοντα από την εισφορά κέρδη.

122 Ως εκ τούτου, η ληφθείσα το 2003 απόφαση περί παρατάσεως της δυνατότητας εφαρμογής του συστήματος αναπροσαρμογής των άρθρων 17 και 18 του νόμου 342/2000 μόνον υπέρ των δικαιούχων εισφορών ενεργητικού δυνάμει του νόμου 218/1990, δικαιολογείται από τη διαφορετική πραγματική και νομική κατάσταση των ως άνω εταιριών σε σχέση με τις δικαιούχους εταιρίες εισφορών δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997.

123 Δεύτερον, το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα, καθόσον το πλεονέκτημα αυτό δικαιολογείται από τη δομή του ιταλικού φορολογικού συστήματος.

124 Συγκεκριμένα, η μεταρρύθμιση της φορολογίας των εταιριών με το νομοθετικό διάταγμα 344/2003 επέφερε την κατάργηση οποιουδήποτε κινδύνου διπλής επιβολής φόρου επί των υπεραξιών από εισφορές ενεργητικού πραγματοποιούμενες υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας κατά την έννοια του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, δηλαδή έναντι τόσο των εισφερουσών εταιριών όσο και των δικαιούχων των εισφορών εταιριών.

125 Ειδικότερα, η προαναφερθείσα μεταρρύθμιση αντικατέστησε τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (στο εξής: IRPEG) με τον φόρο εισοδήματος εταιριών (στο εξής: IRES), ο οποίος επιβάλλεται με συντελεστή 33 % στους υπόχρεους του IRPEG, δηλαδή όχι μόνο στους εμπορικούς οργανισμούς αλλά και στους μη εμπορικούς οργανισμούς. Ενώ, πριν από τη μεταρρύθμιση, η διπλή επιβολή φόρου επί των μερισμάτων αποτρεπόταν με τη χορήγηση στους μετόχους πιστώσεως φόρου αντιστοιχούσας στον IRPEG που είχε καταβληθεί από την εταιρία που προέβαινε σε διανομή μερισμάτων, μετά τη μεταρρύθμιση, η αποφυγή επιτυγχανόταν με χορήγηση απαλλαγής για τα μερίσματα από τον IRES σε ποσοστό 95 % επί της αξίας αυτών.

126 Ειδικό καθεστώς απαλλαγών, η λεγόμενη «συμμετοχή-απαλλαγή» (φοροαπαλλαγή για τις συμμετοχές), καθιερώθηκε για τις υπεραξίες που αποκομίζονται από τις υπαγόμενες στον IRES εταιρίες συνεπεία της εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως συμμετοχών συγκαταλεγόμενων μεταξύ των πάγιων χρηματοπιστωτικών στοιχείων. Οι υπεραξίες αυτές, οι οποίες προκύπτουν από την κεφαλαιοποίηση των μερισμάτων που απαλλάσσονται του IRES κατά 95 % της αξίας τους, απαλλάσσονταν, με τη σειρά τους, κατ' εφαρμογή της «συμμετοχής-απαλλαγής», από τον εν λόγω φόρο κατά το ίδιο ποσοστό.

127 Με την εισαγωγή του συστήματος της «συμμετοχής-απαλλαγής», η μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών εξάλειψε πρακτικά κάθε ενδεχόμενο διπλής επιβολής φόρου επί του εισφερόμενου στο πλαίσιο του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 ενεργητικού. Κατ' εφαρμογή αυτού του συστήματος, οι υπεραξίες που προκύπτουν από την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση των μετοχών που αποδίδονται στις εισφέρουσες εταιρίες έναντι της πραγματοποιηθείσας εισφοράς δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 απαλλάσσονται από φόρο κατά 95 % της αξίας τους. Επιπλέον, δεδομένου ότι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογητέας αξίας των μετοχών δεν υπόκειται στον IRES, οι εισφέρουσες εταιρίες έχουν τη δυνατότητα να διανέμουν στους μετόχους τους το σύνολο των αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί από την ως άνω διαφορά. Κατά συνέπεια, το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 απώλεσε, εν τοις πράγμασι, τον χαρακτήρα συστήματος με μονόπλευρα ανασταλτικά αποτελέσματα, μετατρεπόμενο σε σύστημα με αμφίπλευρα ανασταλτικά αποτελέσματα.

128 Αντιθέτως, η μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών δεν είχε το ίδιο αποτέλεσμα, δηλαδή την κατάργηση της διπλής φορολογίας όσον αφορά τις υπεραξίες εισφορών ενεργητικού πραγματοποιούμενων υπό το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 7 του νόμου 218/1990, λόγω ακριβώς των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών αυτού του συστήματος.

129 Συγκεκριμένα, κατά τις προσφεύγουσες, στην κατά την τελευταία αυτή διάταξη περίπτωση που οι εισφέροντες στο πλαίσιο του νόμου 218/1990 οργανισμοί μεταβίβαζαν το σύνολο του ενεργητικού τους σε ανώνυμη εταιρία, με συνέπεια να λογίζονται ως μη εμπορικοί οργανισμοί για τους σκοπούς εφαρμογής του IRES, δεν μπορούσαν να υπαχθούν στο σύστημα «απαλλαγής-συμμετοχής», αλλά υπέκειντο στον εν λόγο

φόρο ως προς το 40 % των υπεραξιών από την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση ειδικών συμμετοχών, καθώς και στον επιβαλλόμενο αντί του φόρου εισοδήματος φόρο αντικαταστάσεως ως προς το 12,50 % των υπεραξιών από την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση μη ειδικών συμμετοχών. Επιπλέον, σε αντίθεση με τις εισφέρουσες δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 εταιρίες, το σύνολο των εισφερόντων οργανισμών στο πλαίσιο του νόμου 218/1990, παρέμεναν, ανεξαρτήτως της καθιερώσεως του συστήματος της «συμμετοχής-απαλλαγής», υπόχρεα του IRES ως προς το αποθεματικό που σχηματίστηκε από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογητέας αξίας των αποδοθεισών μετοχών, εφόσον διένεμαν το εν λόγω αποθεματικό στους μετόχους τους. Κατά συνέπεια, το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 εξακολούθησε, εν τοις πράγμασι, να λειτουργεί με αμφίπλευρα ανασταλτικά αποτελέσματα.

130 Τέλος, η απόφαση περί παρατάσεως μόνο του συστήματος αναπροσαρμογής για τις εισφορές που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του νόμου 218/1990, και όχι του συστήματος που ίσχυε για εμπορικές εταιρίες δικαιούχους εισφορών ενεργητικού υπό το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, εξηγείται από το γεγονός ότι, μετά τη μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών, μόνον από το πρώτο εκ των δυο συστημάτων μπορούσε ενδεχομένως να προκύψει διπλή φορολόγηση των υπεραξιών. Ανάγκη καθιερώσεως συστήματος που να αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση υπήρχε, κατ' ακολουθία, μόνον όσον αφορά τις πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο του νόμου 218/1990 εισφορές, ενώ το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δικαιολογούνται από την εν γένει δομή του ιταλικού φορολογικού συστήματος.

131 Τρίτον, το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα κατά το μέτρο που ο νομοθέτης αρκέστηκε απλώς να παρατείνει την εφαρμογή συστήματος στο οποίο οι δικαιούχοι εταιρίες εισφορών δυνάμει του νόμου 218/1990 μπορούσαν να υπάγονται κατά τα παρελθόντα οικονομικά έτη. Το εν λόγω σύστημα αναπροσαρμογής που εισήχθη το 1995 και παρατάθηκε το 2000 και το 2001, προέβλεπε φορολογικούς συντελεστές πανομοιότυπους με αυτούς που προσδιορίστηκαν για την εφαρμογή του το 2003, χωρίς ποτέ να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την κοινή αγορά.

132 Η Επιτροπή εκτιμά ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 συνεπάγεται τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος και δεν δικαιολογείται από τη φύση του ιταλικού φορολογικού συστήματος.

133 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα του επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος σε σχέση με επιβολή τακτικού φόρου, άρα σε σχέση με το κατά κανόνα ισχύον καθεστώς.

134 Εν προκειμένω, η Επιτροπή εκτιμά ότι, πριν από τον νόμο 350/2003, η αναπροσαρμογή την οποία μπορούσαν να διενεργήσουν τα υποκείμενα σε αναδιοργάνωση δυνάμει του νόμου 218/1990 δημόσια πιστωτικά ιδρύματα δεν παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα, εφόσον ανάλογο μέτρο ίσχυε υπέρ όλων των εταιριών οι οποίες επιχειρούσαν δομικές μεταβολές. Επομένως, το σύστημα αυτό είχε γενικό χαρακτήρα, κατά το μέτρο που εφαρμοζόταν σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες ευρίσκονταν σε ανάλογη θέση.

