UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

1 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa T-335/08,

**BNP Paribas**, kotipaikka Pariisi (Ranska), ja

**Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL)**, kotipaikka Rooma (Italia),

edustajinaan asianajajat R. Silvestri, G. Escalar ja M. Todino,

kantajina,

vastaan

**Euroopan komissio**, asiamiehinään V. Di Bucci ja E. Righini,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

jossa on kyse valtiontuesta C 15/07 (aiempi NN 20/07), jota Italia on myöntänyt verokannustimina tietyille uudelleenjärjestelyn kohteena olleille luottolaitoksille, 11.3.2008 tehdyn komission päätöksen 2008/711/EY (EUVL L 237, s. 70) kumoamisvaatimuksesta,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Prek ja V. M. Ciucă,

kirjaaja: hallintovirkamies T. Weiler,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.1.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

**tuomion**

## Asian tausta

*Kyseessä olevat Italian säännökset*

1 Vuonna 1990 Italian oikeudessa toimialan siirtäminen apporttina rinnastettiin verotuksessa omaisuuserien myyntiin, ja tällöin siirrettyjen varojen käyvän arvon ja niiden verotusarvon erotuksesta oli maksettava yhteisöveroa.

2 Italian pankkitoiminnan järkeistämiseksi ja erityisesti, jotta pankkialan julkiset laitokset voivat ottaa oikeudelliseksi muodoksi asianmukaisempana pidetyn osakeyhtiömuodon, julkisoikeudellisten luottolaitosten varallisuuspohjan rakenteellisesta uudistamisesta ja lujittamisesta 30.7.1990 annetulla lailla nro 218 (legge nº 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico) (GURI nro 182, 6.8.1990; jäljempänä laki nro 218/1990)

otettiin käyttöön verotuksellinen poikkeusjärjestely, jonka tarkoituksena oli helpottaa näiden julkisten pankkilaitosten käyttöomaisuushyödykkeiden ja muun pankkiomaisuuden siirtämistä olemassa oleville tai vastaperustetuille yksityisille luottolaitoksille (lain nro 218/1990 1 § ja 7 §:n 2 momentti).

3 Tämän järjestelmän nojalla 85:tä prosenttia pääomavoitosta, joka realisoitui sen jälkeen, kun julkinen luottolaitos oli siirtänyt varoja yksityiselle luottolaitokselle kyseisen yksityisen luottolaitoksen osakkeita vastaan, ei otettu huomioon verotuksessa – eikä näin ollen verotettu – ennen kuin pääomavoitto realisoitui tosiasiallisesti, tapahtuipa tämä, kun siirtävä laitos jakoi osakkeenomistajilleen osinkoina tekemänsä pakollisen varauksen määrän (joka vastasi saatujen osakkeiden taseeseen kirjatun arvon ja siirrettyjen varojen verotusarvon erotusta) tai kun siirtävä laitos luovutti saamiaan osakkeita tai kun vastaanottava yhtiö luovutti siirrettyjä varoja.

4 Siirtävältä laitokselta kannettiin sen sijaan välittömästi vero, jonka verokanta oli normaali yhteisöveron verokanta, jäljelle jääneestä 15 prosentin osuudesta varojensiirron yhteydessä saadusta pääomavoitosta. Tähän verotukseen liittyen tätä 15 prosentin osuutta pääomavoitosta verotettiin varojensiirron vastikkeeksi saatujen osakkeiden verotusarvon korotuksena siirtävän laitoksen kirjanpidossa ja siirrettyjen varojen verotusarvon korotuksena vastaanottavan yhtiön kirjanpidossa.

5 Tämä lailla nro 218/1990 luotu verotuksen osittaisen neutraalisuuden järjestelmä johti tämän vuoksi verotusarvojen kaksinkertaiseen poikkeamiseen kirjanpitoarvoista eli siihen, että nämä verotusarvot poikkesivat sekä siirrettyjen varojen osalta (vastaanottavan yhtiön kirjanpito) että vastikkeeksi saatujen osakkeiden osalta (siirtävän laitoksen kirjanpito). Siirrettyjen varojen ja vastikkeeksi saatujen osakkeiden

kirjanpitoarvot vastasivat näiden varojen ja osakkeiden käypää arvoa varojensiirron toteuttamispäivänä, kun taas näiden varojen ja osakkeiden verotusarvot vastasivat varojen verotusarvoa silloin, kun ne olivat siirtävän laitoksen omistuksessa, ja niitä korotettiin 15 prosentin osalta saadusta pääomavoitosta ja verotettiin välittömästi.

6 Lain nro 218/1990 7 §:n 6 momentissa säädetyn määräajan jatkumisesta annettiin 26.11.1993 laki nro 489 (legge nº 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) (GURI nro 284, 3.12.1993), jonka 2 §:ssä säädettiin julkisille luottolaitoksille, joiden koko säätiövarallisuus tai suurin osa siitä oli valtion hallussa, velvollisuus muuttua osakeyhtiöiksi laissa nro 218/1990 säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti viimeistään 30.6.1994.

7 Lailla nro 218/1990, joka koski nimenomaisesti Italian julkisen pankkisektorin uudelleenjärjestelyä, luodun verotuksen osittaisen neutraalisuuden järjestelmän lisäksi Italian tasavalta pani 30.12.1992 direktiivin 90/434/ETY täytäntöönpanosta annetulla asetuksella nro 544 (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 società di Stati membri diversi) (GURI nro 9, 13.1.1993) täytäntöön eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL L 225, p. 1). Tämän direktiivin tavoitteena oli yhteisen verojärjestelmän käyttöön ottamisella poistaa kansallisista lainsäädännöistä johtuvat kilpailun vääristymät ja helpottaa eri jäsenvaltioiden yhtiöiden uudelleenjärjestelytoimia välttämällä verotusta näitä toimia toteutettaessa samalla varmistaen kyseessä olevien jäsenvaltioiden taloudelliset edut (direktiivin 90/434 johdanto-osan ensimmäisestä kuudenteen perustelukappale).

8 Direktiivissä 90/434 ja sen täytäntöönpanoa koskevissa Italian säännöksissä säädettiin verotuksen neutraalisuuden järjestelmästä, jota voidaan verrata lailla nro 218/1990 luotuun järjestelmään, paitsi että niillä luotiin verotuksen täysimääräinen neutraalisuus, jonka mukaan osaa saadusta pääomavoitosta ei verotettu välittömästi, ja ne eivät johtaneet verotusarvojen kaksinkertaiseen poikkeamiseen kirjanpitoarvoista, eli sekä saatujen osakkeiden osalta että siirrettyjen varojen osalta, vaan verotusarvojen poikkeamiseen pelkästään siirrettyjen varojen osalta, eli pelkästään varat vastaanottavan yhtiön kirjanpidossa.

9 Julkisen talouden tervehdyttämiseksi ja heikossa asemassa olevien alueiden työllisyyden hyväksi toteutettavista kiireellisistä toimenpiteistä 23.2.1995 annetun asetuksen nro 41 (decreto législativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse) (GURI nro 45, 23.2.1995; jäljempänä asetus nro 41/1995) 23 §:ssä Italian lainsäätäjä myönsi ensimmäistä kertaa lain nro 218/1990 nojalla toteutetuilla varojensiirroilla varoja vastaanottaneille yhtiöille mahdollisuuden täsmäyttää siirrettyjen varojen ja siirtävien laitosten saamien osakkeiden verotusarvot vastaamaan näiden varojen ja osakkeiden korkeampia verotusarvoja poistaen näin verotusarvojen poikkeamat ja vapauttaen siirtävän laitoksen kirjanpitoon tehdyn pakollisen varauksen veron pidätykseltä. Tämän täsmäytyksen edellytyksenä oli se, että vastaanottava yhtiö maksoi 14 prosentin suuruisen korvaavan veron pelkästään siirrettyjen varojen verotusarvon täsmäyttämisestä tai 18 prosentin suuruisen korvaavan veron sekä näiden varojen että siirtävän laitoksen saamien osakkeiden verotusarvon täsmäyttämisestä. Jos täsmäytysmahdollisuutta käytettiin, sen piti koskea kaikkia lain nro 218/1990 nojalla toteutetun uudelleenjärjestelyn yhteydessä siirrettyjä varoja, eikä sitä voitu ulottaa muihin omaisuuseriin, joiden verotusarvo oli kirjanpitoarvoa alempi.

10 Koska direktiiviä 90/434 sovellettiin ainoastaan eri jäsenvaltioiden yhtiöiden uudelleenjärjestelyihin, Italian tasavalta laajensi 8.10.1997 yritysten lopettamisiin, siirtoihin, sulautumisiin, diffuusioihin ja osuuksienvaihtoihin sovellettavan tuloveron uudelleenjärjestämisestä annetulla asetuksella nro 358 (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) (GURI nro 249,

24.10.1997; jäljempänä asetus nro 358/1997) itsenäisesti verotuksen neutraalisuuden järjestelmän koskemaan Italian alueella sijaitsevien yhtiöiden uudelleenjärjestelyjä ehdottaen toimijoille vaihtoehtoista ratkaisua, jossa pääomavoittoa verotetaan välittömästi.

11 Verotuksen neutraalisuuden järjestelmästä säädettiin asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä. Tämän järjestelmän perusteella toimialan varojen siirtäminen Italian alueella sijaitsevien yhtiöiden välillä oli verotuksellisesti neutraalia edellyttäen, että siirtävän laitoksen saamille osakkeille annetaan siirrettyjen varojen verotusarvo ja vastaanotetuille varoille annetaan verotusarvo, joka niillä oli, kun ne olivat siirtävän yhtiön omistuksessa (verotuksen neutraalisuuden järjestelmän alainen siirto).

12 Tämä asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetty verotuksen neutraalisuuden järjestelmä aiheutti näin ollen samoin kuin lain nro 218/1990 järjestelmä verotusarvojen kaksinkertaisen poikkeamisen kirjanpitoarvoista, eli sekä siirrettyjen varojen osalta (varat vastaanottavan yhtiön kirjanpito) että näiden varojen vastikkeeksi saatujen osakkeiden osalta (siirtävän yhtiön kirjanpito).

13 Vaihtoehtoisena ratkaisuna, jossa pääomavoittoa verotetaan välittömästi, asetuksen nro 358/1997 3 §:ssä säädettiin 19 prosentin suuruisen korvaavan veron maksamisesta uudelleenjärjestelyn yhteydessä. Koska pääomavoitto otettiin näin huomioon verotuksessa, omaisuuserien verotusarvot eivät poikenneet niiden kirjanpitoarvoista (kirjanpidon neutraalisuuden järjestelmän alainen siirto).

14 Italian lainsäätäjä otti 21.11.2000 verotoimenpiteistä annetulla lailla nro 342 (legge n° 342 su misure in materia fiscale) (GURI nro 276, Supplemento ordinario 25.11.2000; jäljempänä laki nro 342/2000) käyttöön kolme väliaikaista järjestelmää.

15 Ensimmäinen järjestelmä, josta säädettiin lain nro 342/2000 10 §:ssä, koski yritysten tiettyjen omaisuuserien arvioimista uudelleen. Tämän säännöksen perusteella yritykset saattoivat ”määrittää uudelleen aineellisen ja aineettoman omaisuutensa arvon, lukuun ottamatta yrityksen toimialan mukaiseen tuotantoon tai vaihdantaan käytettävää omaisuutta, sekä valvotuissa yhtiöissä tai siviilikoodeksin 2359 §:n nojalla rajoitetuissa yhtiöissä omistamiensa osakkuuksien arvon, kun nämä osakkuudet ovat käyttöomaisuushyödykkeitä, sellaisina kuin ne on kirjattu viimeistään 31.12.1999 päättyneen tilikauden taseeseen”.

16 Lain nro 342/2000 12 §:n mukaan tässä uudelleenarvostusta koskevassa järjestelmässä määrättiin, että taseeseen uudelleenarvostuksen jälkeen kirjatuista suuremmista arvoista on maksettava 19 prosentin suuruinen korvaava vero sellaisten omaisuuserien osalta, joista voidaan tehdä poistoja, ja 15 prosentin suuruinen korvaava vero sellaisten omaisuuserien osalta, joista ei voida tehdä poistoja.

17 Toinen järjestelmä, josta säädettiin lain nro 342/2000 14 §:ssä, koski lain nro 342/2000 10 §:ssä mainittujen omaisuuserien osalta verotusarvojen täsmäyttämistä taseeseen kirjattuihin suurempiin kirjanpitoarvoihin. Lain 14 §:ssä säädettiin, että ”12 §:n säännöksiä voi[tiin] soveltaa – – 10 §:ssä mainittujen omaisuuserien tässä samassa 10 §:ssä tarkoitettuun taseeseen kirjattujen suurempien arvojen ottamiseksi huomioon luonnollisten henkilöiden tuloveroa, oikeushenkilöiden tuloveroa ja tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavaa veroa kannettaessa”.

18 Lain nro 342/2000 10 §:n mukainen uudelleenarvostus, joka on kirjanpitoa koskeva toimenpide, jolla on myös verotukseen kohdistuva vaikutus, ja saman lain 14 §:n mukainen täsmäytys, joka on verotusta koskeva toimenpide, johtivat yhdistettynä niin sanottuun ”verotukselliseen” uudelleenarvostukseen, joka käsittää taseeseen kirjattujen kirjanpitoarvojen uudelleenarvostuksen käypiin arvoihin ja poikkeavien verotusarvojen täsmäytyksen näin uudelleenarvostettuihin kirjanpitoarvoihin.

19 Kolmas järjestelmä koski verotusarvojen täsmäytystä kirjanpitoarvoihin, jotka on kirjattu niiden yhtiöiden taseeseen, joita lain nro 218/1990 tai asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutetut uudelleenjärjestelyt koskivat. Lain nro 342/2000 17, 18 ja 19 §:ssä säädettiin tältä osin seuraavaa:

*”17 §*

1. Yhtiöt, jotka vastaanottavat – – [lain nro 218/1990] 7 §:n 2 ja 5 momentissa tarkoitettuja varojensiirtoja, voivat soveltaa 19 prosentin suuruista [korvaavaa] veroa näiden siirtojen seurauksena saadun omaisuuden arvon ja sen verotusarvon erotuksesta. Huomioon otettava omaisuuden arvo on ennen tämän lain voimaantuloa päättyneen tilikauden taseeseen kirjattu arvo.

2. 1 momentissa tarkoitettua korvaavan veron alaista erotusta pidetään sen omaisuuden, johon tämä erotus voidaan liittää 1 momentissa mainittua tilikautta seuraavasta tilikaudesta lähtien, verotuksessa huomioon otettavana kustannuksena. Tätä samaa erotusta pidetään siirtävän yhtiön tai laitoksen saamien osakkeiden verotuksessa huomioon otettavana kustannuksena, jonka määrä on korkeintaan niiden tilikauden tai 1 momentissa mainitun tilikauden päättyessä käynnissä olevan toimintakauden taseeseen kirjattu arvo. Tämän seurauksena saman määrän osalta veronalaisina pidetään

varauksia tai rahastoja, jotka on muodostettu varojensiirron yhteydessä kirjattujen suurimpien arvojen perusteella – –

3. 1 momentissa tarkoitetut yhtiöt voivat kyseisessä momentissa tarkoitetun korvaavan veron asemasta soveltaa 15 prosentin suuruista korvaavaa veroa. Tässä tapauksessa korvaavan veron alaista erotusta ei oteta huomioon verotuksessa siirtävän yhtiön tai laitoksen osalta.

– –

5. Korvaavan veron soveltamista on haettava tämän lain voimaantullessa käynnissä olevaa verokautta koskevassa veroilmoituksessa. Korvaava vero on suoritettava korkeintaan kolmessa samansuuruisessa vuotuisessa erässä – –

*18 §*

1. Niiden yhtiöiden osalta, jotka ovat toteuttaneet [lain nro 218/1990] 7 §:n 5 momentissa tarkoitettuja varojensiirtoja, saatujen osakkeiden arvon ja niiden verotuksessa huomioon otettavan arvon erotuksen katsotaan realisoituneen sillä edellytyksellä, että siitä kannetaan 17 §:ssä säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen ja määräaikojen mukaisesti 19 prosentin suuruinen korvaava vero – –. Huomioon otettava osakkeiden arvo on ennen tämän lain voimaantuloa päättyneen tilikauden taseeseen kirjattu arvo.

2. Erotusta, josta kannetaan 1 momentissa tarkoitettu korvaava vero, pidetään saatujen osakkeiden verotuksessa huomioon otettavana kustannuksena. Varauksia tai rahastoja, jotka on muodostettu varojensiirron yhteydessä kirjattujen suurimpien arvojen perusteella, pidetään veronalaisina edellä mainittua erotusta vastaavan määrän osalta, josta on vähennetty korvaava vero. Tätä erotusta ei pidetä verotuksessa huomioon otettavana kustannuksena varoja vastaanottaneiden yhtiöiden osalta – –

*19 §*

17 §:n säännöksiä sovelletaan myös verovelvollisiin, jotka vastaanottavat [asetuksen nro 358/1997] 4 §:n 1 momentissa tarkoitettuja varojensiirtoja.”