135 Η κατάσταση μεταβλήθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, με το οποίο παρατάθηκε η ισχύς αποκλειστικώς του άρθρου 17 του νόμου 342/2000 και όχι του άρθρου 19 αυτού. Από αυτό το χρονικό σημείο, μόνο τα πιστωτικά ιδρύματα που υποβάλλονταν σε αναδιοργάνωση δυνάμει του νόμου 218/1990 μπορούσαν να αναπροσαρμόσουν τις υπεραξίες που καταχωρίστηκαν στον ισολογισμό συνεπεία της αναδιοργανώσεως, σε αντίθεση με τις λοιπές επιχειρήσεις, οι οποίες ευρίσκονταν σε ανάλογη κατάσταση. Όσον αφορά το επιχείρημα ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 αποτελεί πλαίσιο αναφοράς, η Επιτροπή απαντά ότι το πεδίο εφαρμογής αυτής της ρυθμίσεως, οπότε και ο αριθμός των αξιών που μπορούν να αναπροσαρμοστούν, διαφέρει. Ο ισχυρισμός ότι μια άλλη τράπεζα επέλεξε το εξαιρετικό σύστημα για να αναπροσαρμόσει διαφορετικές υπεραξίες δεν καταδεικνύει τίποτε. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της προσβαλλομένης αποφάσεως περιόρισε την υποχρέωση ανακτήσεως στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν σε περίπτωση που οι δικαιούχοι εφάρμοζαν το σύστημα φορολογικής εκ νέου αποτιμήσεως ή το σύστημα φορολογικής αναπρο-

σαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 και του πράγματι καταβληθέντος φόρου δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του ίδιου νόμου.

136 Στο νέο σύστημα που καθιέρωσε ο νόμος 350/2003, το κανονικό επίπεδο φορολογίας δεν μπορούσε πλέον να είναι εκείνο που ισχύει για την αναπροσαρμογή των υπεραξιών που καταχωρίστηκαν στον ισολογισμό συνεπεία της αναδιοργανώσεως —αναπροσαρμογή η οποία δεν ήταν πλέον εν γένει δυνατή—, αλλά μπορούσε απλώς να συνίσταται στην εφαρμογή του συντελεστή του τακτικού φόρου εισοδήματος εταιριών.

137 Το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρέσχε στα πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία αποτελούσαν αντικείμενο αναδιοργανώσεως δυνάμει του νόμου 218/1990, τη δυνατότητα να εμφανίσουν τις υπεραξίες που αποκομίσθηκαν από τις εισφορές αλλά παρέμειναν λανθάνουσες για φορολογικούς λόγους. Πρώτον, οι αναπροσαρμοσμένες υπεραξίες μπορούσαν να διανεμηθούν υπό τη μορφή μερισμάτων στους μετόχους χωρίς το πιστωτικό ίδρυμα να υπέχει υποχρέωση καταβολής φόρου εταιριών, τον οποίο θα όφειλε εάν είχε αποφασίσει τη διανομή του αποθεματικού που σχηματίστηκε κατόπιν της κατά τον νόμο 218/1990 αναδιοργανώσεως. Εν συνεχεία, τα αναπροσαρμοσμένα αποθεματικά μπορούσαν μεν να αποτελέσουν αντικείμενο αποσβέσεως, υπολογίζονταν όμως με βάση τις νέες αξίες που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή. Τέλος, σε περίπτωση ενδεχόμενης μεταβιβάσεως, οι αναπροσαρμοσμένες υπεραξίες δεν υπέκειντο στον φόρο εταιριών. Η κατάσταση των ίδιων των προσφευγουσών αποδεικνύει επακριβώς τα ανωτέρω.

138 Αντιθέτως, οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση υποβαλλόμενη σε αναδιοργάνωση δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 δεν μπορούσε, από το 2003, να αναπροσαρμόσει το σύνολο των εισφερόμενων αποθεματικών και, σε περίπτωση μεταβιβάσεως αυτών, οι λανθάνουσες υπεραξίες υπέκειντο στη συνήθη φορολόγηση.

139 Δεν μπορεί πάντως να αντιταχθεί ότι, εάν δεν ίσχυε το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 17 του νόμου 342/2000 και εάν η ισχύς του δεν παρατεινόταν με το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, τα πιστωτικά ιδρύματα που αποτελούσαν αντικείμενο αναδιοργανώσεως δυνάμει του νόμου 218/1990 δεν θα μπορούσαν να μεταβιβάσουν τα αποθεματικά τους. Αφενός, τα πρόσφατα περιστατικά που συνδέονται με την χρηματοπιστωτική κρίση καταδεικνύουν το αντίθετο. Αφετέρου και πρωτίστως, όσον αφορά το ζήτημα εάν υφίσταται κρατική ενίσχυση, η Επιτροπή έπρεπε να διερευνήσει όχι τις συνθήκες επιλογής του προσώπου του δικαιούχου, αλλά το κατά κανόνα ισχύον επίπεδο φορολογήσεως επί ανάλογων πραγματικών και νομικών καταστάσεων, επίπεδο που προκύπτει από αυτό των φόρων που αντικαταστάθηκαν από τον εξεταζόμενο φόρο αντικαταστάσεως.

140 Η ίδια συλλογιστική ισχύει και για το επιχείρημα ότι το ενδεχόμενο πλεονέκτημα εκμηδενίζεται αφής στιγμής γεννάται υποχρέωση άμεσης καταβολής φόρου ο οποίος διαφορετικά δεν θα οφειλόταν ή θα καταβαλλόταν σε μεταγενέστερο χρόνο. Το επιχείρημα αυτό δεν ευσταθεί για τον πρόσθετο λόγο ότι η αναπροσαρμογή την οποία μπορούσαν να εφαρμόσουν αποκλειστικώς τα υποβαλλόμενα σε αναδιοργάνωση δυνάμει του νόμου 218/1990 πιστωτικά ιδρύματα καθιστούσε δυνατό τον συνυπολογισμό των φορολογικώς αναγνωρισμένων υπεραξιών στο πλαίσιο του καθορισμού των αποσβέσεων και της διανομής των μερισμάτων ως εάν ο φόρος είχε ολοσχερώς καταβληθεί κατά τον ίδιο χρόνο.

141 Επιπλέον, ούτε το άρθρο 17 του νόμου 342/2000 ούτε η παράταση που ορίστηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 επέβαλαν στα πιστωτικά ιδρύματα υποχρέωση εφαρμογής του εν λόγω συστήματος αναπροσαρμογής. Η εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ήταν προαιρετική, υποχρεωτική ήταν μόνο η εφαρμογή του συστήματος, εφόσον αυτό επιλεγόταν, επί του συνόλου των εισφερόμενων αποθεματικών της επιχειρήσεως που παρέμεναν εγγεγραμμένα στον ισολογισμό.

142 Η Επιτροπή προσθέτει ότι, όπως προκύπτει από τη νομολογία, ενδεχόμενες άλλες παρεκκλίσεις από το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς δεν ανατρέπουν τη διαπίστωση ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 έχει, εκ των πραγμάτων, εξαιρετικό χαρακτήρα και ότι η εφαρμογή του περιορίζεται σε

ορισμένα πρόσωπα. Οποιαδήποτε απόπειρα συγκρίσεως του εξαιρετικού συστήματος που ισχύει για πιστωτικά ιδρύματα υποκείμενα σε αναδιάρθρωση κατ' εφαρμογή του επίμαχου στην υπό κρίση υπόθεση νόμου 218/1990 με τυχόν άλλα εξαιρετικώς ισχύοντα συστήματα δεν μπορεί να ευδοκιμήσει.

143 Το επιχείρημα ότι η καταβολή σε τρεις ετήσιες δόσεις του φόρου αντικαταστάσεως είναι μειονεκτική σε σχέση με τη δυνατότητα καταβολής του τακτικού φόρου σε πέντε ετήσιες δόσεις δεν προβλήθηκε κατά την επίσημη διαδικασία έρευνας, το στοιχείο όμως αυτό τονίστηκε στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας. Πάντως, το εν λόγω επιχείρημα προϋποθέτει, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει, ότι η καταβολή σε πέντε ετήσιες δόσεις εξακολουθεί να ισχύει ακόμη και για τις υπεραξίες που παρέμειναν λανθάνουσες στο πλαίσιο συστημάτων στα οποία οι υπεραξίες ακινητοποιούνται.

144 Αντιθέτως, η Επιτροπή δέχεται την άποψη των προσφευγουσών ότι το σύστημα αναπροσαρμογής για καταγεγραμμένες υπεραξίες, η ισχύς του οποίου παρατάθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, δεν μπορεί να λογίζεται ως κατά κανόνα ισχύον σύστημα επιβολής φόρου, δηλαδή ως σύστημα αναφοράς, παραδοχή στην οποία δεν προέβη η Επιτροπή.

145 Η Επιτροπή προτείνει, συναφώς, εξήγηση διαφορετική από αυτή των προσφευγουσών. Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 και αυτού του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 έγκειται στο ότι η εφαρμογή του πρώτου περιορίζεται μόνο σε συγκεκριμένες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και αφορά μόνο τις υπεραξίες που έχουν λογιστικώς καταγραφεί, ενώ το δεύτερο αφορά τις λανθάνουσες υπεραξίες που προέκυψαν στο πλαίσιο μέτρων αναδιοργανώσεως επιχειρήσεων, μπορεί δηλαδή να αφορά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των αποθεματικών που αποτέλεσαν αντικείμενο εισφοράς στο πλαίσιο των εν λόγω μέτρων αναδιοργανώσεως.

146 Επιπροσθέτως, η μέθοδος συγκρίσεως των διαφόρων φορολογικών συντελεστών την οποία προτείνουν οι προσφεύγουσες δεν μπορεί να γίνει δεκτή για τους λόγους που παρατέθηκαν στις σκέψεις 99 και 100 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Το γεγονός ότι τα εισφέροντα πιστωτικά ιδρύματα κατέβαλαν, στο πλαίσιο της εισφοράς, τακτικό φόρο για το 15 % των υπεραξιών που αποκομίσθηκαν, αποτελεί εξωγενές στοιχείο. Σημασία έχει ότι, όσον αφορά τις ακινητοποιημένες υπεραξίες που παρέμεναν καταχωρισμένες στον ισολογισμό, τα υποκείμενα σε αναδιοργάνωση δυνάμει του νόμου 218/1990 πιστωτικά ιδρύματα εξακολουθούσαν να μπορούν υπόκεινται σε ευνοϊκότερους συντελεστές σε σχέση με τις λοιπές εταιρίες που ευρίσκονταν στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση. Η άποψη αυτή ευσταθεί για τον πρόσθετο λόγο ότι η βάση του ισχυρισμού των προσφευγουσών δεν επαληθεύτηκε, εφόσον δεν ήταν δυνατό να γίνει γνωστό —και η Επιτροπή δεν υποχρεούτο να εξετάσει στο πλαίσιο εκδόσεως αποφάσεως επί καθεστώτος ενισχύσεως— ούτε την ποσότητα των αρχικώς εμφανιζομένων στον ισολογισμό υπεραξιών που διέθετε κάθε δικαιούχος, ούτε, κατά μείζονα λόγο, εάν καταβλήθηκαν τακτικοί φόροι, και ποιού ποσού, για τις ίδιες υπεραξίες από άλλες εταιρίες που επιχειρούσαν αναδιοργανώσεις αλλά δεν ανήκαν στον χρηματοπιστωτικό τομέα.

147 Όσον αφορά το επιχείρημα ότι η κατάσταση των πιστωτικών ιδρυμάτων που αναδιοργανώθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 είναι διαφορετική αυτής άλλων επιχειρήσεων που αναδιοργανώθηκαν δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, επιβάλλεται να τονιστεί ότι, πρώτον, η εκτίμηση ότι η τελευταία διάταξη «αναπαράγει κατ' ουσία τον νόμο [218/1990]» ανήκει όχι στην Επιτροπή, αλλά στον Ιταλό νομοθέτη, ως εκ τούτου, και οι δυο τύποι επιχειρήσεων έπρεπε να μπορούν να υπάγονται στο ίδιο σύστημα αναπροσαρμογής. Εν συνεχεία, μολονότι οι καταστάσεις τις οποίες διέπουν ο νόμος 218/1990 και το νομοθετικό διάταγμα 358/1997 έχουν ουσιώδεις διαφορές, οι διαφορές αυτές δεν ασκούν επιρροή στο μέτρο το οποίο ελέγχεται με την προσβαλλόμενη απόφαση και αφορά τη φορολογική μεταχείριση της σε μεταγενέστερο χρόνο αναπροσαρμογής των λανθανουσών υπεραξιών.

148 Τέλος, δεν είναι ακριβές ότι ο νόμος 218/1990 διαθέτει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά σε σχέση με το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 ή ότι αυτά είναι εν προκειμένω καθοριστικής σημασίας. Πρώτον, τα φορολογικά πλεονεκτήματα του νόμου 218/1990 δεν δικαιολογούνται από τον υποχρεωτικό χαρακτήρα των κρίσιμων διατάξεών του, ο οποίος αποφασίστηκε μόλις το 1993. Έπειτα, το γεγονός ότι το

σύστημα του νόμου 218/1990 ήταν, κατά τη θέσπισή του, εξαιρετικού περιεχομένου και προσωρινού χαρακτήρα δεν είναι ασυμβίβαστο με το γεγονός ότι το ισχύον επί μονίμου βάσεως σύστημα που καθιερώθηκε το 1997 είχε ακριβώς τον ίδιο χαρακτήρα από φορολογικής απόψεως. Άνευ σημασίας είναι επίσης ότι ο νόμος 218/1990 καθιέρωσε καθεστώς ουδετερότητας μόνο για το 85 % των υπεραξιών και όχι για το σύνολο αυτών, όπως το μεταγενέστερο σύστημα, δεδομένου ότι το ζήτημα της αναπροσαρμογής, το οποίο αφορούσε, εξ ορισμού, μόνον τα μη αναπροσαρμοσμένα ποσά, ετίθετο, και στις δυο περιπτώσεις, με πανομοιότυπο τρόπο. Επιπλέον, η διαφορετική κατάσταση στην οποία ευρίσκονταν οι εισφέρουσες εταιρίες στερείται συνεπειών, επειδή το άρθρο 19 του νόμου 342/2000 εφαρμόζεται μόνο στις δικαιούχους των εισφορών εταιρίες και, πάντως, επειδή η προσβαλλόμενη απόφαση αφορά αποκλειστικώς τα πιστωτικά ιδρύματα που ήταν δικαιούχοι εισφορών.

149 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα εάν το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση του συστήματος, η Επιτροπή πρεσβεύει το αντίθετο.

150 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος αυτής της αιτιάσεως σχετικά με την εφαρμογή μηχανισμού διπλής φορολογήσεως έναντι των εισφερόντων οργανισμών, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ουδόλως αφορά τα εν λόγω ιδρύματα, καθόσον αναφέρεται μόνον στα πιστωτικά ιδρύματα που αποτελούν αντικείμενο αναδιοργανώσεως. Οι εισφέροντες οργανισμοί δεν μπορούν να αποτελούν πλέον πιστωτικά ιδρύματα, δεδομένου ότι έπαυσαν κάθε τραπεζική δραστηριότητα, δυνάμει, ακριβώς, του νόμου 218/1990. Επιπλέον, δεν πρόκειται ως επί το πλείστον περί επιχειρήσεων, δεδομένου ότι απλώς κατέχουν συμμετοχές.

151 Με βάση τα ανωτέρω, οι προσφεύγουσες προφανώς ισχυρίζονται ότι η φορολογική μεταχείριση των εισφερόντων οργανισμών και των δικαιούχων των εισφορών εταιριών πρέπει να εξετάζεται συνολικώς, λαμβανομένων υπόψη των βαρών που επιβάλλονται στις δυο ως άνω κατηγορίες και, ιδίως, της εικαζόμενης διπλής φορολογήσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι προσφεύγουσες παραλείπουν να λάβουν υπόψη ότι οι εισφέρουσες εταιρίες, εξαιρουμένων των δημόσιων τραπεζικών ιδρυμάτων, ουδέποτε υπήχθησαν στο σύστημα αναπροσαρμογής για την εισφορά περιουσιακών

στοιχείων, για τον λόγο ότι το άρθρο 19 του νόμου 342/2000 κάνει μνεία μόνον του άρθρου 17 και όχι του άρθρου 18 του ίδιου νόμου, το δε τελευταίο άρθρο έχει εφαρμογή στα ιδρύματα των τραπεζών που πραγματοποιούν εισφορά.

152 Σε επίπεδο αρχών, δεν είναι λογικό να εξετάζεται κατά τον ίδιο τρόπο η φορολογική μεταχείριση δυο φορέων, οι οποίοι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, δεν διατηρούν δεσμούς μεταξύ τους —όπως, επί παραδείγματι, στην περίπτωση που τραπεζικό ίδρυμα δεν κατέχει συμμετοχές στην εισφέρουσα εταιρία—, ή είναι από κάθε άποψη διαχωρισμένοι σε φορολογικό επίπεδο —όπως σε περίπτωση μειοψηφικής συμμετοχής.

153 Η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης το δεύτερο σκέλος της αιτιάσεως κατά το οποίο το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση του συστήματος, για τον λόγο ότι για τον καθορισμό από το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 μειωμένων φορολογικών συντελεστών ευνοϊκότερων σε σχέση με αυτούς του άρθρου 2, παράγραφος 25, του ίδιου, λαμβάνεται υπόψη η υπαγωγή σε τακτικό φόρο του 15 % των υπεραξιών που έχουν καταχωριστεί στις λογιστικές καταστάσεις κατά τον χρόνο της εισφοράς δυνάμει του νόμου 218/1990. Συγκεκριμένα, εναπόκειται στο κράτος μέλος, το οποίο εισήγαγε διαφοροποίηση αυτού του περιεχομένου μεταξύ επιχειρήσεων σε ζητήματα φορολογικών βαρών, να καταδείξει ότι αυτή δικαιολογείται όντως από τη φύση και την όλη οικονομία του οικείου συστήματος.