20 Lain nro 342/2000 20 §:ssä vahvistettiin yksityiskohtaiset säännöt pääomavoitoista maksettavalle korvaavalle verolle ja vastaavalle verohyvitykselle, joka myönnetään osakkeenomistajille, joille maksetaan osinkoja verotuksessa huomioon otetuista pääomavoitoista.

21 Valtion vuotuisen ja monivuotisen talousarvion laatimista koskevista säännöksistä 28.12.2001 annetun lain nro 448 (vuoden 2002 talousarviolaki) (legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)) (GURI nro 301, Supplemento ordinario 29.12.2001; jäljempänä laki nro 448/2001) 3 §:n 1 momentissa Italian lainsäätäjä jatkoi lain nro 342/2000 10 ja 14 §:n uudelleenarvostus- ja täsmäytysjärjestelmien sovellettavuutta koskemaan ennen 31.12.2000 päättyneen tilikauden taseessa mainittua omaisuutta siten, että korvaavana verona maksetaan edelleen 19 prosenttia sellaisten omaisuuserien osalta, joista voidaan tehdä poistoja, ja 15 prosenttia sellaisten omaisuuserien osalta, joista ei voida tehdä poistoja.

22 Lain nro 448/201 3 §:n 11 momentissa Italian lainsäätäjä jatkoi lain nro 342/2000 17–19 §:ssä säädetyn täsmäytysjärjestelmän sovellettavuutta koskemaan 31.12.2000 kuluneen tilikauden taseessa mainittua omaisuutta ja vahvisti korvaavan veron verokannaksi 12 prosenttia ja 9 prosenttia toteutetun täsmäytyksen laajuuden mukaan.

23 Vuonna 2003 Italian yhteisöverojärjestelmää uudistettiin 12.12.2003 7.4.2003 annetun lain nro 80 4 §:n nojalla toteutettavasta yhteisöiltä kannettavan tuloveron uudistuksesta annetulla asetuksella nro 244 (decreto législativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80) (GURI nro 291, Supplemento ordinario 16.12.2003).

24 Valtion vuotuisen ja monivuotisen talousarvion laatimista koskevista säännöksistä 24.12.2003 annetulla lailla nro 350 (vuoden 2004 talousarviolaki) (legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)) (GURI nro 299, Supplemento ordinario 27.12.2003, s. 1; jäljempänä laki nro 350/2003) Italian lainsäätäjä jatkoi uudelleen lain nro 342/2000 uudelleenarvostus- ja täsmäytysjärjestelmien sovellettavuutta.

25 Lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetään seuraavaa:

"[Lain nro 342/2000] 10 §:ssä ilmaisu 'viimeistään 31.12.1999 päättyneen' korvataan ilmaisulla 'viimeistään 31.12.2002 päättyneen'. Tässä momentissa tarkoitettujen säännösten perusteella maksettava korvaava vero on maksettava kolmena vuotuisena eränä ennen tuloveron jäännöksen maksun eräpäivää seuraavasti: 50 prosenttia vuonna 2004, 25 prosenttia vuonna 2005 ja 25 prosenttia vuonna 2006."

26 Tällä säännöksellä muutettiin näin ollen lain nro 342/2000 10 §:ää siten, että yritykset saattoivat käyttää vapaaehtoista uudelleenarvostusmenetelmää viimeistään 31.12.2002 päättyneen tilikauden taseeseen kirjattujen omaisuuserien osalta.

27 Tällä säännöksellä annettiin yrityksille myös lupa vedota lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyyn täsmäytysjärjestelmään. Tässä 14 §:ssä niille annettiin nimittäin mahdollisuus vedota täsmäytysjärjestelmään samojen omaisuuserien osalta kuin ne, joihin voidaan soveltaa lain nro 342/2000 10 §:ssä säädettyä uudelleenarvostusmenetelmää. Tämän seurauksena kaikki yritykset saivat poistaa omaisuuserien verotusarvon ja kirjanpitoarvon väliset poikkeamat maksamalla korvaavan veron, jonka suuruus on 19 prosenttia sellaisten omaisuuserien täsmäytyksen osalta, joista voidaan tehdä poistoja, ja 15 prosenttia sellaisten omaisuuserien täsmäytyksen osalta, joista ei voida tehdä poistoja.

28 Lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetään seuraavaa:

”[Lain nro 342/2000] 17, 18 ja 20 §:n säännöksiä voidaan soveltaa myös 31.12.2003 käynnissä olevan tilikauden taseeseen kirjattuun omaisuuteen. Tässä tapauksessa korvaavan veron verokanta muutetaan 19 prosentista 12 prosenttiin ja 15 prosentista 9 prosenttiin. Tässä momentissa tarkoitettujen säännösten perusteella maksettava korvaava vero on maksettava kolmena vuotuisena eränä ilman korkoja ennen tuloveron jäännöksen maksun eräpäivää seuraavasti: 50 prosenttia vuonna 2004, 25 prosenttia vuonna 2005 ja 25 prosenttia vuonna 2006. Korvaavan veron soveltamista on haettava sitä verokautta, jolloin arvot oikaistiin, koskevassa veroilmoituksessa.”

29 Tällä säännöksellä, jolla jatkettiin lain nro 342/2000 17, 18 ja 20 §:n sovellettavuutta ja muutettiin korvaavan veron verokannaksi 12 prosenttia ja 9 prosenttia täsmäytyksen laajuuden mukaan, ei jatkettu tämän lain 19 §:n, joka koskee asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän mukaisesti toteutettujen yhtiöiden varojensiirtojen täsmäytysmahdollisuutta, sovellettavuutta.

*Hallinnollinen menettely ja riidanalainen päätös*

30 Tutkittuaan lain nro 350/2003 2 §:n 26 momenttia alustavasti Euroopan yhteisöjen komissio katsoi, että tämä säännös näyttää sisältävän yhteismarkkinoille soveltumattoman valtiontuen, ja ilmoitti 30.5.2007 päivätyllä kirjeellä Italian tasavallalle päätöksestään aloittaa EY 88 artiklan 2 kohdassa määrätty muodollinen tutkintamenettely (jäljempänä menettelyn aloittamispäätös). Tämä päätös julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 7.7.2007 (EUVL C 154, s. 15).

31 Vastauksena menettelyn aloittamispäätöksessä Italian tasavallalle ja henkilöille, joita asia koskee, esitettyyn huomautusten esittämispyyntöön komissio sai huomautuksia Italian tasavallalta sekä muiden muassa Paribas-pankkikonsernilta, johon Banca Nazionale del Lavoro SpA kuuluu.

32 Komissio teki 11.3.2008 päätöksen 2008/711/EY valtiontuesta C 15/07 (aiemmin NN 20/07), jota Italia on myöntänyt verokannustimina tietyille uudelleenjärjestelyn kohteena olleille luottolaitoksille, (EUVL L 237, s. 70; jäljempänä riidanalainen päätös).

33 Riidanalaisessa päätöksessä komissio kuvaili ensin sääntöjä, joilla pääomavoiton verotusta säännellään Italian verojärjestelmässä (riidanalaisen päätöksen 13–56 perustelukappale), hallinnollista menettelyä ja Italian tasavallan ja henkilöiden, joita asia koskee, esittämiä huomautuksia (riidanalaisen päätöksen 57–79 perustelukappale) ja arvioi tämän jälkeen lain nro 350/2003 2 §:n 26 momenttia valtiontukisäännösten valossa.

34 Komissio totesi, että valtion varojen käyttöä koskeva valtiontuen edellytys täyttyi (riidanalaisen päätöksen 81 perustelukappale), ja tutki tämän jälkeen edellytystä, joka koskee valikoivan edun olemassaoloa ja sen oikeutusta, kun otetaan huomioon järjestelmän luonne (riidanalaisen päätöksen 82–107 perustelukappale).

35 Tässä yhteydessä komissio palautti mieliin kantansa, jonka mukaan lailla nro 218/1990 ja asetuksen nro 358/1997 4 §:llä käyttöön otetut verotuksen neutraalisuuden järjestelmät eivät merkinneet valtiontukea, koska sen mukaan sovellettuun verotuksen neutraalisuuteen liittyvä veronlykkäys oli oikeutettu verojärjestelmän logiikan perusteella (riidanalaisen päätöksen 82–86 perustelukappale).

36 Komissio katsoi, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä antoi oikeuden verotusarvon korotukseen, josta olisi pitänyt maksaa normaali yhteisövero, ellei käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan veron kaltaista korvaavaa erityisveroa olisi ollut olemassa. Komissio ilmoitti mielipiteenään, että alemman verokannan mukaisen korvaavan veron määrittäminen voisi lähtökohtaisesti olla perusteltua teknisenä toimenpiteenä, jonka tarkoituksena on helpottaa pääomavoittojen huomioon ottamista verotuksessa (riidanalaisen päätöksen 87 perustelukappaleen ensimmäinen ja viimeinen virke).

37 Komissio totesi kuitenkin myös, että tällainen suosiva verotäsmäytys voi olla oikeutettu ainoastaan, jos sitä sovelletaan objektiivisesti samoin ehdoin kaikkiin vastaavien pääomavoittojen huomioon ottamisiin verotuksessa, niihinkin, jotka johtuvat sellaisista muista uudelleenjärjestelyistä, joita ei ole mainittu laissa nro 218/1990, muiden luottolaitosten uudelleenjärjestelyt mukaan lukien.

38 Komissio katsoi, että laeissa nro 342/2000 ja nro 448/2001 säädetyt täsmäytykset, joita oli mahdollisuus käyttää maksamalla korvaava vero, jota sovellettiin samoin ehdoin kaikkiin yrityksiin, jotka olivat valinneet sellaisten aiempien pääomavoittojen huomioon ottamisen, joita väliaikaisesti ei ollut otettu huomioon verotuksessa lain nro 218/1990 tai asetuksen nro 358/1997 mukaisesti, olivat yleisiä verotoimenpiteitä, jotka ovat oikeutettuja verojärjestelmän logiikan perusteella eivätkä näin ollen olleet valtiontukea (riidanalaisen päätöksen 89 perustelukappale).

39 Komissio katsoi, että sen sijaan lain nro 350/1997 2 §:n 26 momentissa säädetty verotäsmäytys ei ollut yleisesti sovellettava toimenpide, koska sitä sovellettiin pelkästään lain nro 218/1990 nojalla toteutettujen uudelleenjärjestelyjen seurauksena realisoituneisiin tiettyjen luottolaitosten pääomavoittoihin (riidanalaisen päätöksen 90 ja 93 perustelukappale).

40 Komissio katsoi, että tässä verojärjestelmässä myönnettiin etu, joka vastaa omaisuuserien arvon täsmäyttämiseksi tosiasiallisesti maksetun veron ja sen normaalin veron erotusta, joka olisi maksettu, jos tämä täsmäytys olisi tehty soveltamatta lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin säännöksiä (riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappale), ja huomautti lisäksi, että korvaava vero oli maksettu kolmessa vuotuisessa erässä ilman korkoja, kun taas normaali vero oli maksettava kokonaisuudessaan vuonna 2004 (riidanalaisen päätöksen 92 perustelukappale).

41 Komissio vetosi asianomaisten huomautuksiin, joiden mukaan ensinnäkään yksikään kyseessä olevan järjestelmän edunsaajista ei olisi täsmäyttänyt omaisuuseriensä arvoja, jos se olisi niin tehdessään joutunut maksamaan normaalia veroa, toiseksi muut yhtiöt, joita lain nro 218/1990 nojalla toteutetut uudelleenjärjestelyt eivät koskeneet, hyötyivät lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetystä implisiittisestä täsmäytysjärjestelystä lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyjen, pitkälti vastaavien yleisten soveltamissääntöjen mukaisesti ja kolmanneksi oli otettava huomioon verot, jotka oli maksettu alkuperäisten varojensiirtojen yhteydessä, minkä seurauksena etua ei tosiasiallisesti syntynyt (riidanalaisen päätöksen 94 ja 95 perustelukappale).

42 Komissio ”kuitenkin vasta[si], että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettu järjestely ei ol[lut] verotuksellisesti neutraaleja uudelleenjärjestelyjä seuraava täsmäyttämättömien arvojen verotäsmäytys vaan verotuksellinen uudelleenarvostusjärjestely, jossa voitiin realisoida pääomavoitot, jotka ovat seurausta siitä, että tuensaajayhtiön hallussa olleiden omaisuuserien verotusarvo saatettiin niiden käypää arvoa vastaavaksi”. Komissio ”totesi, että nämä kaksi järjestelyä eivät ol[leet] verrattavissa toisiinsa, ja katso[i] lisäksi, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettu verotuksellinen uudelleenarvostusjärjestely ei vasta[nnut] saman lain 2 §:n 26 momentissa tarkoitettua verotuksellista täsmäytysjärjestelyä, kun otetaan huomioon näissä kahdessa järjestelyssä säädettyjen korvaavien verojen verokannat” (riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappale).

43 Komissio päätteli näin ollen, että yhtiöt, jotka ovat täsmäyttäneet omaisuuseriensä verotusarvot lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin nojalla, olivat saaneet erityistä etua, joka muodostuu verotuksessa huomioon otettujen voittojen normaalin verokannan ja näiden voittojen korvaavan verokannan erotuksesta (riidanalaisen päätöksen 97 perustelukappale).

44 Komissio toi esiin asianomaisten väitteen, jonka mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty korvaavan veron alempi verokanta ei ollut valikoiva, koska se oli oikeutettu lain nro 218/1990 nojalla toteutetuista uudelleenjärjestelyistä syntyneiden pääomavoittojen verotuksen tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevien erityispiirteiden perusteella, ja jonka mukaan Italian tasavalta ei olisi voinut kaikkien näiden vuosien jälkeen laillisesti verottaa näitä pääomavoittoja kuten muista yhteisöjen uudelleenjärjestelyistä syntyneitä pääomavoittoja (riidanalaisen päätöksen 98 perustelukappale), ja arvioi tämän jälkeen, että näistä erityispiirteistä huolimatta laissa nro 218/1990 säädetty verotuksen osittaisen neutraalisuuden järjestelmä vastasi pääpiirteissään asetuksessa nro 358/1997 säädettyä verotuksen täysimääräisen neutraalisuuden järjestelmää ja että Italian lainsäätäjän olisi pitänyt soveltaa samaa kohtelua, kun se vuonna 2003 päätti lykättyjen pääomavoittojen huomioon ottamisesta verotuksessa (riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappale).

45 Riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleessa komissio katsoi lisäksi, että alemman verokannan soveltamista ei voida pitää pelkästään korvauksena siitä, että lain nro 218/1990 mukaisista pankkisektorin uudelleenjärjestelyistä johtuvia osakkeenomistajille osinkoina jaettuja pääomavoittoja verotettiin ankarammin kuin muista verotuksen neutraalisuuden järjestelmän mukaisesti toteutetuista uudelleenjärjestelyistä johtuvia osinkoina jaettuja pääomavoittoja. Komission mukaan tällaista kantaa ei voida allekirjoittaa, koska erilaisten korvaavien verojen soveltamista pääomavoittoihin ei aina voida perustella vetoamalla siihen, että osinkoina jaettuihin lykättyihin pääomavoittoihin sovellettavat verorasitukset ovat erilaiset. Komissio huomautti, että tällaisen perustelun hyväksyminen merkitsisi, että tiettyihin yhtiöihin voitaisiin soveltaa erilaisia tosiasiallisia verokantoja vain siksi, että ne ovat osallistuneet tietyntyyppisiin valtion suosimiin uudelleenjärjestelyihin.

46 Komissio katsoi myös, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän soveltamisesta johtuvaa veroetua voida pitää vähämerkityksellisenä etuna, ettei tämän edun oletettu vähämerkityksellisyys ole sellaisenaan riittävä syy

sulkea pois edun luokittelemista tueksi eikä de minimis -poikkeukseen myöskään voida vedota sellaisen tukitoimenpiteen osalta, joka ei ole läpinäkyvä (riidanalaisen päätöksen 101 ja 102 perustelukappale).

47 Komissio katsoi lisäksi, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä merkitse yleisesti sovellettavan järjestelmän mukauttamista pankkisektorin erityispiirteisiin vaan pikemminkin valikoivaa etua, joka paransi lain nro 218/1990 nojalla toteutetuissa uudelleenjärjestelyissä mukana olleiden luottolaitosten kilpailukykyä. Tämä järjestelmä ei myöskään ole lain nro 342/2000 nojalla käyttöönotetun järjestelmän uusi versio, koska laissa nro 350/2003 tarkoitetun täsmäytyksen soveltamisala oli suppeampi kuin laissa nro 342/2000 säädetyn yleisesti sovellettavan täsmäytyksen soveltamisala (riidanalaisen päätöksen 105 ja 106 perustelukappale).

48 Komissio totesi, että lain nro 350/2003 nojalla tietyille luottolaitoksille myönnetty etu, joka muodostui, kun tiettyjen varojensiirtojen avulla realisoituneisiin voittoihin sovellettiin normaalien verokantojen sijaan erityistä korvaavaa veroa, oli erityinen etu, joka ei ollut oikeutettu verojärjestelmän luonteen perusteella (riidanalaisen päätöksen 107 perustelukappale).

49 Komissio katsoi, että kilpailun vääristymistä ja vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan koskevat edellytykset täyttyivät (riidanalaisen päätöksen 108–110 perustelukappale) eikä yhtäkään EY 87 artiklan 2 ja 3 kohdassa mainituista poikkeuksista voitu soveltaa (riidanalaisen päätöksen 111–116 perustelukappale), minkä jälkeen se totesi, että kyseessä oleva järjestelmä ei soveltunut yhteismarkkinoille (riidanalaisen päätöksen 117 perustelukappale).

50 Komissio katsoi lainvastaisen tuen osalta, että se on perittävä takaisin, mutta katsoi, että takaisinperinnän olisi kohdistuttava pelkästään ”siihen veron määrään, joka on jäänyt maksamatta, verrattuna määrään, joka tuensaajan olisi pitänyt maksaa, jos tuensaaja olisi soveltanut muita tuolloin käytettävissä olleita verojärjestelyjä”. Komissio katsoi, että tutkittavana olevassa asiassa lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitetun vaihtoehtoisen verotuksellisen uudelleenarvostusjärjestelmän soveltaminen ei ollut pelkästään hypoteettinen vaan järkevä vaihtoehto, jonka kyseiset tuensaajat olisivat voineet valita omaisuuseriensä tosiasiallisen arvon ottamiseksi huomioon verotuksessa (riidanalaisen päätöksen 118 perustelukappale). Komissio katsoi nimittäin, että vaikka täsmäytyksiä ja uudelleenarvostuksia ei voida rinnastaa toisiinsa, jos täsmäytysjärjestelmä ei olisi tuolloin ollut käytettävissä, kyseessä olevat luottolaitokset olisivat hyvin todennäköisesti valinneet lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitetun yleisesti sovellettavan uudelleenarvostusjärjestelmän (riidanalaisen päätöksen 119 perustelukappale).

51 Komissio totesi näin ollen, että tuen takaisinperintä oli rajattava yksinomaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentin mukaisesti omaisuuserien uudelleenarvostamiseksi maksettavan veron ja saman lain 2 §:n 26 momentin nojalla tosiasiallisesti maksetun veron erotukseen (riidanalaisen päätöksen 120 perustelukappale).

52 Tämän seurauksena komissio päätti seuraavaa:

”*1 artikla*

Lain 350/2003 2 §:n 26 momentissa tarkoitettu poikkeuksellinen verojärjestely, jonka Italia[n tasavalta] on pannut täytäntöön, on yhteismarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

*2 artikla*

Italian [tasavallan] on kumottava 1 artiklassa tarkoitettu tukijärjestely.

*3 artikla*

1. Italian [tasavallan] on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta tuensaajilta voidaan periä takaisin tuki, jota on myönnetty niille ja asetettu sääntöjenvastaisesti niiden käyttöön soveltamalla lain 218/1990 nojalla toteutetuista uudelleenjärjestelyistä syntyneisiin pääomavoittoihin lain 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä korvaavaa veroa.

2. Takaisinperittävä summa rajataan sen määrän, joka tuensaajien olisi täytynyt maksaa, jos ne olisivat soveltaneet lain 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettua verotäsmäytysjärjestelyä, ja saman lain – – 2 §:n 26 momentin nojalla tosiasiallisesti maksetun määrän erotukseen.

3. Takaisinperintä on toteutettava viipymättä kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos niissä mahdollistetaan päätöksen välitön ja tehokas täytäntöönpano.

– –

*5 artikla*

Tämä päätös on osoitettu Italian tasavallalle.”

**Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset**

53 Kantajat, BNP Paribas (jäljempänä BNP) ja BNL nostivat nyt käsiteltävän kanteen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimeen 14.8.2008 jättämällään kannekirjelmällä.

54 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin (viides jaosto) päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa suullisen käsittelyn. Asianosaisten lausumat ja vastaukset unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin suullisiin kysymyksiin kuultiin 21.1.2010 pidetyssä istunnossa.

55 Kantajat vaativat, että

– kanne otetaan tutkittavaksi

– riidanalainen päätös kumotaan.

56 Komissio vaatii, että

– kanne jätetään tutkimatta

– toissijaisesti kanne hylätään perusteettomana

– kantaja velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

**Oikeudellinen arviointi**

*Tutkittavaksi ottaminen*

Asianosaisten lausumat

57 Komissio kiistää kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisen esittämättä kuitenkaan erillisellä asiakirjalla kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä koskevaa oikeudenkäyntiväitettä unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Komission mukaan riidanalainen päätös, jossa se katsoi kyseessä olevan verojärjestelmän olevan lainvastainen ja yhteismarkkinoille

soveltumaton valtiontukijärjestelmä ja määräsi Italian tasavallan perimään takaisin myönnetyt tuet, on nimittäin yleisesti sovellettava toimi. Komission mukaan siitä, että kantajat ovat tämän järjestelmän tosiasiallisia edunsaajia, ei seuraa, että ne olisivat henkilöitä, joita päätös koskee erikseen ja jotka voivat nostaa kumoamiskanteen.

58 Komissio perustelee vastalauseitaan unionin tuomioistuimen ja unionin yleisen tuomioistuimen oikeuskäytännöllä, jossa on useaan otteeseen jätetty tutkimatta kanteet, joita tukijärjestelmän tosiasialliset tai mahdolliset edunsaajat ovat nostaneet päätöksistä, joissa nämä järjestelmät todetaan yhteismarkkinoille soveltumattomiksi.

59 Komissio ei jätä huomiotta unionin yleisen tuomioistuimen tuomioita, joissa päinvastoin on otettu tutkittaviksi tiettyjä kanteita, joita ovat nostaneet yhteismarkkinoille soveltumattomiksi todettujen tukijärjestelmien edunsaajat, sillä perusteella, että kantajien piti maksaa takaisin niille näiden järjestelmien nojalla maksetut tuet. Komissio epäilee kuitenkin, ettei tässä oikeuskäytännössä noudateta yksityishenkilöiden nostamia kumoamiskanteita sääntöleviä periaatteita.

60 Toissijaisesti, mikäli kanne otetaan tutkittavaksi tosiasiallisen edunsaajan aseman perusteella, komissio väittää, että BNL:llä ei ole asiavaltuutta, koska sitä ei voida pitää kyseessä olevien toimenpiteiden tosiasiallisena edunsaajana, koska yrityksen omistajayhtiö, joka vastaanotti tosiseikkojen tapahtumahetkellä varoja lain nro 218/1990 7 §:ssä säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa (jäljempänä entinen BNL), yhdistettiin BNP:hen. Sillä, että BNL vastaanotti varojensiirtona entisen BNL:n pankkitoimialan, ei ole komission mukaan mitään tekemistä tukietuuden ja tukien takaisin maksamisen kanssa. Toissijaisesti, jos sellaisten tosiseikkojen vuoksi, joista komissio ei ole tietoinen, BNL:n, eikä BNP:n, on maksettava tuet takaisin, komissio katsoo ainakin, että kanne on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin sen on nostanut BNP.

61 Kantajat kiistävät komission väitteet. Niiden mukaan oikeuskäytännössä on selvästi tunnustettu sellaisten tukijärjestelmien mukaisesti myönnettyjen tukien tosiasiallisten edunsaajien yksilöllinen intressi, joita koskee komission päätös, jossa tuet todetaan yhteismarkkinoille soveltumattomiksi ja jossa jäsenvaltiolle asetetaan velvollisuus periä takaisin maksetut tuet.

62 Kantajien mukaan komission toissijainen väite on vaikutukseton, koska kanne on joka tapauksessa otettava tutkittavaksi kahdesta kantajasta ainakin toisen osalta.

Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi asiasta

63 On todettava, että luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voi nostaa kumoamiskanteen toiselle henkilölle osoitetusta päätöksestä ainoastaan, mikäli päätös koskee sanottua henkilöä suoraan ja erikseen.

64 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, jolle päätöstä ei ole osoitettu, voi väittää, että päätös koskee sitä erikseen, ainoastaan, jos päätös vaikuttaa siihen sille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella se erottuu kaikista muista ja se voidaan tästä syystä yksilöidä samalla tavalla kuin se, jolle päätös on osoitettu (asia 25/62, Plaumann v. komissio, tuomio 15.7.1963, Kok., s. 197, 223, Kok. Ep. I, s. 181 ja asia C-321/95 P, Greenpeace Council ym. v. komissio, tuomio 2.4.1998, Kok., s. I-1651, 7 ja 28 kohta).

65 Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut, että yritys ei voi pääsääntöisesti nostaa kumoamiskannetta toimialakohtaisen tukiohjelman kieltämisestä tehdystä komission päätöksestä, jos päätös koskee tätä yritystä vain sen takia, että yritys toimii kysymyksessä olevalla alalla ja on mahdollisesti kyseisen ohjelman edunsaaja. Tällainen päätös on nimittäin tämän yrityksen kannalta yleisesti sovellettava toimenpide, joka koskee objektiivisesti määriteltyjä tilanteita ja jonka oikeusvaikutukset kohdistuvat yleisesti ja abstraktisti määriteltyyn henkilöryhmään (ks. asia C-298/00 P, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4087, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-519/07 P, komissio v. Koninklijke Friesland Campina, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8495, 53 kohta; ks. myös vastaavasti yhdistetyt asiat 67/85, 68/85 ja 70/85, Kwekerij Van der Kooy ym. v. komissio, tuomio 2.2.1988, Kok., s. 219, Kok. Ep. IX, s. 307, 15 kohta).

66 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut yhdistetyissä asioissa C-15/98 ja C-105/99, Italia ja Sardegna Lines vastaan komissio, 19.10.2000 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-8855, 34 ja 35 kohta) myös, että koska tässä asiassa kyseessä ollut päätös ei koskenut kantajana ollutta yritystä ainoastaan siksi, että se oli sardinialainen merenkulkualan yritys, joka voisi mahdollisesti saada etua sardinialaisille varustamoille myönnettäviä tukia koskevasta ohjelmasta, vaan myös siksi, että se oli todellisuudessakin saanut tämän ohjelman mukaisesti myönnettyä tukea, jonka komissio oli määrännyt perittäväksi takaisin, kyseinen päätös koski sitä erikseen ja sen päätöksestä nostama kanne piti tutkia (ks. myös vastaavasti edellä 65 kohdassa mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 39 kohta).

67 On siis selvitettävä, ovatko kantajat tukijärjestelmän perusteella myönnetyn ja komission takaisin perittäväksi määräämän yksittäisen tuen tosiasiallisia tuensaajia (ks. vastaavasti asia T-136/05, Salvat père & fils ym. v. komissio, tuomio 20.9.2007, Kok., s. II-4063, 70 kohta ja asia T-445/05, Associazione italiana del risparmio gestito ja Fineco Asset Management v. komissio, tuomio 4.3.2009, Kok., s. II-289, 49 kohta).

68 Kirjelmissään kantajat esittivät tältä osin kolme toteamusta, joita komissio ei ole kiistänyt.

69 Ensiksi entinen BNL omistaessaan pankkialan yrityksen, joka vastaanotti lain nro 218/1990 mukaisen verotuksen neutraalisuuden järjestelmän alaisuudessa toteutetun varojensiirron, käytti 29.10.2004 jättämässään verokautta 2003 koskevassa ilmoituksessaan lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytysjärjestelmää tälle yritykselle kuuluvien omaisuuserien osalta.

70 Toiseksi entinen BNL siirsi 1.10.2007 Italian pankkitoimialansa, mukaan lukien omaisuuserät, joiden osalta se käytti edellä mainittua täsmäytysjärjestelmää, vastaperustetulle osakeyhtiölle, jonka nimi on Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), eli toiselle kantajalle.

71 Kolmanneksi samana päivänä välittömästi varojensiirron jälkeen entinen BNL sulautettiin BNP:hen eli ensimmäiseen kantajaan, ja BNP sai tällä toimenpiteellä entisen BNL:n oikeudet ja velvollisuudet tullen näin ollen entisen BNL:n sijaan kaikissa tätä koskevissa oikeussuhteissa, ennen sulautumista vireille pannut oikeudenkäyntimenettelyt mukaan lukien.

72 Näistä toteamuksista seuraa, että entisen BNL:n riidanalaisesta verojärjestelmästä saama etu siirrettiin joko BNP:lle edeltävässä kohdassa tarkoitetun sulautumisen yhteydessä tai BNL:lle siinä yhteydessä, kun tälle yhtiölle siirrettiin entisen BNL:n pankkitoimiala, ja että näin ollen joko BNP:tä tai BNL:ää on pidettävä sen tuen, joka kyseessä olevan järjestelmän nojalla on väitteen mukaan myönnetty, tosiasiallisena edunsaajana ja näin ollen henkilönä, jota riidanalainen päätös koskee erikseen.

73 Vastauksena unionin yleisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen kantajat totesivat, että riidanalaisen toimenpiteen tosiasiallinen edunsaaja oli edellä mainitun sulautumisen seurauksena BNP, mikä on kirjattu istuntopöytäkirjaan.

74 Tästä seuraa, että riidanalainen päätös koskee BNP:tä erikseen.

75 Tämän kantajan osalta edellytyksestä, joka liittyy siihen, koskeeko päätös kantajaa suoraan, on todettava, että koska riidanalaisen päätöksen 3 artiklassa Italian tasavalta velvoitetaan toteuttamaan kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta tuensaajilta voidaan periä takaisin tuki, joka on myönnetty lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa tarkoitetun verojärjestelmän perusteella, riidanalainen päätös koskee suoraan tätä kantajaa, joka on tuen tosiasiallinen edunsaaja.

76 Edellä esitetyn perusteella tämä kanne on otettava tutkittavaksi siltä osin kuin sen on nostanut BNP.

77 Koska kyseessä on useiden kantajien yhteinen kanne, ei muiden kantajien asiavaltuuksia kuitenkaan ole hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarpeen tutkia (asia T-326/07, Cheminova ym. v. komissio, tuomio 3.9.2009, Kok., s. II-4877, 68 kohta; ks. myös vastaavasti yhdistetyt asiat T-447/93–T-449/93, AITEC ym. v. komissio, tuomio 6.7.1995, Kok., s. II-1971, 82 kohta; asia T-266/94, Skibsværftsforeningen ym. v. komissio, tuomio 22.10.1996, Kok., s. II-1399, 51 ja 52 kohta ja yhdistetyt asiat T-127/99, T-129/99 ja T-148/99, Diputación Foral de Álava ym. v. komissio, tuomio 6.3.2002, Kok., s. II-1275, 52 kohta).

*Asiakysymys*

78 Kantajat vetoavat kahteen kumoamisperusteeseen. Ensimmäisen kanneperusteen mukaan EY 87 artiklan 1 kohtaa on rikottu, koska komissio on todennut virheellisesti valtiontuen sellaisen järjestelmän osalta, jolla ei anneta tässä määräyksessä tarkoitettua etua. Toisen kanneperusteen mukaan perusteluvelvollisuutta on laiminlyöty tosiseikkoja koskevan virheen vuoksi.

79 Ensin on tutkittava toinen kanneperuste.

Toinen kanneperuste, jonka mukaan perusteluvelvollisuutta on laiminlyöty tosiseikkoja koskevan virheen vuoksi

– Asianosaisten lausumat

80 Kantajat arvostelevat komissiota siitä, että tämä on riidanalaisessa päätöksessä jättänyt huomiotta lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän, jota olisi pitänyt verrata lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyyn täsmäytysjärjestelmään. Sekä Italian viranomaiset että kantajat olivat kuitenkin ilmoittaneet komissiolle muodollisessa tutkintamenettelyssä, että sen olisi verrattava näitä kahta järjestelmää toisiinsa määrittääkseen, annettiinko toisella järjestelmällä, kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena, jotakin etua ensimmäiseen järjestelmään verrattuna.