154 Επιπλέον, η συλλογιστική των προσφευγουσών επί του ζητήματος αυτού στερείται ερείσματος. Αρκεί να παρατηρηθεί ότι δυνάμει του άρθρου 19 του νόμου 342/2000, οι συντελεστές που καθορίζονται για τις αναπροσαρμογές τις οποίες ενεργούν τα πιστωτικά ιδρύματα ίσχυαν επί σειρά ετών για τις αναπροσαρμογές κατόπιν εισφορών περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκαν υπό το προβλεπόμενο στο άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 καθεστώς ουδετερότητας. Καθίσταται, λοιπόν, προφανές ότι ο καθορισμός μειωμένων συντελεστών δεν συνδέεται με την προηγούμενη καταβολή φόρου επί τμήματος της αποκομισθείσας υπεραξίας.

155 Επιπλέον, δεν είναι δυνατό να καταστεί γνωστή ούτε η ποσότητα των αρχικώς καταχωρισμένων στον ισολογισμό υπεραξιών που διαθέτει κάθε δικαιούχος, ούτε, κατά μείζονα λόγο, εάν καταβλήθηκαν τακτικοί φόροι, και ποιού ποσού, για τις ίδιες υπεραξίες από άλλες εταιρίες που επιχειρούσαν αναδιοργανώσεις αλλά δεν ανήκαν στον χρηματοπιστωτικό τομέα.

156 Όσον αφορά, τρίτον, το επιχείρημα ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρέχει επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα κατά το μέτρο που ο νομοθέτης αρκέστηκε στην παράταση εφαρμογής ισχύοντος συστήματος, η Επιτροπή προβάλλει ότι είναι αδιάφορο εάν η κατάσταση του εικαζόμενου δικαιούχου της ενισχύσεως βελτιώθηκε ή επιδεινώθηκε σε σχέση με το προϊσχύσαν δίκαιο ή εάν, αντιθέτως, δεν μεταβλήθηκε στο πέρας του χρόνου. Η λύση που έγκειται στον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως με κριτήριο την πρόθεση του κράτους μέλους να το καταστήσει γενικής ισχύος, θα είχε ως αποτέλεσμα να περιορίσει την αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, το οικείο κράτος μέλος θα μπορούσε, σε αυτή την περίπτωση, να διαφύγει της εφαρμογής των κοινοτικών κανόνων δηλώνοντας απλώς την πρόθεσή του να καταστήσει προσεχώς το επίμαχο μέτρο γενικής ισχύος. Το ίδιο σκεπτικό εφαρμόζεται, κατά μείζονα λόγο, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, στην οποία το προγενεστέρως γενικό μέτρο διατηρήθηκε για έναν μόνο τομέα, μετατρεπόμενο ακολούθως σε επιλεκτικό μέτρο.

157 Εάν υποτεθεί ότι οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι το εν λόγω μέτρο συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση, η μόνη περίπτωση υφιστάμενης ενισχύσεως που απαριθμεί το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [88 ΕΚ] (ΕΕ L 83, σ. 1) και που παρουσιάζει ενδεχομένως ενδιαφέρον για την υπό κρίση υπόθεση μπορεί να είναι η σχετική με μέτρο το οποίο «όταν τέθηκε σε ισχύ δεν αποτελούσε ενίσχυση, αλλά στη συνέχεια έγινε ενίσχυση λόγω της εξέλιξης της κοινής αγοράς και χωρίς να μεταβληθεί από το κράτος μέλος». Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει εν προκειμένω, επειδή το εξεταζόμενο μέτρο έλαβε τον χαρακτήρα ενισχύσεως κατόπιν παρεμβάσεως του νομοθέτη ο οποίος, από μέτρο γενικής ισχύος, το μετέτρεψε σε μέτρο τομεακής εφαρμογής, άρα επιλεκτικό.

— Εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου

158 Κατά πάγια νομολογία, για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση πρέπει να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 21ης Μαρτίου 1990, C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 1990, σ. I-959, σκέψη 25, της 14ης Σεπτεμβρίου 1994, C-278/92 έως C-280/92, Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σ. I-4103, σκέψη 20, και της 16ης Μαΐου 2002, C-482/99, Γαλλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-4397, σκέψη 68).

159 Η αρχή της απαγορεύσεως των κρατικών ενισχύσεων την οποία καθιερώνει το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ θέτει τις εξής προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για παρέμβαση εκ μέρους του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση πρέπει να επηρεάζει το μεταξύ κρατών μελών εμπόριο. Τρίτον, ο δικαιούχος πρέπει να αντλεί πλεονέκτημα από αυτήν. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

160 Όσον αφορά την εκτίμηση της τρίτης προϋποθέσεως, περί επιλεκτικού χαρακτήρα, το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ επιβάλλει να εξακριβώνεται εάν το επίμαχο μέτρο ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» (απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 52) έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 41· της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψη 68, και της 3ης Μαρτίου 2005, C-172/03, Heiser, Συλλογή 2005, σ. I-1627, σκέψη 40· και προπαρατεθείσα απόφαση Πορτογαλία κατά Επιτροπής, σκέψη 54). Αυτή η προϋπόθεση του ειδικού ή επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου αποτελεί συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως (απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Δεκεμβρίου 1998, C-200/97, Ecotrade, Συλλογή 1998, σ. I-7907, σκέψη 40· απόφαση του Πρωτοδικείου της 29ης Σεπτεμβρίου 2000, Τ-55/99, CETM κατά Επιτροπής, Συλλογή 2000, σ. II-3207, σκέψη 39).

161 Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς προκειμένου να γίνει εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου έχει αυξημένη σημασία στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, καθόσον η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς την «κανονική» φορολογία. (απόφαση Πορτογαλία κατά Επιτροπής, σκέψη 160 ανωτέρω, σκέψη 56), δηλαδή προς τη φορολογία στην οποία υπόκεινται κατά κανόνα οι επιχειρήσεις που ευρίσκονται, από απόψεως του επιδιωκόμενου με το επίμαχο μέτρο σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις υπαγόμενες στο επίμαχο μέτρο επιχειρήσεις (απόφαση Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, σκέψη 160 ανωτέρω, σκέψη 41).

162 Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι η ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος αυτού του περιεχομένου υπέρ επιχειρήσεων που δικαιούνται απαλλαγής από την κανονική φορολογία δεν μπορεί να αμφισβητηθεί με βάση το επιχείρημα ότι απαλλαγές από την εν λόγω φορολογία ισχύουν και υπέρ άλλων επιχειρήσεων. Ακολούθως, το γεγονός ότι ισχύουν και άλλες παρεκκλίσεις από το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς πέραν όσων εισάγονται με το επίμαχο μέτρο δεν ανατρέπει τη διαπίστωση ότι το μέτρο αυτό έχει, εν τοις πράγμασι, εξαιρετικό χαρακτήρα (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Ιουνίου 2006, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψεις 112 και 120).

163 Τέλος, κατά πάγια νομολογία, η έννοια της κρατικής ενισχύσεως δεν αναφέρεται στα κρατικά μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων και είναι, ως εκ τούτου, εκ πρώτης όψεως επιλεκτικής εφαρμογής, όταν η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος επιβαρύνσεων στο οποίο εντάσσονται (απόφαση Πορτογαλία κατά Επιτροπής, σκέψη 160 ανωτέρω, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου μπορεί πάντως να δικαιολογείται από «τη φύση ή την οικονομία του συστήματος» (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 1974, 173/73, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1974, σ. 353, σκέψη 32). Στην περίπτωση αυτή, το μέτρο δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, εφόσον δεν πληρούται η προϋπόθεση περί υπάρξεως πλεονεκτήματος.

164 Με τον υπό εξέταση λόγο ακυρώσεως, οι προσφεύγουσες προβάλλουν κατ' ουσία ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν παρείχε επιλεκτικό οικονομικό πλεονέκτημα και, επικουρικώς, ότι το σύστημα αυτό δικαιολογούνταν από τη φύση και την όλη οικονομία του πλαισίου στο οποίο εντασσόταν.

165 Επιβάλλεται, καταρχάς, η εξέταση των αιτιάσεων των προσφευγουσών κατά της αποφάσεως της Επιτροπής να θεωρήσει τον κατά κανόνα επιβαλλόμενο φόρο εταιριών ως πλαίσιο αναφοράς και να διαπιστώσει, εντός αυτού του πλαισίου, τη δημιουργία επιλεκτικού οικονομικού πλεονεκτήματος.