81 Kantajat toteavat, että komissio kuitenkin tukeutui pelkästään siihen toteamukseen, että vuosina 2000 ja 2001 lainsäätäjä laajensi täsmäytysjärjestelmän, joka oli alun perin varattu laissa nro 218/1990 säädettyjen uudelleenjärjestelyjen kohteille, koskemaan asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutettuja varojensiirtoja vastaanottaneita yhtiöitä, kun taas laissa nro 350/2003 ei enää tehty tätä laajennusta, ja käytännössä jätti tämän vertailun toteuttamatta. Kantajien mukaan komissio hylkäsi lähtökohtaisesti Italian viranomaisten ja kantajien vastaväitteet esittämättä riidanalaisessa päätöksessä vähäisintäkään perusteltua vastausta vaan todeten ainoastaan, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytystä sovelletaan pelkästään lain nro 218/1990 nojalla toteutetuilla varojensiirroilla varoja vastaanottaneisiin yhtiöihin eikä kaikkiin yhtiöihin, joita varojensiirrot koskevat.

82 Kantajien mukaan riidanalainen päätös perustuu nimittäin siihen virheelliseen näkemykseen, että laki nro 350/2003 sisälsi ainoastaan sen 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän eikä mitään muuta yleisesti sovellettavaa täsmäytysjärjestelmää. Tämä kanta ilmeni kantajien mukaan yksiselitteisesti riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappaleesta.

83 Kantajat toteavat, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa kuitenkin muutettiin lain nro 342/2000 10 §:n muotoilua siten, että yritykset saattoivat käyttää vapaaehtoista uudelleenarvostusmenetelmää ”viimeistään 31.12.2002 päättyneen tilikauden taseeseen kirjattujen” omaisuuserien osalta. Tällöin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa annettiin samoille yrityksille implisiittisesti lupa vedota myös lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyyn täsmäytysjärjestelmään. Viimeksi mainitussa säännöksessä niille annetaan nimittäin mahdollisuus vedota täsmäytysjärjestelmään samojen omaisuuserien osalta kuin ne, joihin voidaan soveltaa lain nro 342/2000 10 §:ssä säädettyä uudelleenarvostusmenetelmää. Tämän seurauksena kaikki yritykset saivat poistaa omaisuuserien verotusarvon ja kirjanpitoarvon väliset poikkeamat maksamalla korvaavan veron, jonka suuruus on 19 prosenttia sellaisten omaisuuserien täsmäytyksen osalta, joista voidaan tehdä poistoja, ja 15 prosenttia sellaisten omaisuuserien täsmäytyksen osalta, joista ei voida tehdä poistoja.

84 Kantajien mukaan asiaa koskevat asiakirjat lisäksi osoittavat, että tätä lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyä täsmäytysjärjestelmää sovellettiin tosiasiallisesti kaikkiin kiinnostuneisiin yrityksiin ja se oli kaikkien yritysten käytettävissä.

85 Kantajat toteavat lisäksi, että jos komissio olisi verrannut lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytysjärjestelmää saman lain 2 §:n 25 momentissa säädettyyn täsmäytysjärjestelmään, se olisi todennut, että ensimmäinen järjestelmä ei antanut mitään taloudellista etua toiseen järjestelmään verrattuna. Komission vastineessa esittämät selitykset sille, ettei se ottanut huomioon tätä viimeksi mainittua täsmäytysjärjestelmää, merkitsevät kantajien mukaan yritystä esittää perusteluja jälkikäteen, mitä ei näin ollen voida hyväksyä.

86 Komissio toteaa katsovansa kantajien tapaan, että lain nro 342/2000 14 §:n soveltamista on jatkettu lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentilla. Tämä ei kuitenkaan vaikuta riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappaleessa esitettyihin oikeisiin perusteluihin, joissa todetaan, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentilla on jatkettu erilaisten säännösten soveltamista kuin ne säännökset, joiden soveltamista on jatkettu saman pykälän 26 momentilla. Komissio katsoo, että vaikka tässä perustelukappaleessa olisi voitu viitata nimenomaisemmin sekä uudelleenarvostukseen että täsmäytykseen, jotka molemmat ovat 25 momentilla toteutetun jatkamisen kohteina, on kuitenkin niin, että keskeiset perustelut ovat selvät ja niissä asetetaan vastakkain ”verotuksellisesti neutraaleja uudelleenjärjestelyjä seuraava täsmäyttämättömien arvojen verotäsmäytys” ja ”[niiden] pääomavoit[tojen realisointi], jotka ovat seurausta siitä, että tuensaajayhtiön hallussa olleiden omaisuuserien verotusarvo saatettiin niiden käypää arvoa vastaavaksi”.

87 Komissio toteaa, että näiden kahden tilanteen välistä eroa selitetään lisäksi riidanalaisen päätöksen 56 perustelukappaleessa. Yhtiöiden luovutuksiin ja uudelleenjärjestelyihin liittyvät pääomavoitot, jotka konkretisoituvat omaisuuden vaihdoissa, komission mukaan realisoituvat, mutta niitä lykätään, kun taas pääomavoitot, jotka on ”pelkästään kirjattu”, eivät liity ”aiempaan realisoitumistapahtumaan”. Toisin sanoen

lain nro 342/2000 14 §:ssä tarkoitetut täsmäytykset liittyvät realisoitumattomiin pääomavoittoihin, jotka voidaan hyvin rinnastaa saman lain 10 §:ssä tarkoitettuihin uudelleenarvostettaviin pääomavoittoihin, mikä selittää komission mukaan sen, miksi molempien menetelmien objektiivinen soveltamisala ja verokannat ovat samat.

88 Tämä näiden kahden menetelmän välinen perustavanlaatuinen analogia johtuu komission mukaan lain nro 342/2000 10 §:n mukaisten uudelleenarvostusten ja saman lain 14 §:n mukaisten täsmäytysten tarkoituksesta ja erottaa ne selvästi varojensiirtojen ja yhtiöiden uudelleenjärjestelyjen yhteydessä jo realisoituneiden pääomavoittojen täsmäytyksestä, josta säädetään saman lain 17 §:ssä.

89 Komission mukaan kantajien mainitsemaa tosiseikkoja koskevaa virhettä ei näin ollen ole tapahtunut, kuten ei myöskään perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä, joka väitteen mukaan aiheutui tästä virheestä. Komissio totesi katsoneensa, että varojensiirtojen ja yhtiöiden uudelleenjärjestelyjen yhteydessä jo realisoituneiden pääomavoittojen täsmäytystä, joka lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa varattiin lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina oleville luottolaitoksille, voitiin verrata ainoastaan lain nro 342/2000 19 §:stä johtuvaan yleisluonteiseen analogiseen toimenpiteeseen, joka oli voimassa tuohon saakka mutta jonka voimassaoloa ei jatkettu. Komissio saattoi näin ollen todeta, että kyseessä olevasta edusta, joka oli ollut yleisluonteinen, oli tullut erityinen, ja todeta oikeutetusti, että kyse oli valtiontuesta.

90 Lopuksi komissio toteaa katsoneensa, että takaisinperintä on rajoitettava yhtäältä lain nro 342/2000 10 §:ssä tarkoitetun uudelleenarvostuksen ja saman lain 14 §:ssä tarkoitettujen realisoitumattomien pääomavoittojen täsmäytyksen, joiden soveltamista jatkettiin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentilla, perusteella maksettavan veron ja toisaalta lain nro 342/2000 17 §:n, jonka soveltamista jatkettiin lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentilla, perusteella tosiasiallisesti maksetun veron erotukseen. Vaikka komissio myöntää tämän, se katsoo kuitenkin, että jos tämä valinta on epäjohdonmukainen niihin perusteluihin verrattuna, joiden perusteella valtiontuen olemassaolo on todettu, tämä epäjohdonmukaisuus koitui järjestelmän edunsaajien hyväksi, joita kantajat

ovat ja joilla ei ole mitään intressiä riitauttaa sitä. Komission mukaan on myös selvää, että jos päätös kumotaan perusteluvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi, komission olisi tutkittava kyseessä oleva toimenpide uudelleen ja tehtävä uusi päätös.

91 Komissio katsoo, että toinen kanneperuste on joka tapauksessa tehoton. Yhtäältä koska kantajat väittävät, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytys ja lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytys ovat erilaisia menetelmiä, vaikka ne tukeutuvat eri seikkoihin kuin komissio, molempien menetelmien syvällisempi vertailu ei olisi voinut muuttaa riidanalaisessa päätöksessä esitettyjä toteamuksia.

92 Toisaalta – ja kuten on jo todettu – riidanalaisessa päätöksessä takaisinperintä rajattiin sen veron, joka riidanalaisen järjestelmän edunsaajien olisi pitänyt maksaa, jos ne olisivat soveltaneet lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettua verotäsmäytysjärjestelmää, ja saman lain 2 §:n 26 momentin nojalla tosiasiallisesti maksetun veron erotukseen. Komission mukaan sillä, että riidanalaisessa päätöksessä mainitaan ainoastaan uudelleenarvostus, ei ole merkitystä, koska molemmista lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentilla jatketuista menetelmistä – uudelleenarvostuksesta ja täsmäytyksestä – kannetaan saman verokannan mukainen vero. Tämän vuoksi on niin, että vaikka komissio olisi lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytyksen syvällisemmän tutkinnan päätteeksi todennut, että se merkitsi normaalia verotuksen tasoa, johon lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä uudelleenarvostusta olisi pitänyt verrata, se olisi joka tapauksessa todennut, että edun oli katsottava olevan näiden kahden verokannan erotuksen suuruinen, ja se olisi näin ollen määrännyt takaisinperinnän samassa suhteessa kuin se, joka ilmenee riidanalaisesta päätöksestä.

– Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi asiasta

93 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 253 artiklassa edellytettyjen perustelujen on oltava kyseessä olevan toimenpiteen luonteen mukaisia ja niistä on selkeästi ja yksiselitteisesti ilmettävä toimenpiteen tehneen yhteisön toimielimen päättely siten, että niille, joita toimenpide koskee, selviävät sen syyt ja että toimivaltainen tuomioistuin voi tutkia toimenpiteen laillisuuden. Perusteluvelvollisuuden täyttymistä on arvioitava asiaan liittyvien olosuhteiden perusteella, joita ovat muun muassa toimenpiteen sisältö, esitettyjen perustelujen luonne ja se tarve, joka niillä, joille toimenpide on osoitettu tai joita se koskee suoraan ja erikseen, voi olla saada selvennystä tilanteeseen. Perusteluissa ei tarvitse esittää kaikkia asiaan liittyviä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia yksityiskohtia, sillä tutkittaessa sitä, täyttävätkö toimenpiteen perustelut mainitun EY 253 artiklan vaatimukset, on otettava huomioon sen sanamuodon lisäksi myös asiayhteys ja kaikki asiaa koskevat oikeussäännöt (ks. asia C-367/95 P, komissio v. Sytraval ja Brink's France, tuomio 2.4.1998, Kok., s. I-1719, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

94 Vaikka komission ei tarvitse kilpailusääntöjen soveltamisen varmistamiseksi tekemiensä päätösten perusteluissa ottaa kantaa kaikkiin tosiseikkoihin, oikeudellisiin seikkoihin ja perusteisiin, joiden johdosta se on tehnyt tällaisen päätöksen, sen on EY 253 artiklan mukaisesti kuitenkin mainittava ainakin päätökseensä olennaisesti vaikuttaneet tosiseikat ja perusteet, jotta yhteisöjen tuomioistuimilla ja niillä, joita asia koskee, on mahdollisuus saada tietää, millä tavoin se on soveltanut perustamissopimusta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat T-374/94, T-375/94, T-384/94 ja T-388/94, European Night Services ym. v. komissio, tuomio 15.9.1998, Kok., s. II-3141, 95 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

95 Väitteestä, jonka mukaan komissio on jättänyt riidanalaisessa päätöksessä huomiotta lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän, on todettava, että toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei jättänyt tätä järjestelmää huomiotta sen jälkeen, kun se esitti riidanalaisen päätöksen 94 perustelukappaleen toisessa virkkeessä perustelun, jonka mukaan ”muut yhtiöt, joita lain 218/1990 nojalla toteutetut uudelleenjärjestelyt eivät koskeneet, pystyivät hyödyntämään lain 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettua implisiittistä verotäsmäytysjärjestelyä lain 342/2000 [14] §:ssä säädettyjen, pitkälti vastaavien yleisten soveltamissääntöjen mukaisesti”.

96 Kuten komissio myöntääkin, on niin, että vaikka riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappaleessa olisi voitu mainita nimenomaisemmin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä, on nimittäin kuitenkin niin, että tässä perustelukappaleessa esitetty peruste vastasi niiden, joita asia koskee, väitteeseen.

97 Tässä perustelukappaleessa komissio väitti, että ”lain 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettu järjestely ei ol[lut] verotuksellisesti neutraaleja uudelleenjärjestelyjä seuraava täsmäyttämättömien arvojen verotäsmäytys vaan verotuksellinen uudelleenarvostusjärjestely, jossa voitiin realisoida pääomavoitot, jotka ovat seurausta siitä, että tuensaajayhtiön hallussa olleiden omaisuuserien verotusarvo saatettiin niiden käypää arvoa vastaavaksi”.

98 Tässä perustelukappaleessa, jota on luettava yhdessä riidanalaisen päätöksen 16–19 ja 56 perustelukappaleessa esitetyn kanssa, ilmaistaan selvästi komission kanta, jonka mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä ei ollut merkitystä, koska sillä ainoastaan jatkettiin – lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyä – täsmäytystä, jonka tavoitteena ei ollut taata verotuksellisesti neutraaleista toimenpiteistä, kuten esimerkiksi uudelleenjärjestelyistä, seuraavien toisistaan poikkeavien arvojen täsmäytystä.

99 Komission mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä samoin kuin lain nro 342/2000 14 §:ssä säädetyllä täsmäytyksellä, jonka soveltamista sillä jatkettiin, oli tarkoitus täsmäyttää omaisuuserien arvot, jotka poikkesivat toisistaan, ei aiemman yritysten uudelleenjärjestelyn vuoksi vaan aiemman uudelleenarvostustoimenpiteen vuoksi, jonka yhteydessä ”jotta yritysten ei tarvitsisi maksaa veroa vielä realisoitumattomista pääomavoitoista, verojärjestelmässä [oli] sallittua jäädyttää pääomavoitto ja soveltaa omaisuuseriin entistä verotusarvoa, joka on [uudelleenarvostettua] kirjanpitoarvoa alempi” (riidanalaisen päätöksen 18 perustelukappaleen kolmas virke). Toisin sanoen ja käyttäen komission vastineessa käyttämää ilmaisua lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä ei koskenut realisoituneita mutta lykättyjä pääomavoittoja vaan ”pelkästään kirjattuja” pääomavoittoja eli pääomavoittoja, jotka eivät liity ”aiempaan realisoitumistapahtumaan”.

100 Edellä esitetystä seuraa, ettei komissio suinkaan jättänyt huomiotta henkilöiden, joita asia koskee, esittämää väitettä, joka koskee lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyä täsmäytysjärjestelmää, vaan se vastasi tähän väitteeseen ja perusteli asianmukaisesti vastaustaan, jossa se katsoi, että tällä täsmäytysjärjestelmällä ei ole merkitystä.

101 Tämä kanneperuste on tämän vuoksi hylättävä.

Ensimmäinen kanneperuste, jonka mukaan EY 87 artiklan 1 kohtaa on rikottu

– Asianosaisten lausumat

102 Ensimmäiseksi kantajat väittävät, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä anna taloudellista etua lain nro 218/1990 nojalla toteutetuilla varojensiirroilla varoja vastaanottaneille yhtiöille.

103 Ensinnäkään yritysten voittojen normaali verojärjestelmä ei kantajien mukaan ole pätevä vertailuperuste määritettäessä sitä, antaako lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytys taloudellista etua.

104 Koska Italian verojärjestelmässä ei ole säädetty vapaaehtoisen täsmäytyksen mahdollisuudesta, kyseessä olevat yhtiöt eivät missään tapauksessa olisi voineet vapaaehtoisesti täsmäyttää omaisuuseriään ja maksaa normaalia veroa täsmäytyksen arvosta. Vastaväitteestä, jonka mukaan normaali verojärjestelmä on vertailuperuste, koska näiltä yhtiöiltä olisi kannettu normaali vero, jos ne olisivat luovuttaneet omaisuuseriään, kantajat toteavat, että on itsestään selvää, että jos tällä luovutuksella olisi tällainen veroseuraus, kyseessä olevilla yhtiöillä ei olisi mitään intressiä toteuttaa sitä. Kantajien mukaan vaikka normaalin veron kantamisella luovutuksen yhteydessä poistetaankin omaisuuserien arvojen poikkeaminen toisistaan, sillä ei missään tapauksessa ole vaikutusta siirtävän laitoksen saamien osakkeiden arvojen poikkeamiseen toisistaan.

105 Kantajat katsovat, että vaikka myönnettäisiin, että normaali verojärjestelmä on pätevä vertailuperuste, olisi todettava, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytys ei anna mitään todellista taloudellista etua kyseiseen järjestelmään verrattuna.

106 Tämän täsmäytyksen yhteydessä sovellettavista alennetuista verokannoista johtuvan taloudellisen edun kumoaisi nimittäin kokonaan se, että vero, joka muutoin olisi maksettu vasta myöhemmin (mahdollisen luovutuksen yhteydessä) tai ei milloinkaan (jos luovutusta ei toteuteta), on maksettava välittömästi (täsmäytyksen yhteydessä). Lisäksi koska lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytystä sovelletaan pakollisesti kaikkiin lain nro 218/1990 7 §:ssä säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyihin varoihin, korvaava vero olisi pitänyt maksaa myös omaisuuseristä, joiden luovutusta ei ollut suunniteltu (pankkitoiminnan harjoittamiseen käytettävät kiinteistöt), sekä omaisuuseristä, joiden pääomavoitot olivat lähes vapautettuja normaalista verosta luovutuksen yhteydessä (rahoitusomaisuutta olevat osakkuudet).

107 Kantajien mukaan ei myöskään pidä paikkaansa, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä olisi antanut etua varojensiirtoja vastaanottaneille yhtiöille sillä perusteella, että korvaava vero maksetaan kolmessa erässä ilman korkoja, kun taas normaali vero on maksettava välittömästi. Jos omaisuuseriä luovutetaan, pääomavoitosta maksettava vero voidaan nimittäin jakaa viidelle verokaudelle ilman korkoja, mikä on kantajien mukaan jopa edullisempaa kuin lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä.

108 Kantajat toteavat lopuksi, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä antanut taloudellista etua. Tämä selittää lisäksi sen, että kaikki lain nro 218/1990 nojalla toteutettuja varojensiirtoja vastaanottaneet yhtiöt eivät siirtyneet käyttämään täsmäytysjärjestelmää heti sen jälkeen, kun sitä tarjottiin vuonna 2001, minkä vuoksi lainsäätäjä jatkoi määräaikaa, jotta tähän järjestelmään voitiin vedota vuonna 2003. Täsmäytyksestä saatu etu muodostui kantajien mukaan pelkästään

hallinnon ja kirjanpidon yksinkertaistamisesta, kun kirjanpitoarvojen ja verotusarvojen kaksoisjärjestelmä poistettiin.

109 Toiseksi sen paremmin kuin normaali verotus myöskään lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä ei kantajien mukaan voi toimia vertailuperusteena määritettäessä taloudellisen edun olemassaoloa, koska tämän järjestelmän ominaisuudet poikkeavat lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän ominaisuuksista.

110 Kantajat toteavat, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä ei nimittäin voida täsmäyttää muiden yhtiöiden kuin täsmäytystä käyttävän yhtiön omistamien omaisuuserien verotusarvoa, kun taas lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä voidaan poistaa arvojen kaksinkertainen poikkeaminen toisistaan. Lisäksi lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä ei voida täsmäyttää muita omaisuuseriä kuin verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyjä varoja eikä valita täsmäytettäviä omaisuuseriä, toisin kuin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä, jolla voidaan paitsi täsmäyttää kaikki omaisuuserät riippumatta siitä, miksi niiden arvot poikkeavat toisistaan, myös valita täsmäytettävät omaisuuserät.

111 Kantajat katsovat, että vaikka myönnettäisiin, että näitä kahta täsmäytysjärjestelmää voidaan verrata keskenään, lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyllä täsmäytyksellä ei missään tapauksessa anneta mitään taloudellista etua lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyyn täsmäytykseen verrattuna.

112 Kantajien mukaan on totta, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytyksen perusteella maksettavan korvaavan veron verokannat ovat alemmat kuin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytyksen perusteella maksettavan veron verokannat. Molempien järjestelmien kokonaisverorasitus on kantajien mukaan kuitenkin olennaisilta osin samanlainen, kun otetaan huomioon molempien

varojensiirron osapuolten eli siirtävän laitoksen ja varat vastaanottavan yrityksen tästä varojensiirrosta johtuvista pääomavoitoista maksamat tuloverot kokonaisuudessaan. Tästä toteamuksesta riippumatta lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän perusteella maksettavan korvaavan veron verokantojen ja lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytyksen perusteella maksettavan veron verokantojen välisten erojen oikeutuksena on kantajien mukaan myös se, että ensiksi mainitussa säännöksessä määrätään kaikkien siirrettyjen varojen verotusarvon täsmäytyksestä, kun taas toisessa sallitaan tiettyjen yksittäisten omaisuuserien verotusarvon täsmäytyksestä.

113 Lisäksi näiden erilaisten verokantojen oikeutuksena on kantajien mukaan se, että koska laissa nro 218/1990 säädetään siirtävien laitosten maksettavana olevan veron lykkäämisestä paitsi osakkeiden pääomavoittojen osalta, myös niiden varausten osalta, joita varojensiirron voitoista on tehty, on mahdollista, että nämä siirtävät laitokset ovat jo maksaneet tuloveron pääomavoitoista, joita veronlykkäys koskee, tilanteessa, jossa ne ovat luovuttaneet saamiaan osakkeita tai jakaneet varauksen, joka varojensiirrosta saadusta voitosta oli tehty.

114 Yhteenvetona kantajat toteavat, ettei laissa nro 218/1990 säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa toteutetuilla varojensiirroilla varoja vastaanottaville yhtiöille myönnetty mahdollisuus soveltaa korvaava veroa, jonka verokanta on alempi kuin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän perusteella maksettavan veron verokanta, anna näille yhtiöille taloudellista etua.

115 Lopuksi kantajat toteavat vastauskirjelmässään, että yksi yritys vetosi vuonna 2000 lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyyn täsmäytykseen vapauttaakseen lain nro 218/1990 nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuvat lykätyt pääomavoitot, ja vetoavat myös 16.11.2000 annettuun Italian verohallinnon yleisohjeeseen nro 207 (jäljempänä yleisohje nro 207/2000), josta ilmenee kantajien mukaan, että tätä täsmäytystä voitiin soveltaa asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuviin

lykättyihin pääomavoittoihin. Nämä olosuhteet osoittavat kantajien mukaan, että lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyä järjestelmää olisi aivan hyvin voitu käyttää lain nro 218/1990 tai asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutettujen varojensiirtojen yhteydessä realisoituneiden pääomavoittojen huomioon ottamiseksi verotuksessa.

116 Toiseksi kantajat väittävät, että vaikka oletettaisiin, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä olisi antanut taloudellista etua niille, jotka hyötyivät siitä, se ei olisi valtiontukea, sillä etua ei voida pitää valikoivana.

117 Vaikka ensinnäkin valikoivuuden edellytyksen tutkiminen edellyttää edusta hyötyvien yritysten ja muiden yritysten, jotka ovat kyseessä olevan järjestelmän tavoitteen valossa vastaavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa, välistä vertailua, lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetystä täsmäytyksestä hyötyvät yritykset ovat kantajien mukaan hyvin erilaisessa tilanteessa kuin muita kuin laissa nro 218/1990 tarkoitettuja varoja vastaanottavat yritykset.

118 Julkisten luottolaitosten toteuttamiin varojensiirtoihin sovellettiin kantajien mukaan hyvin erilaista järjestelmää kuin se, jota tuolloin sovellettiin muiden yhtiöiden toteuttamiin varojensiirtoihin. Tämä laissa nro 218/1990 säädetty verotuksen neutraalisuuden järjestelmä ei kantajien mukaan merkinnyt valtiontukea, kuten komissiokin totesi, ja tämän perusteluna oli lisäksi se, että sitä sovellettiin uudelleenjärjestelyihin, joita ei toteutettu spontaanisti vaan suosituksen ja myöhemmin vuodesta 1993 lähtien velvoitteen perusteella. Tämä järjestelmä osoittautui kuitenkin nopeasti epäedulliseksi, ei pelkästään absoluuttisesti, vaan myös suhteessa varojensiirtoja koskevaan normaaliin verojärjestelmään, koska se saattoi kantajien mukaan mahdollistaa siirrettyjä varoja koskevien pääomavoittojen kaksinkertaisen kokonaisverotuksen, joka koskee sekä siirtävää yhtiötä että varat vastaanottavaa yhtiötä. Tämän kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai lieventämiseksi ei ollut nimittäin säädetty mistään sentyyppisestä korjaavasta toimenpiteestä kuin se, josta säädettiin asetuksen nro 358/1997

4 §:ssä ja jossa luokiteltiin osingoksi se, kun varat vastaanottava yhtiö jakaa siirtävälle yhtiölle varojensiirron aiheuttaman nettovarallisuuden kasvun arvon.

119 Kantajat toteavat, että tämän kaksinkertaisen kokonaisverotuksen vaaran poistamiseksi asetuksen nro 41/1995 23 §:ssä säädettiin mahdollisuudesta kaksinkertaiseen täsmäytykseen maksamalla korvaava vero, jota mahdollisuutta jatkettiin vuosina 2000, 2001 ja 2003.

120 Tämän laissa nro 218/1990 säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän ainutlaatuisuutta ei kantajien mukaan kyseenalaistettu, kun asetuksen nro 358/1997 4 §:n perusteella otettiin käyttöön verotuksen neutraalisuuden järjestelmä yhtiöiden ja kaupallisten laitosten välillä toteutettujen varojensiirtojen osalta. Ensimmäinen järjestelmä oli kantajien mukaan nimittäin ominaisuuksiltaan täysin erilainen kuin toinen järjestelmä.

121 Aluksi kantajat katsovat, että lain nro 218/1990 mukainen verotuksen neutraalisuuden järjestelmä oli ”epätavanomainen” ja väliaikainen, koska sillä oli tarkoitus mahdollistaa julkisten luottolaitosten yksityistäminen ja koska sitä voitiin käyttää ainoastaan rajoitetun ajan (vuodesta 1990 vuoteen 1995), kun taas asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetty järjestelmä oli ”tavanomainen” ja pysyvä. Siinä ei myöskään, toisin kuin asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetyssä järjestelmässä, sallittu pääomavoittojen kokonaismäärän verotuksen lykkäämistä. Lisäksi se saattoi aiheuttaa pääomavoittojen kaksinkertaisen kokonaisverotuksen, kun taas asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetty järjestelmä ei kantajien mukaan voinut aiheuttaa tällaista kaksinkertaista verotusta, ainakaan jos varat vastaanottavat yhtiöt käyttivät edellä 118 kohdassa mainittua korjaavaa toimenpidettä. Siirtävien yhtiöiden osalta asetuksessa nro 358/1997 säädetty järjestelmä, toisin kuin laissa nro 218/1990 säädetty järjestelmä, sisälsi veron lykkäämisen ainoastaan saatuja osakkeita koskevien pääomavoittojen osalta eikä niiden varausten osalta, jotka koskevat varojensiirron aiheuttamaa pääomavoittoa.

122 Vuonna 2003 tehdyn valinnan jatkaa lain nro 342/2000 17 ja 18 §:ssä säädettyä täsmäytysmahdollisuutta ainoastaan niiden yhtiöiden hyväksi, jotka vastaanottavat varoja lain nro 218/1990 nojalla toteutetuilla varojensiirroilla, oikeuttaa kantajien mukaan näin ollen näiden yhtiöiden erilainen tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne suhteessa yhtiöihin, jotka vastaanottavat varoja asetuksen nro 358/1997 4 §:n puitteissa toteutetuilla varojensiirroilla.

123 Toiseksi kantajat katsovat, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä antanut valikoivaa etua, koska tämä etu oli oikeutettu Italian verojärjestelmän rakenteen perusteella.

124 Asetuksella nro 344/2003 toteutetulla yhteisöveron uudistuksella poistettiin asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä tarkoitetun verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyjä varoja koskevien pääomavoittojen kaksinkertaisen verotuksen vaara, joka siis koskee sekä siirtäviä yhtiöitä että varat vastaanottavia yhtiöitä.

125 Täsmällisemmin ilmaistuna kantajat toteavat, että tällä uudistuksella oikeushenkilöiden tulovero (jäljempänä OT) korvattiin yhteisöjen tuloverolla (jäljempänä YT), jonka verokanta oli 33 prosenttia OT:n alaisten verovelvollisten osalta eli ei ainoastaan kaupallisten laitosten osalta vaan myös ei-kaupallisten laitosten osalta. Ennen uudistusta osinkojen kaksinkertainen verotus vältettiin kantajien mukaan myöntämällä osakkeenomistajalle veronhyvitys, joka vastasi osinkoja jakavan yhtiön maksaman OT:n määrää, kun taas uudistukseen jälkeen tämä vältettiin vapauttamalla YT:stä 95 prosenttia osinkojen määrästä.

126 Kantajat toteavat, että myös erityinen vapautusjärjestelmä, jota kutsutaan nimellä ”participation exemption” (osakkuuksien verovapautus), otettiin käyttöön sellaisten pääomavoittojen osalta, joita YT:n alaiset yhtiöt ovat realisoineet luovuttamalla vastiketta vastaan rahoitusomaisuudeksi luokiteltuja osakkuuksia. Nämä pääomavoitot, jotka ovat peräisin YT:stä 95 prosentin määrän osalta vapautettujen osinkojen rahastoinnista, vapautettiin vuorostaan ”participation exemptionin” vaikutuksesta tästä verosta saman prosenttimäärän osalta.

127 Kantajat toteavat, että kun yhteisöveron uudistuksessa otettiin käyttöön ”participation exemption” -järjestelmä, sillä näin ollen käytännössä poistettiin asetuksen nro 358/1997 4 §:n puitteissa siirrettyjen varojen kaksinkertaisen verotuksen vaara. Tämän järjestelmän nojalla vapautettiin verosta 95 prosenttia niiden pääomavoittojen määrästä, jotka ovat syntyneet, kun siirtävät yhtiöt ovat luovuttaneet vastiketta vastaan osakkeita, jotka on saatu asetuksen nro 358/1997 4 §:n puitteissa siirrettyjen varojen vastikkeena. Koska lisäksi osakkeiden verotusarvon ja niiden kirjanpitoarvon välinen erotus ei ollut YT:n alainen, nämä siirtävät yhtiöt saattoivat jakaa osakkailleen kokonaisuudessaan varaukset, jotka koskivat tätä erotusta. Tämän vuoksi asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä tarkoitettu verotuksen neutraalisuuden järjestelmä menetti kantajien mukaan tosiasiallisesti kahden lykkäyksen järjestelmän luonteensa ja siitä tuli yhden lykkäyksen järjestelmä.

128 Sen sijaan yhteisöveron uudistuksella ei kantajien mukaan saavutettu samaa tulosta eli kaksinkertaisen verotuksen poistamista lain nro 218/1990 7 §:ssä säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyjä varoja koskevien pääomavoittojen osalta nimenomaan tämän järjestelmän erityislaatuisuuden vuoksi.

129 Kantajien mukaan tässä säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa, jossa lain nro 218/1990 puitteissa siirtävät laitokset luovuttivat koko omaisuutensa osakeyhtiölle, jolloin niistä tuli YT:hen nähden ei-kaupallisia laitoksia, ne eivät nimittäin voineet hyötyä ”participation exemption” -järjestelmästä vaan niiltä kannettiin tätä veroa 40 prosentista pääomavoittoja, jotka ovat peräisin edellytykset täyttävien osakkuuksien

vastikkeellisesta luovutuksesta, sekä 12,50 prosentin suuruista tuloveron korvaavaa veroa pääomavoitoista, jotka ovat peräisin edellytyksiä täyttämättömien osakkuuksien vastikkeellisesta luovutuksesta. Lisäksi kaikilta lain nro 218/1990 puitteissa siirtäviltä laitoksilta riippumatta ”participation exemption” -järjestelmän käyttöönotosta kannetaan, toisin kuin asetuksen nro 358/1997 4 §:n puitteissa siirtäviltä yhtiöiltä, yhä YT varauksesta, jonka ne ovat tehneet saatujen osakkeiden kirjanpitoarvon ja niiden verotusarvon erotuksen osalta, jos ne jakoivat tämän varauksen määrän osakkailleen. Tämän seurauksena laissa nro 218/1990 säädetty verotuksen neutraalisuuden järjestelmä säilyi kantajien mukaan tosiasiallisesti kahden lykkäyksen järjestelmänä.

130 Lopuksi valinta jatkaa ainoastaan lain nro 218/1990 puitteissa toteutettuja varojensiirtoja koskevaa täsmäytysjärjestelmää eikä täsmäytysjärjestelmää, joka on tarkoitettu asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän mukaisesti varoja vastaanottaville kaupallisille yhtiöille, selittyy kantajien mukaan sillä, että yhteisöveron uudistuksen jälkeen näistä järjestelmistä ainoastaan ensimmäinen olisi voinut vielä aiheuttaa pääomavoittojen kaksinkertaisen verotuksen. Tarve säätää tämän kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi asianmukaisesta järjestelmästä oli kantajien mukaan olemassa enää vain lain nro 218/1990 puitteissa toteutettujen varojensiirtojen järjestelmän osalta, ja lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä oli siis oikeutettu Italian verojärjestelmän rakenteen perusteella.