166 Εν προκειμένω, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, μολονότι το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 ισοδυναμούσε, όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες πλην όμως μη αναγνωρισθείσες υπεραξίες, με το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 4 του διατάγματος 358/1997 (αιτιολογική σκέψη 99, δεύτερη περίοδος, της προσβαλλομένης αποφάσεως), διαπίστωση από την οποία προκύπτει ότι οποιοδήποτε σύστημα αναπροσαρμογής καθιερωνόταν ενδεχομένως από τον νομοθέτη έπρεπε να εφαρμόζεται αδιακρίτως και υπό τις ίδιες προϋποθέσεις για τις υπεραξίες που αποκομίζονται στο πλαίσιο αμφότερων των συστημάτων (αιτιολογική σκέψη 88 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Ιταλική Δημοκρατία προέβλεψε την εφαρμογή του συστήματος αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 αποκλειστικώς για όσες επιχειρήσεις αναδιοργανώθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 (αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

167 Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Ιταλική Δημοκρατία χορήγησε επιλεκτικό πλεονέκτημα στις ως άνω επιχειρήσεις ίσο προς τη διαφορά μεταξύ του πράγματι καταβληθέντος φόρου κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 και του γενικώς ισχύοντος φόρου που θα είχε καταβληθεί εάν η αναπροσαρμογή διενεργούνταν χωρίς να ισχύει καθεστώς προτιμήσεως (αιτιολογική σκέψη 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

168 Κατά των ανωτέρω εκτιμήσεων, οι προσφεύγουσες προβάλλουν (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 104) ότι το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς δεν μπορεί να αποτελεί πλαίσιο αναφοράς για τον υπολογισμό ενός πλεονεκτήματος, δεδομένου, κατ' ουσία, ότι, εάν δεν ίσχυε το επίμαχο σύστημα αναπροσαρμογής, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δεν θα προέβαιναν σε μεταβίβαση ενεργητικού υποκείμενη στον γενικώς ισχύοντα φόρο.

169 Εντούτοις, επιβάλλεται η επισήμανση ότι η Επιτροπή, κατά την εξέταση καθεστώτος υπό το πρίσμα των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων, δεν υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη τις υποκειμενικές επιλογές στις οποίες θα προέβαιναν οι υπαγόμενοι στο καθεστώς σε περίπτωση που αυτό δεν ίσχυε, αλλά να εξετάζει το επίμαχο καθεστώς προκειμένου να διακριβώσει εάν παρέχεται αντικειμενικώς οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με τη φορολογία ως προς την οποία αυτό εισάγει παρεκκλίσεις και η οποία θα ίσχυε εάν δεν υφίστατο το επίμαχο καθεστώς (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-148/04, Unicredito Italiano, Συλλογή 2005, σ. I-11137, σκέψη 118). Η υπόθεση κατά την οποία, ελλείψει του επίμαχου συστήματος αναπροσαρμογής, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δεν επρόκειτο να μεταβιβάσουν στοιχεία του ενεργητικού τους δεν μπορεί, στο πλαίσιο της παρούσας αντικειμενικής εκτιμήσεως, να ευδοκιμήσει.

170 Οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται επίσης (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 104) ότι το καθοριζόμενο από την κατά κανόνα ισχύουσα φορολογία πλαίσιο αναφοράς δεν είναι το ενδεικνυόμενο για τον λόγο ότι η υπαγωγή στον τακτικό φόρο σε περίπτωση μεταβιβάσεως θα είχε αναμφιβόλως ως συνέπεια για το δικαιούχο ίδρυμα των κατά τον νόμο 218/1990 εισφορών την εξάλειψη της μη αναπροσαρμογής σε επίπεδο ενεργητικού, πλην όμως ουδεμία θα είχε συνέπεια επί της μη αναπροσαρμογής σε επίπεδο μετοχών που αποδόθηκαν στον εισφέροντα οργανισμό.

171 Ως προς την αναφορά των προσφευγουσών στην κατάσταση των εισφερόντων κατά τον νόμο 218/1990 οργανισμών, επιβάλλεται η επισήμανση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ουδόλως αφορά τους εν λόγω οργανισμούς, αλλά απλώς τις δικαιούχους τράπεζες των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει αυτού του νόμου. Με την προσβαλλόμενη απόφαση ερευνάται και διαπιστώνεται πλεονέκτημα μόνον υπέρ των τραπεζών αυτών.

172 Εξ αυτών έπεται ότι στερούνται λυσιτέλειας οι επανειλημμένες αναφορές των προσφευγουσών, εντός του πλαισίου της υπό κρίση προσφυγής (βλ., ιδίως, προπαρατεθείσες σκέψεις 118 και 119), στην κατάσταση των εισφερόντων κατά τον νόμο 218/1990 οργανισμών και, ιδιαιτέρως, στο γεγονός ότι η φορολογική μεταρρύθμιση του 2003 δεν επέφερε, καθόσον τους αφορά, κατάργηση του κινδύνου διπλής φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών οι οποίες διανεμήθηκαν υπό μορφή μερισμάτων.

173 Όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγουσών ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 δεν είναι το προσήκον πλαίσιο αναφοράς, όπως εξάλλου δεν είναι και η κατά κανόνα ισχύουσα φορολογία (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 109), επιχείρημα που τελεί σε αντίφαση με αυτό που μνημονεύθηκε στη σκέψη 174, αρκεί να επισημανθεί ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή δεν θεώρησε ως πλαίσιο αναφοράς το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003.

174 Όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγουσών (βλ. προπαρατεθείσες σκέψεις 111 έως 115) ότι το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 μπορούσε κάλλιστα να εφαρμοστεί για την αναγνώριση των υπεραξιών που αποκομίσθηκαν από τις πραγματοποιηθείσες δυνάμει του νόμου 218/1990 ή του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 εισφορές, επιχείρημα με το οποίο προβάλλεται κατ' ουσία ότι το εν λόγω σύστημα αναπροσαρμογής ήταν, σε κάθε περίπτωση, καταλληλότερο του κατά κανόνα ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος και ότι, εξ αυτού του λόγου, δεν υφίσταται οικονομικό πλεονέκτημα, επιβάλλεται η απόρριψη αυτού του επιχειρήματος.

175 Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις αιτιάσεις ότι, πρώτον, μια τράπεζα εφάρμοσε το 2000 το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 προκειμένου να αποδεσμεύει τις λανθάνουσες υπεραξίες που προέκυψαν από εισφορές δυνάμει του νόμου 218/1990 και, δεύτερον, ότι η εγκύκλιος 207/2000 ορίζει ότι το σύστημα αυτό εφαρμόζεται επί των λανθανουσών υπεραξιών που προέκυψαν από εισφορές δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 115), αυτές δεν έχουν ως συνέπεια την ανατροπή της αποφάσεως της Επιτροπής να θεωρήσει ως πλαίσιο αναφοράς για τον υπολογισμό του πλεονεκτήματος τον κατά κανόνα επιβαλλόμενο φόρο.

176 Όσον αφορά την πρώτη των αιτιάσεων, ότι μια τράπεζα εφάρμοσε το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 προκειμένου να αποδεσμεύει τις λανθάνουσες υπεραξίες που προέκυψαν από εισφορές δυνάμει του νόμου 218/1990, αυτή δεν ενισχύεται από το έγγραφο που σχετικώς προσκομίστηκε και το οποίο αποτελεί απόσπασμα των ετήσιων λογαριασμών της εν λόγω τράπεζας. Συγκεκριμένα, το έγγραφο αυτό, το οποίο προσκομίστηκε κατά τον χρόνο καταθέσεως του υπομνήματος απαντήσεως χωρίς αιτιολογία για την καθυστερημένη πρότασή του, κρίνεται απαράδεκτο δυνάμει του άρθρου 48, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας.

177 Όσον αφορά τη δεύτερη των αιτιάσεων, η οποία στηρίζεται στην εγκύκλιο 207/2000, οι προσφεύγουσες δεν αποδεικνύουν, δια της αναφοράς τους στην εγκύκλιο, ότι η άποψη της Επιτροπής είναι εσφαλμένη και ότι αντικείμενο του άρθρου 14 του νόμου 342/2000 ήταν επίσης η αναγνώριση των λανθανουσών υπεραξιών οι οποίες προέκυψαν από εισφορές δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 ή του νόμου 218/1990.