131 Kolmanneksi kantajat väittävät, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä ei antanut valikoivaa taloudellista etua, koska lainsäätäjä ainoastaan jatkoi järjestelmää, josta lain nro 218/1990 mukaisesti varoja vastaanottavat yhtiöt saattoivat jo laillisesti hyötyä aiempina verokausina. Tässä täsmäytysjärjestelmässä, joka otettiin käyttöön vuonna 1995 ja jota jatkettiin vuosina 2000 ja 2001, säädettiin samoista verokannoista kuin ne, jotka vahvistettiin sovellettavaksi vuonna 2003, eikä sitä ollut milloinkaan pidetty yhteismarkkinoille soveltumattomana valtiontukena.

132 Komissio katsoo, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyllä järjestelmällä annetaan valikoiva etu eikä se ole oikeutettu Italian verojärjestelmän luonteen perusteella.

133 Ensiksi valikoivasta edusta komissio huomauttaa, että itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa normaaliin verotukseen ja näin ollen yleisesti sovellettavaan järjestelmään.

134 Käsiteltävässä asiassa komissio katsoi, että ennen lakia nro 350/2003 täsmäytys, joka oli säädetty lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevien luottolaitosten osalta, ei antanut valikoivaa etua, sillä vastaavasta toimenpiteestä oli säädetty kaikkien uudelleenjärjesteltyjen yhtiöiden hyväksi. Toisin sanoen tämä järjestelmä oli yleisesti sovellettava, koska sitä sovellettiin kaikkiin vastaavassa tilanteessa olleisiin yrityksiin.

135 Komission mukaan tilanne muuttui lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin myötä, jolla jatkettiin ainoastaan lain nro 342/2000 17 §:n eikä sen 19 §:n sovellettavuutta. Tästä lähtien ainoastaan lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevat luottolaitokset saattoivat täsmäyttää uudelleenjärjestelyn jälkeen taseeseen kirjatut pääomavoitot, kun taas mitkään muut vastaavassa tilanteessa olleet yritykset eivät enää voineet tehdä sitä. Väitteeseen, jonka mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä muodostaa vertailujärjestelmän, komissio vastaa, että tämän säännön soveltamisala ja näin ollen niiden arvojen lukumäärä, jotka voidaan täsmäyttää, on täysin erilainen. Se väitetty seikka, että eräs toinen pankki on valinnut tämän erilaisen järjestelmän täsmäyttääkseen erilaisia pääomavoittoja, ei komission mukaan näin ollen todista mitään. Joka tapauksessa riidanalaisen päätöksen 3 artiklan 2 kohdalla rajoitettiin takaisinperinnän määrä sen veron, joka olisi maksettu, jos edunsaajat olisivat soveltaneet lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa tarkoitettua verotuksellista uudelleenarvostusjärjestelmää tai

täsmäytysjärjestelmää, ja saman lain 2 §:n 26 momentin mukaisesti tosiasiallisesti maksetun veron erotukseen.

136 Uudessa lain nro 350/2003 mukaisessa järjestelmässä normaali verokanta ei komission mukaan voinut enää olla verokanta, jota sovellettiin uudelleenjärjestelyn jälkeen taseeseen kirjattujen pääomavoittojen täsmäytykseen, joka ei ollut enää yleisesti mahdollinen, vaan saattoi muodostua ainoastaan yhteisöjen tuloihin sovellettavasta normaalista verokannasta.

137 Komissio toteaa, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytyksen avulla lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevat luottolaitokset saattoivat tehdä näkyviksi varojensiirtojen yhteydessä realisoituneet mutta verotuksellisista syistä lykätyt pääomavoitot. Ensin täsmäytetyt pääomavoitot olisi voitu jakaa osinkoina osakkaille, ilman että luottolaitoksen piti maksaa yhteisöveroa, kuten sen olisi pitänyt tehdä, jos se olisi päättänyt jakaa laissa nro 218/1990 tarkoitetun uudelleenjärjestelyn seurauksena luodun varauksen. Tämän jälkeen on niin, että jos täsmäytetyistä varauksista olisi voitu tehdä poistoja, ne olisi laskettu täsmäytyksestä seuranneiden, verotuksessa huomioon otettujen uusien arvojen perusteella. Lopuksi mahdollisessa luovutuksessa täsmäytetyistä pääomavoitoista ei olisi enää kannettu yhteisöjen tuloveroa. Kantajien tilanne todistaa konkreettisesti edellä mainitun.

138 Sen sijaan muut, asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla uudelleenjärjestellyt yritykset eivät ole vuodesta 2003 lähtien voineet täsmäyttää kaikkia varojensiirtoja koskevia varauksia ja, jos niitä olisi luovutettu, lykätyistä pääomavoitoista olisi kannettu normaali vero.

139 Komission mukaan ei voida esittää vastaväitteenä, että jos lain nro 342/2000 17 §:ssä tarkoitettua ja lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentilla jatkettua täsmäytysjärjestelmää ei olisi ollut, lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevat luottolaitokset eivät olisi luovuttaneet varauksiaan. Yhtäältä talouskriisiin liittyvät viimeaikaiset tosiseikat osoittavat päinvastaista. Toisaalta – ja varsinkin, kun kyse on valtiontuen toteamisesta – komission ei omien sanojensa mukaan pidä pohtia edunsaajan subjektiivista valintaa koskevaa ongelmaa vaan tutkia vastaavaan tosiasialliseen ja oikeudelliseen tilanteeseen sovellettavan normaalin verotuksen taso, joka muodostuu veroista, jotka on korvattu tutkitulla korvaavalla verolla.

140 Samaa päättelyä sovelletaan komission mukaan väitteeseen, jonka mukaan velvollisuus maksaa välittömästi vero, jota muutoin ei olisi maksettu tai joka olisi maksettu myöhemmin, olisi poistanut mahdollisen edun. Tämä väite on komission mukaan virheellinen varsinkin, kun täsmäytys, josta hyötyivät ainoastaan lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevat luottolaitokset, mahdollisti sen, että ne saattoivat vedota verotuksessa huomioon otettaviin pääomavoittoihin poistojen laskemiseksi ja osinkojen jakamiseksi samalla tavoin, kuin jos vero olisi maksettu kokonaisuudessaan samalla hetkellä.

141 Komission mukaan myöskään lain nro 342/2000 17 §:ssä eikä lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa tarkoitetussa jatkamisessa näitä luottolaitoksia ei velvoiteta käyttämään tätä täsmäytysjärjestelmää. Näiden säännösten soveltaminen oli valinnaista, ja ainoa velvoite oli se, että kun järjestelmää oli päätetty käyttää, sitä oli sovellettava kaikkiin varojensiirtoja koskeviin, taseeseen vielä kirjattuihin yritysvarauksiin.

142 Komissio toteaa lisäksi, että oikeuskäytännön mukaan se, että normaaliin verojärjestelmään on tehty muita poikkeuksia, ei muuta toteamusta siitä, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä itse asiassa merkitsee poikkeusta

ja että siinä rajataan sen soveltaminen tiettyihin henkilöihin. Väitteet, joissa poikkeusjärjestelmää, joka on varattu lain nro 218/1990 mukaisesti uudelleenjärjesteltäville luottolaitoksille ja joka on käsiteltävän asian kohteena, verrataan mahdollisiin muihin poikkeusjärjestelmiin, on komission mukaan siis hylättävä.

143 Komissio toteaa, että väitettä, jonka mukaan korvaavan veron maksamisen jakaminen kolmelle vuodelle oli epäedullista suhteessa mahdollisuuteen maksaa normaali vero viidessä vuodessa, ei ole esitetty muodollisen tutkintamenettelyn aikana, vaikka tätä seikkaa korostettiin menettelyn aloittamispäätöksessä. Muilta osin tässä väitteessä oletetaan todisteita esittämättä, että jakaminen viidelle vuodelle on yhä sovellettavissa myös neutralointijärjestelmien perusteella lykättyjen pääomavoittojen osalta.

144 Sen sijaan komissio yhtyy kantajien toteamukseen, jonka mukaan kirjattujen pääomavoittojen täsmäytysjärjestelmää, jota jatkettiin lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentilla, ei voida katsoa vertailukohtana pidettäväksi normaaliksi verojärjestelmäksi, eikä komissio näin ollen tehnyt näin.

145 Komissio esittää tältä osin erilaisen selityksen kuin kantajat. Komission mielestä lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän ja lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän välinen perustavanlaatuinen ero on se, että ensiksi mainittu rajoittuu ainoastaan tiettyihin omaisuusluokkiin ja liittyy pelkästään kirjanpitoon kirjattuihin pääomavoittoihin, kun taas toiseksi mainittu koskee yritysten uudelleenjärjestelyjen yhteydessä realisoituneita lykättyjä pääomavoittoja ja voi näin ollen liittyä kaikkiin näiden uudelleenjärjestelyjen yhteydessä siirrettyihin varoihin ja varauksiin.

146 Komission mukaan kantajien ehdottamaa eri verokantojen vertailuun perustuvaa menetelmää ei myöskään voida hyväksyä riidanalaisen päätöksen 99 ja 100 perustelukappaleessa esitetyillä perusteilla. Se, että siirtävät luottolaitokset maksoivat varojensiirron hetkellä normaalin veron 15 prosentista realisoituneita pääomavoittoja, on komission mukaan ulkoinen tekijä. Tärkeää on se, että neutralisoitujen ja taseeseen yhä kirjattujen pääomavoittojen osalta lain nro 218/1990 nojalla toteutettavien uudelleenjärjestelyjen kohteina olevat luottolaitokset hyötyivät edullisemmista verokannoista kuin muut yhtiöt, jotka olivat samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Komission mukaan tämä kanta on perusteltu, varsinkin kun kantajien päättelyn perustaa ei ole tarkastettu, sillä ei ole mahdollista tietää eikä komissiolla ole velvollisuutta analysoida järjestelmää koskevassa päätöksessä, mikä määrä kunkin edunsaajan taseeseen kirjatuista alkuperäisistä pääomavoitoista niillä vielä oli, eikä varsinkaan, ovatko muut uudelleenjärjestellyt mutta luottoalan ulkopuolella toimivat yhtiöt maksaneet samoista pääomavoitoista normaalit verot ja minkä määräisinä.

147 Väitteestä, jonka mukaan lain nro 218/1990 nojalla uudelleenjärjesteltyjen luottolaitosten tilanne on erilainen kuin kaikkien muiden, asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla uudelleenjärjesteltyjen yritysten tilanne, on komission mukaan korostettava aluksi, ettei se katsonut, vaan Italian lainsäätäjä katsoi, että viimeksi mainitussa säännöksessä ”lähinnä toistettiin laki [nro 218/1990]” ja että tämän seurauksena samasta täsmäytysjärjestelmästä hyötyivät kahdentyyppiset yritykset. Vaikka lailla nro 218/1990 ja asetuksella nro 358/1997 säännellyt tilanteet poikkesivat huomattavasti toisistaan, tämä ei vaikuta riidanalaisessa päätöksessä tarkoitettuun toimenpiteeseen, joka on lykättyjen pääomavoittojen myöhemmän täsmäytyksen verokohtelu.

148 Lopuksi komission mukaan olisi virheellistä katsoa, että lailla nro 218/1990 oli erityisominaisuuksia asetuksen nro 358/1997 4 §:ään nähden tai että nämä olivat käsiteltävässä asiassa ratkaisevia. Ensinnäkään laissa nro 218/1990 säädetyt veroedut eivät ole oikeutettuja lain pakottavuuden perusteella, mikä alkoi vasta vuonna 1993. Se,

että laissa nro 218/1990 säädetty järjestelmä oli sitä luotaessa ”epätavanomainen” ja luonteeltaan väliaikainen, ei komission mukaan estä sitä, että vuonna 1997 käyttöön otettu myöhempi pysyvä järjestelmä oli täsmälleen samanluonteinen verotuksellisesta näkökulmasta katsoen. Merkitystä ei ole sillä, että laissa nro 218/1990 säädettiin neutralisoinnista pääomavoitoista ainoastaan 85 prosentin osalta eikä 100 prosentin osalta, kuten myöhemmässä järjestelmässä, sillä täsmäytysongelma, joka määritelmän mukaan koskee ainoastaan toisistaan poikkeavia määriä, oli komission mukaan sama. Myöskään siirtävien yhtiöiden erilaisella tilanteella ei ole vaikutusta, koska lain nro 342/2000 19 §:ää sovelletaan ainoastaan varoja vastaanottaviin yhtiöihin ja koska joka tapauksessa riidanalainen päätös koskee ainoastaan varoja vastaanottavia luottolaitoksia.

149 Toiseksi komissio katsoo, ettei toimenpide ollut oikeutettu järjestelmän luonteen perusteella.

150 Tämän väitteen ensimmäisen osan osalta, joka liittyy siirtävien laitosten tilanteeseen kaksinkertaisen verotuksen menetelmän kannalta, komissio täsmentää, että riidanalainen päätös ei todellakaan koske näitä siirtäviä laitoksia, koska siinä viitataan ainoastaan uudelleenjärjestelyjen kohteina oleviin luottolaitoksiin. Siirtävät laitokset eivät voi enää olla luottolaitoksia, sillä ne lopettivat kaiken pankkitoiminnan nimenomaan lain nro 218/1990 nojalla. Lisäksi suurimmassa osassa tapauksia kyse ei ole yrityksistä, sillä ne ainoastaan omistavat osakkuuksia.

151 Komissio katsoo tässä tilanteessa, että myös kantajat vaikuttavat toteavan, että siirtävien laitosten ja varat vastaanottavien yhtiöiden verokohtelua on tarkasteltava kokonaisuutena ottaen huomioon molemmille yksikköryhmille asetetut velvoitteet ja erityisesti väitetty kaksinkertainen verotus. Tällöin kantajat eivät totea, että muut siirtävät yhtiöt kuin julkiset luottolaitokset eivät ole milloinkaan hyötyneet varojensiirron täsmäytysjärjestelmästä, koska lain nro 342/2000 19 §:ssä mainitaan

ainoastaan tämän lain 17 § eikä 18 §:ää, jota sen sijaan sovelletaan varoja siirtäviin pankkisäätiöihin.

152 Perustavanlaatuisemmin komissio katsoo, ettei ole loogista tarkastella samalla tavoin sellaisten kahden yksikön verokohtelua, joilla useimmissa tapauksissa ei ole enää mitään yhteyttä toisiinsa, kuten silloin, kun pankkisäätiöllä ei enää ole osuuksia vastaanottavassa yhtiössä, tai joita kohdellaan verotuksessa kaikilta osin erillään, kuten silloin, kun kyseessä on vähemmistöosakkuus.

153 Komissio kiistää myös kyseessä olevan väitteen toisen osan, jonka mukaan toimenpide on oikeutettu järjestelmän luonteen perusteella, koska lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyissä alennetuissa verokannoissa otetaan huomioon se, että 15 prosentista lain nro 218/1990 nojalla toteutetun varojensiirron hetkellä kirjanpitoon kirjatuista pääomavoitoista kannetaan normaali vero. Komission mukaan jäsenvaltion, joka on ottanut käyttöön tällaisen yritysten erottelun verorasituksen osalta, asiana on osoittaa, että se on tosiasiallisesti oikeutettu kyseessä olevan järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella.

154 Lisäksi komissio katsoo, että kantajien tätä koskeva päättely on perusteetonta. Sen mukaan on riittävää huomauttaa, että lain nro 342/2000 19 §:n nojalla luottolaitosten tekemiä täsmäytyksiä koskevia verokantoja oli sovellettu usean vuoden ajan asetuksen nro 358/1997 4 §:n mukaisen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa toteutettujen varojensiirtojen täsmäytyksiin. Komission mukaan on näin ollen ilmeistä, että alennetuista verokannoista säätämisellä ei ole mitään yhteyttä aiempaan veron maksamiseen osasta realisoitua pääomavoittoa.

155 Komissio katsoo, ettei ole myöskään mahdollista tietää, mikä määrä kunkin edunsaajan taseeseen kirjatuista alkuperäisistä pääomavoitoista niillä vielä oli, eikä varsinkaan, ovatko muut uudelleenjärjestellyt mutta luottoalan ulkopuolella toimivat yhtiöt maksaneet samoista pääomavoitoista normaalit verot ja minkä määräisinä.