178 Ως εκ τούτου, και αντιθέτως προς τους ανακριβείς ισχυρισμούς των προσφευγουσών ότι η εν λόγω εγκύκλιος «ρητώς διευκρίνιζε ότι το σύστημα [του άρθρου 14 του νόμου 342/2000] καθιστούσε δυνατή την αποδέσμευση "όλων των υπεραξιών οι οποίες είναι καταχωρισμένες στον ισολογισμό και δεν έχουν αναγνωριστεί σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, ως εκ της καταργήσεως του άρθρου 54, παράγραφος 1, στοιχείο c, των [ενιαίων ρυθμίσεων περί φόρου εισοδήματος (TUIR)] [...], διά της υπαγωγής τους σε φόρο αντικαταστάσεως, υπό τον όρο ότι τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία [...] εξακολουθούν να είναι καταχωρισμένα στον ισολογισμό" που κλείνει κατά τον οριζόμενο στον νόμο χρόνο», η εγκύκλιος αυτή όριζε απλώς ότι «στο άρθρο 14 [του νόμου 342/2000] διευκρινίζεται κατ' ουσίαν ότι οι σημαντικότερες αξίες που έχουν καταχωριστεί στον ισολογισμό και δεν έχουν αναγνωριστεί σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου, ως εκ της καταργήσεως του άρθρου 54, παράγραφος 1, στοιχείο c, του TUIR, μπορούν να αναγνωριστούν, δια της υπαγωγής τους σε φόρο αντικαταστάσεως, υπό τον όρο ότι τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία —εξυπακουομένου ότι συγκαταλέγονται σε όσα απαριθμεί το άρθρο 10 του νόμου [342/2000]— εξακολουθούν να είναι καταχωρισμένα στον ισολογισμό που κλείνει μετά τη θέση σε ισχύ του συμπληρωματικού προϋπολογισμού».

179 Κατ' αυτόν τον τρόπο, η εγκύκλιος 207/2000 όχι μόνο δεν όριζε ότι το άρθρο 14 του νόμου 342/2000 προοριζόταν να εφαρμόζεται επί όλων των λανθανουσών υπεραξιών, αλλά υπενθύμιζε ότι η διάταξη αυτή δεν είχε εφαρμογή —σε αντίθεση με τα άρθρα 17 έως 19 του νόμου 342/2000— επί όλων των στοιχείων του ενεργητικού που εμφαίνονται στον ισολογισμό αλλά μόνον όσων απαριθμούνταν στο άρθρο 10 αυτού του νόμου.

180 Επιπλέον, η εγκύκλιος 207/2000, στην οποία συντόμως παραπέμπουν οι προσφεύγουσες χωρίς όμως να παραθέτουν τις ιταλικές διατάξεις στις οποίες αυτή αναφέρεται, δεν κάνει λόγο για τις επίμαχες στη υπό κρίση υπόθεση λανθάνουσες υπεραξίες, δηλαδή αυτές που προέκυψαν από εισφορές δυνάμει του νόμου 218/1990 ή του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, υπεραξίες οι οποίες, αντιθέτως, αποτελούν αντικείμενο του σημείου 1.3 της εγκυκλίου 207/2000, σχετικά με τα άρθρα 17 έως 19 του νόμου 342/2000. Η εν λόγω εγκύκλιος προσθέτει επίσης, σε προηγούμενη του ως άνω σημείου φράση, ότι «επιβάλλεται να επαναληφθεί η διευκρίνιση ότι αναγνωρίζονται μόνον όσα περιουσιακά στοιχεία έχουν αποτιμηθεί εκ νέου δυνάμει των ερμηνευόμενων μέχρις αυτού του σημείου διατάξεων».

181 Από τα ανωτέρω έπεται ότι οι προσφεύγουσες, με τις αναφορές τους στην εγκύκλιο 207/2000, οι οποίες συνίστανται σε ατελείς παραπομπές με ανεπαρκείς εξηγήσεις, δεν καταδεικνύουν την κατ' ισχυρισμόν εσφαλμένη άποψη της Επιτροπής ότι τα άρθρα 10 και 14 του νόμου 342/2000 και τα άρθρα 17 έως 19 του ίδιου νόμου, άρα, κατ' ακολουθία, και τα δυο συστήματα αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφοι 25 και 26, του νόμου 350/2003, επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς.

182 Δεδομένου του διαφορετικού αντικειμένου των δυο συστημάτων αναπροσαρμογής, δεν παρίστατο ανάγκη συγκρίσεως μεταξύ της αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 και της αναπροσαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 25, του ίδιου νόμου.

183 Το μόνο μέτρο προς το οποίο μπορεί να συγκριθεί η αναπροσαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 είναι ενδεχομένως το σύστημα αναπροσαρμογής του άρθρου 19 του νόμου 342/2000, με το οποίο ο νομοθέτης επεξέτεινε την εφαρμογή της κατά το άρθρο 17 του νόμου 342/2000 αναπροσαρμογής σε όσες επιχειρήσεις αποτελούσαν αντικείμενο αναδιοργανώσεως δυνάμει του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997.

184 Εντούτοις, δεδομένου ότι η ισχύς του άρθρου 19 του νόμου 342/2000 δεν παρατάθηκε από τον νόμο 350/2003 και ότι η αναπροσαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν αποτελεί, εξ αυτού του λόγου, μέτρο γενικής ισχύος εφαρμοζόμενο υπό τις ίδιες προϋποθέσεις σε όλες τις συγκρίσιμες φορολογικές αναγνωρίσεις υπεραξιών (αιτιολογική σκέψη 88 της προσβαλλομένης αποφάσεως), αλλά μέτρο εφαρμοζόμενο αποκλειστικώς στις υπεραξίες που αποκομίζουν ορισμένα πιστωτικά ιδρύματα επ' αφορμή μόνον των αναδιοργανώσεων που διέπονται από τον νόμο 218/1990 (αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως), ορθώς η Επιτροπή θεώρησε ως πλαίσιο αναφοράς τον κατά κανόνα επιβαλλόμενο φόρο ο οποίος θα οφειλόταν εάν δεν ίσχυε το εν λόγω σύστημα αναπροσαρμογής.

185 Επιπλέον, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, κατά την παρατιθέμενη στη σκέψη 162 νομολογία, το γεγονός ότι ισχύουν και άλλες παρεκκλίσεις από το κατά κανόνα ισχύον φορολογικό καθεστώς πέραν όσων εισάγονται με το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν ανατρέπει τη διαπίστωση ότι το σύστημα αυτό έχει, εκ των πραγμάτων, εξαιρετικό χαρακτήρα και ότι η εφαρμογή του περιορίζεται σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

186 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις συνάγεται ότι, σε αντίθεση προς τους ισχυρισμούς των προσφευγουσών, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη υιοθετώντας ως πλαίσιο αναφοράς για τη διαπίστωση ενδεχόμενου οικονομικού πλεονεκτήματος το πλαίσιο της κατά κανόνα ισχύουσας φορολογίας.

187 Όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγουσών (βλ. προπαρατεθείσες σκέψεις 105 επ.) ότι, και στην περίπτωση που η κατά κανόνα ισχύουσα φορολογία λογισθεί ως πλαίσιο αναφοράς δεν υφίσταται οικονομικό πλεονέκτημα, επιβάλλεται η απόρριψή του καθόσον στηρίζεται, και αυτό επίσης, σε εκτιμήσεις αντλούμενες από τις υποκειμενικές επιλογές στις οποίες ενδεχομένως να προέβαιναν επιχειρήσεις εάν δεν ίσχυε το επίμαχο σύστημα αναπροσαρμογής. Συγκεκριμένα, όπως επισημάνθηκε ανωτέρω στη σκέψη 169, η Επιτροπή, κατά την εξέταση καθεστώτος υπό το πρίσμα των διατάξεων περί κρατικών ενισχύσεων, δεν υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη τις υποκειμενικές επιλογές τις οποίες θα αποφάσιζαν οι υπαγόμενοι στο καθεστώς σε περίπτωση που αυτό δεν ίσχυε, αλλά να εξετάζει το επίμαχο καθεστώς αυτό καθεαυτό προκειμένου να διακριβώσει εάν παρέχεται αντικειμενικώς οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με τη φορολογία ως προς την οποία αυτό εισάγει παρεκκλίσεις και η οποία θα ίσχυε εάν δεν υφίστατο το επίμαχο καθεστώς.