156 Kolmanneksi väitteistä, joiden mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä ei antanut valikoivaa taloudellista etua, koska lainsäätäjä ainoastaan jatkoi jo olemassa ollutta järjestelmää, komissio väittää, että on yhdentekevää, parantuuko vai huonontuuko mahdollista tukea saaneen yrityksen tilanne aikaisempaan oikeustilaan verrattuna tai pysyykö se ennallaan. Ratkaisulla, jonka mukaan toimenpiteen toteaminen valtiontueksi riippuisi siitä, aikooko jäsenvaltio saattaa sen yleisesti sovellettavaksi, tehtäisiin unionin oikeudesta tehotonta valtiontukia koskevissa asioissa. Kyseessä oleva jäsenvaltio voisi nimittäin tällöin välttyä unionin oikeussääntöjen soveltamiselta pelkästään ilmoittamalla, että se aikoo tulevaisuudessa saattaa moititun toimenpiteen yleisesti sovellettavaksi. Sama päättely soveltuu komission mukaan sitä suuremmalla syyllä käsiteltävän asian kaltaisessa asiassa, jossa toimenpide, joka aiemmin oli yleisesti sovellettava, pidetään voimassa ainoastaan yhden alan osalta ja muutetaan näin valikoivaksi toimenpiteeksi.

157 Jos oletetaan, että kantajat vetovat siihen, että kyse on olemassa olevasta tuesta, ainoa [EY 88] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, s. 1) 1 artiklassa säädetty olemassa olevaa tukea koskeva tilanne, jolla voi olla merkitystä käsiteltävässä asiassa, voi olla tilanne, joka koskee toimenpiteitä, jotka ”käyttöönottohetkellä eivät vielä olleet tukia mutta ovat muuttuneet myöhemmin sellaisiksi yhteismarkkinoiden kehityksen johdosta ilman, että jäsenvaltio olisi muuttanut niitä”. Näin ei komission mukaan kuitenkaan ole tässä tutkitun toimenpiteen osalta, josta on tullut tuki lainsäätäjän toiminnan vuoksi, jolla yleisesti sovellettavasta toimenpiteestä tehtiin alakohtainen eli näin ollen valikoiva toimenpide.

– Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi asiasta

158 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokitteleminen valtiontueksi edellyttää, että kaikki EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut edellytykset täyttyvät (asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990, Kok., s. I-959, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-278/92–C-280/92, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.1994, Kok., s. I-4103, 20 kohta ja asia C-482/99, Ranska v. komissio, tuomio 16.5.2002, Kok., s. I-4397, 68 kohta).

159 EY 87 artiklan 1 kohdassa vahvistettu valtiontukien kiellon periaate sisältää seuraavat edellytykset. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sen kohteelle. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

160 Edellä mainituista edellytyksistä kolmannen eli edun olemassaoloa koskevan edellytyksen osalta EY 87 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että kyseessä oleva toimenpide suosii ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” (asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006, Kok., s. I-7115, 52 kohta) verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001, Kok., s. I-8365, 41 kohta; asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4777, 68 kohta; asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1627, 40 kohta ja em. asia Portugali v. komissio, tuomion 54 kohta). Tämä toimenpiteen erityisyyttä tai sen valikoivuutta koskeva edellytys on yksi EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen tunnusomaisista piirteistä (asia C-200/97, Ecotrade, tuomio 1.12.1998, Kok., s. I-7907, 40 kohta ja asia T-55/99, CETM v. komissio, tuomio 29.9.2000, Kok., s. II-3207, 39 kohta).

161 Unionin tuomioistuin on todennut, että toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi käytettävän viitekehyksen määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotustoimenpiteistä, koska itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen (edellä 160 kohdassa mainittu asia Portugali v. komissio, tuomion 56 kohta) eli verotukseen, jota normaalisti sovelletaan yrityksiin, jotka ovat riidanalaisella järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta tämän järjestelmän edunsaajina oleviin yrityksiin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (edellä 160 kohdassa mainittu asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta).

162 Unionin tuomioistuin on todennut myös, että yrityksille, jotka vapautetaan normaalista verosta, myönnettävän taloudellisen edun olemassaoloa ei voida kiistää sillä perusteella, että muita vapautuksia samasta verosta on annettu muille yrityksille. Se, että kyseessä olevan järjestelmän lisäksi on olemassa muita poikkeuksia normaalista verojärjestelmästä, ei aseta kyseenalaiseksi toteamusta siitä, että tämä järjestelmä merkitsee tosiasiallisesti poikkeusta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 v. komissio, tuomio 22.6.2006, Kok., s. I-5479, 112 ja 120 kohta).

163 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontuen käsite ei kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä ja jotka täten ensi näkemältä ovat valikoivia, kun kyseinen erottelu johtuu sen järjestelmän luonteesta ja rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. edellä 160 kohdassa mainittu asia Portugali v. komissio, tuomion 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toimenpiteen valikoivuus voi nimittäin olla oikeutettu ”järjestelmän luonteen tai rakenteen vuoksi” (ks. vastaavasti asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974, Kok., s. 709, Kok., Ep. II, s. 232, 33 kohta). Tässä tapauksessa toimenpidettä ei katsota EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, koska edun olemassaoloa koskeva edellytys ei täyty.

164 Tässä kanneperusteessa kantajat katsovat ensisijaisesti, ettei lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä antanut valikoivaa etua, ja toissijaisesti, että tämä järjestelmä oli oikeutettu järjestelmän luonteen tai rakenteen vuoksi.

165 Aluksi on tutkittava kantajien väitteitä, jotka koskevat sitä, että komissio valitsi normaalin yhteisöveron viitekehykseksi, ja komission näin määritetyssä kehyksessä esittämää toteamusta valikoivan taloudellisen edun olemassaolosta.

166 Käsiteltävässä asiassa komissio totesi, että vaikka laissa nro 218/1990 säädetty verotuksen neutraalisuuden järjestelmä vastasi sellaisten pääomavoittojen osalta, jotka ovat realisoituneet mutta joita ei ole otettu huomioon verotuksessa, asetuksessa nro 358/1997 säädettyä verotuksen neutraalisuuden järjestelmää (riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleen toinen virke), jossa toteamuksessa edellytettiin, että lainsäätäjän mahdollisesti käyttöönottamaa täsmäytysjärjestelmää on sovellettava erotuksetta ja samoin edellytyksin näistä kahdesta järjestelmästä kumman tahansa puitteissa realisoituihin pääomavoittoihin (riidanalaisen päätöksen 88 perustelukappale), Italian tasavalta oli varannut lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn täsmäytysjärjestelmän pelkästään lain nro 218/1990 nojalla uudelleenjärjestellyille yrityksille (riidanalaisen päätöksen 90 perustelukappale).

167 Näillä perusteilla komissio katsoi, että Italian tasavalta oli myöntänyt näille yrityksille valikoivan edun, joka vastaa lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin nojalla tosiasiallisesti maksetun veron ja sen normaalin veron erotusta, joka olisi maksettu, jos tämä täsmäytys olisi tehty ilman tätä etua antavaa järjestelmää (riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappale).

168 Näiden perustelujen vastaisesti kantaja väittävät (ks. edellä 104 kohta), että etua laskettaessa normaali verojärjestelmä ei voi olla vertailuperuste, koska jos riidanalaista täsmäytysjärjestelmää ei olisi ollut, kyseessä olevat yhtiöt eivät olisi missään tapauksessa luovuttaneet omaisuuseriään normaalin veron alaisuudessa.

169 On kuitenkin todettava, että kun komissio tutkii järjestelmää valtiontukimääräysten valossa, sen tehtävänä ei ole ennakoida subjektiivisia valintoja, joita tämän järjestelmän edunsaajat olisivat voineet tehdä, jos tätä järjestelmää ei olisi ollut olemassa, vaan tutkia tätä järjestelmää määrittääkseen, annetaanko sillä objektiivisesti tarkasteltua taloudellista etua siihen verotukseen verrattuna, josta se muodostaa poikkeuksen ja jota normaalisti sovellettaisiin, jos sitä ei olisi ollut olemassa (ks. vastaavasti asia C-148/04, Unicredito Italiano, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11137, 118 kohta). Näkemys, jonka mukaan on niin, että jos riidanalaista täsmäytysjärjestelmää ei olisi ollut, kyseessä olevat yritykset eivät olisi väitteen mukaan luovuttaneet omaisuuseriään, on tällaisen objektiivisen arvioinnin yhteydessä merkityksetön.

170 Kantajat väittävät myös (ks. edellä 104 kohta), että normaalin veron muodostama viitekehys ei ole asianmukainen, koska vaikka tämän normaalin veron kantamisella luovutuksen yhteydessä poistetaankin omaisuuserien arvojen poikkeaminen toisistaan lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottavan laitoksen osalta, sillä ei sen sijaan ole mitään vaikutusta siirtävän laitoksen saamien osakkeiden arvojen poikkeamiseen toisistaan.

171 Tästä kantajien viittauksesta lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtävien laitosten tilanteeseen on todettava, että riidanalainen päätös ei koske lainkaan näitä laitoksia, vaan pelkästään tämän lain nojalla varoja vastaanottavia pankkeja. Riidanalaisessa päätöksessä tutkitaan etua ja todetaan sen olemassaolo yksinomaan näiden pankkien suhteen.

172 Tästä seuraa, että kantajien tämän kanteen yhteydessä tekemät toistuvat viittaukset (ks. mm. edellä 118 ja 119 kohta) lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtävien laitosten tilanteeseen ja erityisesti siihen, että vuoden 2003 verouudistus ei poistanut niiden osalta osinkoina jaettujen lykättyjen pääomavoittojen kaksinkertaisen verotuksen vaaraa, ovat merkityksettömiä.

173 Kantajien väitteestä, jonka mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädetty täsmäytysjärjestelmä ei ole, kuten ei normaali verokaan, pätevä viitekehys (ks. edellä 109 kohta) ja joka on lisäksi ristiriidassa jäljempänä 174 kohdassa esitetyn väitteen kanssa, on riittävää todeta, ettei komissio ole riidanalaisessa päätöksessä pitänyt lain nro 350/2003 2 §:n 25 momenttia viitekehyksenä.

174 Kantajien väite (ks. edellä 111–115 kohta), jonka mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyä täsmäytysjärjestelmää olisi aivan hyvin voitu käyttää lain nro 218/1990 tai asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutettujen varojensiirtojen yhteydessä realisoituneiden pääomavoittojen huomioon ottamiseksi verotuksessa ja jossa siis katsotaan, että tämä täsmäytysjärjestelmä olisi joka tapauksessa ollut asianmukaisempi kuin normaalin verotuksen järjestelmä ja olisi johtanut toteamukseen, ettei taloudellista etua ole, on hylättävä.

175 Väitteet, joiden mukaan ensinnäkin yksi pankki vetosi vuonna 2000 lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyyn täsmäytykseen vapauttaakseen lain nro 218/1990 nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuvat lykätyt pääomavoitot, ja toiseksi yleisohjeessa nro 207/2000 todetaan, että tätä täsmäytystä voitiin soveltaa asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuviin lykättyihin pääomavoittoihin (ks. edellä 115 kohta), eivät voi kyseenalaistaa sitä, että komissio valitsi normaalin veron edun laskennan viitekehykseksi.

176 Näistä väitteistä ensimmäistä, jonka mukaan yksi pankki sovelsi lain nro 342/2000 14 §:ssä säädettyä täsmäytystä vapauttaakseen lain nro 218/1990 nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuvat lykätyt pääomavoitot, ei tue asiakirja, joka on esitetty sen tueksi ja joka kantajien mukaan on ote tämän pankin vuositileistä. Tämä asiakirja, joka on esitetty vastauskirjelmän vaiheessa esittämättä mitään perusteluja tämän esittämisen viivästymiselle, on jätettävä tutkimatta työjärjestyksen 48 artiklan 1 kohdan nojalla.

177 Näistä väitteistä toisen, yleisohjeeseen nro 207/2000 perustuvan väitteen osalta on todettava, etteivät kantajat osoita viittaamalla tähän yleisohjeeseen, että komission kanta olisi ollut virheellinen ja että myös lain nro 342/2000 14 §:n tarkoituksena olisi ollut asetuksen nro 358/1997 4 §:n tai lain nro 218/1990 nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuvien lykättyjen pääomavoittojen huomioon ottaminen verotuksessa.

178 Näin ollen ja toisin kuin kantajien virheellisessä väitteessä, jonka mukaan tässä yleisohjeessa ”todettiin kirjallisesti, että tämän [lain nro 342/2000 14 §:ssä säädetyn] järjestelmän avulla oli mahdollista vapauttaa kaikki ’taseeseen kirjatut arvot, joita ei ole otettu huomioon verotuksessa, vaikka tämä johtui [tuloveroa koskevan yhtenäistetyn tekstin (TKYT)] 54 §:n 1 momentin c kohdan poistamisesta – –, maksamalla korvaava vero sillä edellytyksellä, että – – vastaavat omaisuuserät on yhä kirjattu taseeseen’, joka on päätetty laissa säädetyllä hetkellä”, tässä yleisohjeessa todettiin pelkästään, että ”[lain nro 342/2000] 14 §:ssä todetaan, että taseeseen kirjatut suuremmat arvot, joita ei ole otettu huomioon verotuksessa, vaikka tämä johtui TKYT:n 54 §:n 1 momentin c kohdan poistamisesta, voidaan ottaa huomioon verotuksessa maksamalla korvaava vero sillä edellytyksellä, että vastaavat omaisuuserät – edellyttäen, että ne ovat lain [nro 342/2000] 10 §:ssä tarkoitettuja omaisuuseriä – on yhä kirjattu taseeseen, joka on päätetty talousarvioesityksen voimaantulon jälkeen”.

179 Tällöin sen lisäksi, että yleisohjeessa nro 207/2000 ei todettu, että lain nro 342/2000 14 §:ää olisi tarkoitus soveltaa kaikkiin lykättyihin pääomavoittoihin, siinä vieläpä huomautettiin, ettei tätä säännöstä – toisin kuin lain nro 342/2000 17–19 §:ää – voitu soveltaa kaikkiin taseeseen kirjattuihin omaisuuseriin vaan ainoastaan tämän lain 10 §:ssä tarkoitettuihin omaisuuseriin.

180 Yleisohjeessa nro 207/2000 – kantajien esittämissä muissa lyhyissä lainauksissa, joiden lisäksi ei ole toimitettu lainattuja Italian säännöksiä – ei myöskään mainita käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia lykättyjä pääomavoittoja eli lain nro 218/1990 tai asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla toteutetuista varojensiirroista johtuvia pääomavoittoja, jotka puolestaan ovat yleisohjeen nro 207/2000 1.3 kohdan, joka koskee lain nro 342/2000 17–19 §:ää, kohteena. Tämän yleisohjeen tätä kohtaa edeltävässä virkkeessä todetaan lisäksi, että ”on vahvistettava, että verotuksessa voidaan ottaa huomioon ainoastaan tähän mennessä kommentoitujen säännösten perusteella uudelleenarvostetut omaisuuserät”.

181 Tästä seuraa, että yleisohjeeseen nro 207/2000 tekemillään viittauksilla, jotka perustuvat epätäydellisiin lainauksiin, joiden lisäksi ei ole annettu riittäviä selityksiä, kantajat eivät onnistu osoittamaan sen komission kannan, jonka mukaan lain nro 342/2000 10 ja 14 §:n ja saman lain 17–19 §:n ja tämän seurauksena lain nro 350/2003 2 §:n 25 ja 26 momentissa säädetyn kahden täsmäytysjärjestelmän tavoitteet ovat erilaiset, väitettyä virheellisyyttä.

182 Kun otetaan huomioon näiden kahden täsmäytysjärjestelmän tavoitteiden erilaisuus, lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytystä ei ollut verrattava lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyyn täsmäytykseen.

183 Ainoa toimenpide, johon lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytystä olisi voitu verrata, oli lain nro 342/2000 19 §:stä johtuva täsmäytystoimenpide, jolla lainsäätäjä ulotti lain nro 342/2000 17 §:ssä säädetyn täsmäytyksen koskemaan asetuksen nro 358/1997 4 §:n nojalla uudelleenjärjesteltyjä yrityksiä.

184 Koska lain nro 342/2000 19 §:ää ei ollut jatkettu lailla nro 350/2003 ja koska lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty täsmäytys ei näin ollen ollut yleisesti sovellettava toimenpide, jota sovelletaan samoissa olosuhteissa kaikkiin vastaavien pääomavoittojen huomioon ottamisiin verotuksessa (riidanalaisen päätöksen 88 perustelukappale), vaan toimenpide, jota sovellettiin pelkästään lain nro 218/1990 nojalla toteutettujen uudelleenjärjestelyjen seurauksena realisoituneisiin tiettyjen luottolaitosten pääomavoittoihin (riidanalaisen päätöksen 90 perustelukappale), komissio on kuitenkin oikeutetusti pitänyt viitekehyksenä normaalia veroa, joka olisi pitänyt maksaa, jos tätä täsmäytysjärjestelmää ei olisi ollut olemassa.