188 Όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγουσών (βλ. προαπαρατεθείσα σκέψη 107), το οποίο αντλείται από το γεγονός ότι η Επιτροπή όφειλε, κατά τον υπολογισμό του πλεονεκτήματος, να λάβει υπόψη —πράγμα το οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 92 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν έπραξε— ότι ο κατά κανόνα επιβαλλόμενος φόρος επί της υπεραξίας σε περίπτωση μεταβιβάσεως μπορούσε να καταβληθεί σε πέντε άτοκες ετήσιες δόσεις, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, κατά τη νομολογία, καίτοι το άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ επιβάλλει στην Επιτροπή, πριν εκδώσει την απόφασή της, να συγκεντρώσει τις παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων μερών, η έλλειψη παρατηρήσεων δεν την εμποδίζει να κρίνει μια ενίσχυση ασύμβατη προς την κοινή αγορά (απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-113/00, Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-7601, σκέψη 39). Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη της στοιχεία σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά ή το ισχύον δίκαιο που θα μπορούσαν να της είχαν προσκομισθεί κατά τη διοικητική διαδικασία αλλά δεν της προσκομίστηκαν, διότι η Επιτροπή δεν υποχρεούται να εξετάζει αυτεπάγγελτα και στηριζόμενη σε εικασίες ποια στοιχεία θα μπορούσαν να της είχαν υποβληθεί (βλ. αποφάσεις του Πρωτοδικείου της 14ης Ιανουαρίου 2004, T-109/01, Fleuren Compost κατά Επιτροπής, Συλλογή 2004, σ. II-127, σκέψεις 48 και 49, και της 14ης Δεκεμβρίου 2005, T-200/04, Regione autonoma della Sardegna κατά Επιτροπής, που δεν δημοσιεύθηκε στη Συλλογή, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πάντως, οι προσφεύγουσες δεν αμφισβητούν ότι η σχετική ένσταση δεν προτάθηκε κατά το στάδιο της επίσημης διαδικασίας έρευνας, μολονότι η Επιτροπή, στις παραγράφους 29 και 37 της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, επέστησε ρητώς την προσοχή

των ενδιαφερομένων μερών στο σχετικό με τον υπολογισμό του πλεονεκτήματος ζήτημα. Το επιχείρημα των προσφευγουσών πρέπει συνεπώς να απορριφθεί.

189 Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι προσφεύγουσες δεν ενισχύουν το επιχείρημά τους με αναφορά στις οικείες διατάξεις της ιταλικής φορολογίας, ενώ δεν ισχυρίζονται, ούτε βεβαίως αποδεικνύουν, ότι η συνεκτίμηση της σταδιακής καταβολής, εάν υποτεθεί ότι αυτή μπορούσε να γίνει εν προκειμένω, επρόκειτο να επιφέρει την εξάλειψη του οικονομικού πλεονεκτήματος το οποίο η Επιτροπή, στην αιτιολογική σκέψη 92 της προσβαλλομένης αποφάσεως, υπολόγισε σε πλέον των 586 εκατομμυρίων ευρώ.

190 Όσον αφορά τα επιχειρήματα των προσφευγουσών (βλ. προπαρατεθείσες σκέψεις 117επ.), ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν μπορεί να λογισθεί ως παρέχον επιλεκτικό πλεονέκτημα, στο μέτρο που οι υπαγόμενες στο σύστημα αυτό επιχειρήσεις και οι δικαιούχοι επιχειρήσεις εισφορών ενεργητικού που δεν αποτελούν αντικείμενο του νόμου 218/1990 ευρίσκονται σε σαφώς διαφορετικές καταστάσεις, αυτά πρέπει να απορριφθούν.

191 Συγκεκριμένα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως υπενθυμίζει η Επιτροπή, ο ίδιος ο Ιταλός νομοθέτης και όχι το εν λόγω κοινοτικό όργανο έκρινε, στο πλαίσιο της προπαρασκευής του νόμου 342/2000, ότι το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 αναπαρήγαγε κατ' ουσία το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990, με συνέπεια την καθιέρωση, δια των άρθρων 17 έως 19 του νόμου 342/2000, ενιαίου συστήματος αναπροσαρμογής για τη φορολογική αναγνώριση των λανθανουσσών υπεραξιών που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις πραγματοποιούμενες υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας δυνάμει του ενός ή του άλλου συστήματος.

192 Πάντως, οι διαφορές τις οποίες προβάλλουν οι προσφεύγουσες στερούνται είτε καθοριστικής σημασίας είτε κρισιμότητας.

193 Συγκεκριμένα, όσον αφορά τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του καθεστώτος που καθιερώνει ο νόμος 218/1990 και, άρα, την υποχρέωση των δημόσιων πιστωτικών ιδρυμάτων να εισφέρουν τα τραπεζικά στοιχεία ενεργητικού σε ανώνυμες εταιρίες (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 118), αρκεί η διαπίστωση ότι η εν λόγω υποχρέωση επιβλήθηκε μόλις το 1993 (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 6). Επομένως, ήδη προ της επιβολής της ως άνω υποχρεώσεως, ο νόμος 218/1990 καθιέρωνε τη φορολογική ουδετερότητα για όσες εισφορές ενεργητικού πραγματοποιούσαν στο πλαίσιο αυτού τα δημόσια πιστωτικά ιδρύματα.

194 Όσον αφορά το γεγονός ότι το σύστημα του νόμου 218/1990 ήταν, κατά τις προσφεύγουσες, «εξαιρετικό» και προσωρινό, καθόσον εφαρμοζόταν αποκλειστικώς στα δημόσια πιστωτικά ιδρύματα και για περιορισμένη χρονική περίοδο (1990-1995), ενώ το σύστημα του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 ήταν «γενικό» και σταθερό (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 121), επιβάλλεται η επισήμανση ότι το γεγονός αυτό ουδόλως συνεπάγεται τη διαφοροποίηση των συστημάτων αυτών σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου.

195 Αναφορικά με το γεγονός ότι οι εισφέροντες δυνάμει του νόμου 218/1990 οργανισμοί όφειλαν να καταβάλουν, κατά την εισφορά, τακτικό φόρο επί του 15 % της υπεραξίας, ενώ το σύστημα του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 καθιέρωνε απόλυτη φορολογική ουδετερότητα (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 121), επιβάλλεται η υπόμνηση ότι (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 171) η προσβαλλόμενη απόφαση ουδόλως αφορά τους εισφέροντες οργανισμούς, αλλά μόνο τις δικαιούχους επιχειρήσεις των πραγματοποιούμενων δυνάμει του νόμου 218/1990 εισφορών και το επιλεκτικό πλεονέκτημα που χορηγήθηκε στις εν λόγω επιχειρήσεις, για τον λόγο ότι η αναπροσαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 εφαρμοζόταν αποκλειστικώς σε αυτές.

196 Επιπλέον, όπως, κατ' ουσία, προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 100 της προσβαλλομένης αποφάσεως και το υπόμνημα αντικρούσεως της Επιτροπής, η συνεκτίμηση του συνολικού φορολογικού βάρους επί των εισφορών που πραγματοποιήθηκαν εξ αρχής —συμπεριλαμβανομένου του βάρους που έφεραν οι εισφέροντες οργανισμοί— στερούνταν λυσιτέλειας δεδομένου ότι το μόνον ερώτημα που ετίθετο αφορούσε την ευνοϊκή μεταχείριση της οποίας ετύγχαναν αποκλειστικώς οι λανθάνουσες υπεραξίες που εξακολουθούσαν να εμφαίνονται στους ισολογισμούς των δικαιούχων επιχειρήσεων των εισφορών δυνάμει του νόμου 218/1990. Επιπλέον, η συνεκτίμηση αυτή δεν ήταν δυνατή, αφής στιγμής η Επιτροπή δεν γνώριζε, ούτε είχε την υποχρέωση να γνωρίζει στο πλαίσιο έρευνας σχετικής με καθεστώς κρατικών ενισχύσεων, τον ακριβή όγκο των λανθανουσών υπεραξιών που εξακολουθούσε να είναι

καταχωρισμένος στους ισολογισμούς και τον ακριβή όγκο που φορολογήθηκε είτε στο πλαίσιο αναπροσαρμογής είτε στο πλαίσιο διανομής υπό μορφή μερισμάτων.

197 Συνεπώς, ματαίως οι προσφεύγουσες επικαλούνται τις διαφορές μεταξύ του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990 και αυτού του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 προς στήριξη του ισχυρισμού ότι, δεδομένων των διαφορών αυτών, δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα.

198 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις έπεται ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη διαπιστώνοντας, κατόπιν συγκρίσεως μεταξύ του συστήματος του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 και του κατά κανόνα ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος, την ύπαρξη επιλεκτικού οικονομικού πλεονεκτήματος αντιστοιχούντος στη διαφορά μεταξύ του καταβληθέντος δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 φόρου και του φόρου που θα οφειλόταν στο πλαίσιο της κατά κανόνα ισχύουσας φορολογίας.

199 Επιβάλλεται, εν συνεχεία, η εξέταση της αιτιάσεως των προσφευγουσών (βλ. προπαρατεθείσες σκέψεις 123 επ.) ότι η Επιτροπή κακώς έκρινε ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας του συστήματος του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από την εσωτερική λογική του συστήματος.

200 Στο πλαίσιο αυτό, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται κατ' ουσία (βλ. προπαρατεθείσες σκέψεις 124 έως 130) ότι η φορολογική μεταρρύθμιση του 2003 είχε ως συνέπεια να εξαλειφθεί κάθε κίνδυνος διπλής φορολογήσεως των υπεραξιών εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού υπό το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του άρθρου 4 του νομοθετικού διατάγματος 358/1997, δηλαδή η φορολόγηση των εισφερουσών εταιριών και των δικαιούχων των εισφορών εταιριών. Αντιθέτως, η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση δεν εξάλειψε τον κίνδυνο διπλής φορολογήσεως για τις υπεραξίες εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού υπό το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας του νόμου 218/1990. Το γεγονός αυτό εξηγεί την απόφαση του Ιταλού νομοθέτη να

παρατείνει την ισχύ του συστήματος αναπροσαρμογής των άρθρων 17 και 18 του νόμου 342/2000 μόνον ως προς τις πραγματοποιούμενες δυνάμει του νόμου 218/1990 εισφορές.