185 Lisäksi on todettava, että edellä 162 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti se, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän lisäksi on olemassa muita poikkeuksia normaalista verojärjestelmästä, ei aseta kyseenalaiseksi toteamusta siitä, että tämä järjestelmä merkitsee tosiasiallisesti poikkeusta ja että sen soveltaminen on rajoitettu ainoastaan tiettyihin yrityksiin.

186 Edellä esitetystä seuraa, että toisin kuin kantajat väittävät, komissio ei ole tehnyt virhettä, kun se on pitänyt taloudellisen edun olemassaoloa määritettäessä viitekehyksenä normaalia verotusta.

187 Kantajien väitteet (ks. edellä 105 kohta ja sitä seuraavat kohdat), joiden mukaan taloudellista etua ei ole olemassa, vaikka normaalia veroa pidettäisiin viitekehyksenä, on hylättävä sikäli kuin ne perustuvat näkemyksiin subjektiivisista valinnoista, joita yritykset olisivat voineet tehdä, jos riidanalaista täsmäytysjärjestelmää ei olisi ollut olemassa. Kuten edellä 169 kohdassa on jo todettu, kun komissio tutkii järjestelmää valtiontukimääräysten valossa, sen tehtävänä ei ole ennakoida subjektiivisia valintoja, joita tämän järjestelmän edunsaajat olisivat voineet tehdä, jos tätä järjestelmää ei olisi ollut olemassa, vaan tutkia tätä järjestelmää sellaisenaan määrittääkseen, annetaanko sillä objektiivisesti tarkasteltua taloudellista etua siihen verotukseen verrattuna, josta se muodostaa poikkeuksen ja jota normaalisti sovellettaisiin, jos sitä ei olisi ollut olemassa.

188 Kantajien väitteestä (ks. edellä 107 kohta), jonka mukaan komission olisi pitänyt etua laskiessaan ottaa huomioon se, että luovutustapauksessa pääomavoitosta maksettava normaali vero voidaan jakaa viidelle verokaudelle ilman korkoja, mitä se ei väitteen mukaan tehnyt riidanalaisen päätöksen 92 perustelukappaleessa, on todettava, että oikeuskäytännön mukaan vaikka EY 88 artiklan 2 kohdassa asetetaankin komissiolle velvollisuus ennen päätöksen tekemistä kerätä tietoja niiltä, joita asia koskee, siinä ei kielletä tätä toimielintä pitämästä tätä tukea yhteismarkkinoille soveltumattomana, jos tällaisia huomautuksia ei esitetä (asia C-113/00, Espanja v. komissio, tuomio 19.9.2002, Kok., s. I-7601, 39 kohta). Erityisesti komissiota ei voida arvostella siitä, ettei se ole ottanut huomioon sellaisia mahdollisia tosiseikkoja tai oikeudellisia seikkoja, jotka sille olisi voitu esittää hallinnollisessa menettelyssä, kun näin ei kuitenkaan ole tehty, koska komissiolla ei ole viran puolesta velvollisuutta kuvitella, mitkä ovat ne seikat, jotka sille olisi voitu esittää (ks. asia T-109/01, Fleuren Compost v. komissio, tuomio 14.1.2004, Kok., s. II-127, 48 ja 49 kohta ja asia T-200/04, Regione autonoma della Sardegna v. komissio, tuomio 14.12.2005, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Kantajat eivät ole kiistäneet, että tätä vastaväitettä ei ole esitetty muodollisen tutkintamenettelyn aikana, vaikka komissio kiinnitti muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 29 ja 37 kohdassa

nimenomaisesti henkilöiden, joita asia koskee, huomiota edun laskennan tähän näkökohtaan. Kantajien väite on näin ollen hylättävä.

189 Joka tapauksessa on todettava, että kantajat eivät tue väitettään toimittamalla merkityksellisiä Italian verosäännöksiä eivätkä väitä eivätkä varsinkaan osoita, että tällaisen eri vuosille jakamisen huomioon ottaminen, jos oletetaan, että näin olisi käsiteltävässä asiassa pitänyt tehdä, olisi johtanut komission riidanalaisen päätöksen 92 perustelukappaleessa laskeman yli 586 miljoonan euron taloudellisen edun poistumiseen.

190 Kantajien väitteet (ks. edellä 117 kohta ja sitä seuraavat kohdat), joiden mukaan lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän ei voida katsoa antavan valikoivaa etua, koska tämän järjestelmän edunsaajina olevat yritykset ja muita kuin laissa nro 218/1990 tarkoitetuilla varojensiirroilla varoja vastaanottavat yritykset ovat hyvin erilaisissa tilanteissa, on hylättävä.

191 On nimittäin todettava, kuten komissio huomauttaa, ettei komissio ole katsonut, vaan Italian lainsäätäjä itse on lakia nro 342/2000 valmistellessaan katsonut, että asetuksessa nro 358/1997 säädetty verotuksen neutraalisuuden järjestelmä käytännössä toisti laissa nro 218/1990 säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän, minkä seurauksena oli otettava käyttöön – minkä lainsäätäjä teki lain nro 342/2000 17–19 §:llä – yhtenäinen täsmäytysjärjestelmä näistä kahdesta järjestelmästä kumman tahansa mukaisen verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa toteutetuista uudelleenjärjestelyistä johtuvien lykättyjen pääomavoittojen ottamiseksi huomioon verotuksessa.

192 Missään tapauksessa kantajien esiin tuomat erot eivät ole ratkaisevia tai merkityksellisiä.

193 Laissa nro 218/1990 säädetyn järjestelmän pakollisesta luonteesta ja näin ollen julkisille luottolaitoksille asetetusta velvollisuudesta siirtää pankkiomaisuutensa osakeyhtiöille (ks. edellä 118 kohta) on riittävää todeta, että tämä velvollisuus on asetettu vasta vuonna 1993 (ks. edellä 6 kohta). Jo ennen tämän velvollisuuden asettamista laissa nro 218/1990 myönnettiin jo verotuksellinen neutraalisuus julkisten luottalaitosten sen puitteissa toteuttamille varojensiirroille.

194 Siitä, että laissa nro 218/1990 säädetty järjestelmä oli kantajien mukaan ”epätavanomainen” ja väliaikainen, koska sitä sovellettiin yksinomaan julkisiin luottolaitoksiin ja rajoitetun ajan (vuodesta 1990 vuoteen 1995), kun taas asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä säädetty järjestelmä oli ”tavanomainen” ja pysyvä (ks. edellä 121 kohta), on todettava, että tämä seikka ei merkitse sitä, että nämä kaksi järjestelmää poikkesivat toisistaan verotuksellisesti.

195 Siitä, että lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtävien laitosten olisi pitänyt varojensiirron tapahtuessa maksaa normaali vero 15 prosentista pääomavoittoa, kun taas asetuksen nro 358/1997 järjestelmässä säädettiin täysimääräisestä verotuksen neutraalisuudesta (ks. edellä 121 kohta), on huomautettava (ks. edellä 171 kohta), että riidanalainen päätös ei koske lainkaan siirtäviä laitoksia vaan yksinomaan lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottavia yrityksiä ja valikoivaa etua, jonka nämä yritykset ovat saaneet siitä, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädettyä täsmäytystä voidaan soveltaa pelkästään niihin.

196 Lisäksi – ja kuten riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleesta ilmenee, ja kuten komissio väittää vastineessaan – varojensiirtoihin alusta lähtien kohdistuvan kokonaisverorasituksen, varoja siirtävien laitosten verorasitus mukaan lukien, huomioon ottamisella ei ollut merkitystä, koska kyse oli pelkästään lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottavien yritysten taseisiin vielä sisältyvien lykättyjen pääomavoittojen suotuisasta kohtelusta. Tätä huomioon ottamista ei myöskään voitu ennakoida, koska komissio ei tiennyt eikä sen tarvinnut tietää tukijärjestelmän tutkinnan osalta, mikä lykättyjen pääomavoittojen konkreettinen määrä oli jäljellä näissä taseissa ja mikä

konkreettinen määrä oli jo ollut verotuksen kohteena, olipa tämä tapahtunut täsmäytyksen yhteydessä tai osinkona jakamisen yhteydessä.

197 Kantajat vetoavat näin ollen tuloksetta laissa nro 218/1990 ja asetuksessa nro 358/1997 säädettyjen verotuksen neutraalisuuden järjestelmien välisiin eroihin väittääkseen, että nämä erot huomioon ottaen ei voida todeta, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentilla olisi annettu valikoivaa etua.

198 Edellä esitetystä seuraa, ettei komissio ole tehnyt virhettä, kun se on lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän ja normaalin verojärjestelmän välisen vertailun perusteella todennut valikoivan taloudellisen edun, jonka määrä vastaa lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin mukaisesti maksetun veron ja sen veron erotusta, joka olisi pitänyt maksaa normaalin veron mukaisesti.

199 Tämän jälkeen on tutkittava kantajien väite (ks. edellä 123 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jonka mukaan komissio katsoi virheellisesti, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän valikoivuutta ei voida oikeuttaa järjestelmän logiikan perusteella.

200 Tässä yhteydessä kantajat väittävät lähinnä (ks. edellä 124–130 kohta), että vuoden 2003 verouudistuksella poistettiin asetuksen nro 358/1997 4 §:ssä tarkoitetun verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyjä varoja koskevien pääomavoittojen kaksinkertaisen verotuksen, eli siirtävien yhtiöiden ja varat vastaanottavien yhtiöiden verotuksen, vaara. Sen sijaan tällä uudistuksella ei kantajien mukaan poistettu laissa nro 218/1990 säädetyn verotuksen neutraalisuuden järjestelmän puitteissa siirrettyjä varoja koskevien pääomavoittojen kaksinkertaisen verotuksen vaaraa. Tämä selittää kantajien mukaan Italian lainsäätäjän valinnan jatkaa lain nro

342/2000 17 ja 18 §:ssä säädettyä täsmäytysjärjestelmää ainoastaan lain nro 218/1990 puitteissa toteutettujen varojensiirtojen osalta.

201 On kuitenkin huomautettava, että riidanalainen päätös ei koske siirtäviä laitoksia vaan yksinomaan lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottavia pankkilaitoksia ja taloudellista etua, joka riidanalaisessa järjestelmässä on varattu näille laitoksille. Tämän seurauksena se, että lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtäviltä laitoksilta voidaan kantaa vero kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuuden vuoksi, ei voi olla seikka, jolla voitaisiin oikeuttaa valikoivan edun myöntäminen varat vastaanottaville pankeille lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentin perusteella.

202 Näin ollen komissio katsoi riidanalaisen päätöksen 105 perustelukappaleessa oikeutetusti, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä merkitsi valikoivaa etua, joka parantaa lain nro 218/1990 nojalla toteutetuissa uudelleenjärjestelyissä mukana olleiden luottolaitosten kilpailukykyä muihin yrityksiin nähden.

203 Väite (ks. edellä 131 kohta), jonka mukaan riidanalaisella järjestelmällä ainoastaan jatkettiin lain nro 218/1990 nojalla toteutetuissa uudelleenjärjestelyissä mukana olleiden pankkiyritysten hyväksi aiemmin olemassa ollutta täsmäytysjärjestelmää, jonka komissio ei tuolloin katsonut merkitsevän valtiontukea, on hylättävä.

204 Oikeuskäytännön mukaan nimittäin EY 87 artiklan soveltamisen kannalta on yhdentekevää, parantuuko vai huonontuuko mahdollista tukea saaneen yrityksen tilanne aikaisempaan oikeustilaan verrattuna tai pysyykö se ennallaan. Tietyn lainsäädännön

osalta on ratkaisevaa ainoastaan se, suositaanko valtion toimenpiteellä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. edellä 160 kohdassa mainittu asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

205 Käsiteltävässä asiassa komissio katsoi oikeutetusti sen, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentilla pidettiin voimassa pelkästään lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottavien yritysten hyväksi lain nro 342/2000 17 ja 18 §:ssä säädetty täsmäytysjärjestelmä, antaneen näille yrityksille valikoivan edun muihin yrityksiin nähden, jotka vastaanottavat varoja muiden kuin laissa nro 218/1990 säädettyjen varojensiirtojen nojalla (ks. edellä 202 kohta).

206 Lopuksi sikäli kuin kantajat väittävät, että lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetty järjestelmä merkitsi asetuksen N:o 659/1999 1 artiklassa tarkoitettua olemassa olevaa tukea, on todettava komission tapaan, että ainoa olemassa olevaa tukea koskeva tilanne, jolla voi olla merkitystä käsiteltävässä asiassa, voi olla tilanne, joka koskee toimenpiteitä, jotka ”käyttöönottohetkellä eivät vielä olleet tukia mutta ovat muuttuneet myöhemmin sellaisiksi yhteismarkkinoiden kehityksen johdosta ilman, että jäsenvaltio olisi muuttanut niitä”. Käsiteltävässä asiassa kuitenkin se, että riidanalainen täsmäytysjärjestelmä, joka aiemmin oli kaikkien verotuksen neutraalisuuden järjestelmän mukaisesti varoja vastaanottavien yritysten käytettävissä, varattiin ainoastaan lain nro 218/1990 nojalla varoja vastaanottaville yrityksille, johtuu Italian lainsäätäjän toimista.

207 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, ettei komissio ole rikkonut EY 87 artiklan 1 kohtaa, kun se on käsiteltävässä asiassa todennut valtiontuen olemassaolon.

208 Ylimääräisenä huomautuksena on todettava, että vaikka oletettaisiin, ettei komissio olisi edun määrittämiseksi pitänyt viitekehyksenä normaalia verojärjestelmää vaan lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyä järjestelmää, komission olisi pitänyt määrätä valtiontuen takaisin perimisestä samoin ehdoin kuin ne, jotka esitettiin riidanalaisen päätöksen päätösosassa.

209 Tässä tapauksessa komissio olisi nimittäin ottanut huomioon ensiksi sen, ettei ennen lakia nro 350/2003 maksetuilla veroilla (erityisesti lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtävien laitosten välittömästi varojensiirron hetkellä maksamalla verolla 15 prosentista realisoituneesta pääomavoitosta) (ks. edellä 195 kohta) ole merkitystä edun laskemisen kannalta, toiseksi lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa vahvistettujen alempien verokantojen (ks. edellä 27 kohta) ja lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa vahvistettujen alempien verokantojen (ks. edellä 29 kohta) väliset erot ja kolmanneksi edun määrittämisen objektiivisuuden (ks. edellä 169 ja 187 kohta) ja todennut valikoivan taloudellisen edun olemassaolon, johon, vaikka se olisi määrältään pienempi kuin riidanalaisen päätöksen 92 perustelukappaleessa todettu etu, ei olisi voitu soveltaa de minimis -poikkeusta, joka koskee – kuten riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleessa todetaan – etua, joka ei ole läpinäkyvä.

210 Tällaista etua ei, kuten ei myöskään riidanalaisessa päätöksessä todettua etua, voida oikeuttaa kantajien esittämillä seikoilla, joiden mukaan lain nro 218/1990 nojalla varoja siirtäviä laitoksia kohdellaan vuoden 2003 verouudistuksen jälkeen verotuksessa epäedullisemmin. Kuten edellä on jo todettu, riidanalainen päätös ei nimittäin koske lainkaan näitä siirtäviä laitoksia vaan pelkästään lain nro 218/1990 nojalla varoja

vastaanottavia pankkeja, jotka ovat niille varatun lain nro 350/2003 2 §:n 26 momentissa säädetyn järjestelmän mukaisesti hyötyneet valikoivasta edusta, joka parantaa niiden kilpailukykyä kaikkiin muihin yrityksiin nähden (ks. tältä osin riidanalaisen päätöksen 105 perustelukappale).

211 Tästä seuraa, että myös riidanalaisen järjestelmän vertaaminen lain nro 350/2003 2 §:n 25 momentissa säädettyyn järjestelmään olisi johtanut siihen, että komissio olisi todennut valtiontuen olemassaolon samalla tavoin kuin riidanalaisen päätöksen 1 artiklassa ja määrännyt sen takaisinperinnästä samalla tavoin kuin riidanalaisen päätöksen 3 artiklan 2 kohdassa.

212 Koska yhtäkään kantajien kanneperusteista ei ole hyväksytty, käsiteltävä kanne on hylättävä.

**Oikeudenkäyntikulut**

213 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 87 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

214 Koska kantajat ovat hävinneet asian, on määrättävä, että ne vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja ne on velvoitettava korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut tämän vaatimusten mukaisesti.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

**1) Kanne hylätään.**

**2) BNP Paribas ja Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Vilaras Prek Ciucă

Julistettiin Luxemburgissa 1 päivänä heinäkuuta 2010.

Allekirjoitukset