201 Εντούτοις, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν αφορά τους εισφέροντες οργανισμούς αλλά αποκλειστικώς τα τραπεζικά ιδρύματα που είναι δικαιούχοι εισφορών δυνάμει του νόμου 218/1990 καθώς και το οικονομικό πλεονέκτημα που παρέχεται στα εν λόγω ιδρύματα με το επίμαχο σύστημα. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι οι εισφέροντες δυνάμει του νόμου 218/1990 οργανισμοί υπόκεινται ενδεχομένως σε φόρο εξαιτίας υφιστάμενης δυνατότητας διπλής φορολογήσεως δεν αποτελεί λόγο χορηγήσεως στις δικαιούχους τράπεζες επιλεκτικού πλεονεκτήματος μέσω του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003.

202 Επομένως, ορθώς η Επιτροπή, στην αιτιολογική σκέψη 105 της προσβαλλομένης αποφάσεως, έκρινε ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα με συνέπειες ως προς τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των πιστωτικών ιδρυμάτων που υπόκεινται σε αναδιοργανώσεις δυνάμει του νόμου 218/1990 σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις.

203 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 131) ότι το επίμαχο σύστημα αποτελεί απλώς παράταση, υπέρ των τραπεζικών επιχειρήσεων που υποβάλλονται σε αναδιοργανώσεις δυνάμει του νόμου 218/1990, συστήματος αναπροσαρμογής το οποίο προϋπήρχε χωρίς να έχει χαρακτηριστεί από την Επιτροπή ως μέτρο κρατικής ενισχύσεως, επιβάλλεται η απόρριψή του.

204 Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία, από απόψεως εφαρμογής του άρθρου 87 ΕΚ, δεν έχει σημασία εάν η κατάσταση του προσώπου που εικάζεται ότι ωφελείται από το μέτρο βελτιώθηκε ή επιδεινώθηκε σε σχέση με το προϊσχύσαν δίκαιο ή εάν, αντίθετα, δεν υπέστη καμία διαχρονική μεταβολή. Το μόνο που πρέπει να εξακριβωθεί

είναι εάν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής, υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ έναντι άλλων επιχειρήσεων που τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο (βλ. απόφαση Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, σκέψη 160 ανωτέρω, σκέψη 41 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

205 Επομένως, εν προκειμένω, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η διατήρηση από το άρθρο 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 του συστήματος αναπροσαρμογής των άρθρων 17 και 18 του νόμου 342/2000 αποκλειστικώς υπέρ των επιχειρήσεων που είναι δικαιούχοι εισφορών πραγματοποιούμενων δυνάμει του νόμου 218/1990, παρείχε στις επιχειρήσεις αυτές επιλεκτικό πλεονέκτημα σε σχέση με επιχειρήσεις δικαιούχους εισφορών λόγω αναδιοργανώσεων που πραγματοποιούνται εκτός πλαισίου του νόμου 218/1990 (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 202).

206 Τέλος, καθόσον οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003 αποτελεί υφιστάμενη ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 1 του κανονισμού 659/1999, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, όπως έκρινε η Επιτροπή, η μόνη περίπτωση υφιστάμενης ενισχύσεως που είναι ενδεχομένως κρίσιμη στην υπό κρίση υπόθεση είναι η σχετική με μέτρο το οποίο «όταν τέθηκε σε ισχύ δεν αποτελούσε ενίσχυση, αλλά στη συνέχεια έγινε ενίσχυση λόγω της εξέλιξης της κοινής αγοράς και χωρίς να μεταβληθεί από το κράτος μέλος». Πάντως, εν προκειμένω, η εφαρμογή του επίμαχου συστήματος αναπροσαρμογής, ενώ προγενεστέρως ήταν δυνατή για όλες τις δικαιούχους επιχειρήσεις εισφορών πραγματοποιούμενων υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας, περιορίστηκε αποκλειστικώς στις δικαιούχους επιχειρήσεις εισφορών δυνάμει του νόμου 218/1990, με παρέμβαση του Ιταλού νομοθέτη.

207 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η Επιτροπή, διαπιστώνοντας στην υπό κρίση υπόθεση την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως, δεν παρέβη το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

208 Σημειωτέον, ως εκ περισσού, ότι, έστω και εάν υποτεθεί ότι η Επιτροπή θεώρησε ως πλαίσιο αναφοράς για τον καθορισμό πλεονεκτήματος όχι την κατά κανόνα ισχύουσα φορολογία αλλά το σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003, το εν λόγω όργανο θα διέτασσε την ανάκτηση της κρατικής ενισχύσεως υπό τους ίδιους όρους με αυτούς της προσβαλλομένης αποφάσεως.

209 Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη, πρώτον, το γεγονός ότι οι καταβληθέντες προ του νόμου 350/2003 φόροι (ιδίως ο φόρος που καταβλήθηκε από τους εισφέροντες δυνάμει του νόμου 218/1990 οργανισμούς, αυτομάτως κατά την εισφορά, επί του 15 % της αποκομισθείσας υπεραξίας) (βλ. προπαρατεθείσα σκέψη 195), είναι άσχετοι προς τον υπολογισμό του πλεονεκτήματος, ότι, δεύτερον, οι μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές που καθορίζουν αντιστοίχως η παράγραφος 25 και η παράγραφος 26 του άρθρου 2 του νόμου 350/2003 διαφέρουν (βλ. αντιστοίχως σκέψεις 27 και 29 ανωτέρω) και ότι, τρίτον, ο καθορισμός του πλεονεκτήματος έχει αντικειμενικό χαρακτήρα (βλ. σκέψεις 169 και 187 ανωτέρω), θα διαπίστωνε την ύπαρξη επιλεκτικού οικονομικού πλεονεκτήματος το οποίο, παρότι κατώτερο του ποσού που διαπιστώθηκε στην αιτιολογική σκέψη 92 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως «ήσσονος σημασίας», δεδομένου, όπως επισημάνθηκε στην αιτιολογική σκέψη 102 της προσβαλλομένης αποφάσεως, του μη διαφανούς χαρακτήρα του.

210 Επιπλέον, πλεονέκτημα, όπως αυτό που διαπιστώθηκε στην προσβαλλόμενη απόφαση, δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από τις εκτιμήσεις που προέβαλαν οι προσφεύγουσες και αντλούνταν από τη λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση που επιφυλάχθηκε στους εισφέροντες δυνάμει του νόμου 218/1990 οργανισμούς μετά τη φορολογική μεταρρύθμιση του 2003. Συγκεκριμένα, όπως ήδη επισημάνθηκε, η προσβαλλόμενη απόφαση ουδόλως αφορά τους εισφέροντες οργανισμούς αλλά αποκλειστικώς τις δικαιούχους τράπεζες των πραγματοποιούμενων δυνάμει του νόμου 218/1990 εισφορών. Οι εν λόγω τράπεζες, έχοντας την αποκλειστική δυνατότητα να εφαρμόζουν το

σύστημα του άρθρου 2, παράγραφος 26, του νόμου 350/2003, έτυχαν επιλεκτικού πλεονεκτήματος με επιπτώσεις στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους έναντι όλων των άλλων επιχειρήσεων (βλ., συναφώς, αιτιολογική σκέψη 105 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

211 Εξ αυτού έπεται ότι ακόμη και η σύγκριση μεταξύ του επίμαχου συστήματος και αυτού του άρθρου 2, παράγραφος 25, του νόμου 350/2003 θα είχε ως συνέπεια η Επιτροπή να διαπιστώσει την ύπαρξη κρατικής ενισχύσεως, με τους όρους του άρθρου 1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και να διατάξει την ανάκτησή της, με τους όρους του άρθρου 3, παράγραφος 2, της ως άνω αποφάσεως.

212 Δεδομένου ότι απορρίφθηκαν όλοι οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν οι προσφεύγουσες, επιβάλλεται η απόρριψη της υπό κρίση προσφυγής.

Επί των δικαστικών εξόδων

213 Κατά το άρθρο 87, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

214 Επειδή οι προσφεύγουσες ηττήθηκαν, πρέπει να καταδικαστούν στα δικαστικά έξοδα καθώς και στα έξοδα της Επιτροπής, σύμφωνα με τα αιτήματα αυτής.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την BNP Paribas και την Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) στα δικαστικά έξοδα.

Βηλαράς Prek Ciucă

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο την 1η Ιουλίου 2010.

(υπογραφές)