ÜLDKOHTU OTSUS (viies koda)

1. juuli 2010 *

Kohtuasjas T-335/08,

BNP Paribas, asukoht Pariis (Prantsusmaa),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), asukoht Rooma (Itaalia),

esindajad: advokaadid R. Silvestri, G. Escalar ja M. Todino,

hagejad,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: V. Di Bucci ja E. Righini,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

mille ese on nõue tühistada komisjoni 11. märtsi 2008. aasta otsus 2008/711/EÜ riigiabi C 15/07 (ex NN 20/07) kohta, mida Itaalia rakendas maksusoodustuse andmisega teatavatele restruktureeritud pankadele (ELT L 237, lk 70),

ÜLDKOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees M. Vilaras (ettekandja), kohtunikud M. Prek ja V. M. Ciucă,

kohtusekretär: ametnik T. Weiler,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

Vaidluse taust

Asjaomased Itaalia õigusnormid

1 1990. aastal tähendas Itaalias õiguses tegevusüksuse üleandmine maksuõiguslikult vara müüki, mis tõi sellisena kaasa ettevõtte tulumaksu, mida tuli tasuda üle antud vara tegeliku väärtuse ja vara maksustavata väärtuse vahelt.

2 Itaalia pangandustegevuse reformimiseks ning eeskätt selleks, et võimaldada pangandussektori avalik-õiguslikud üksused ümber kujundada aktsiaseltsiks, mida peeti sobivamaks õiguslikuks vormiks, kehtestati 30. juuli 1990. aasta legge nº 218 su disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico'ga (seadus nr 218/1990 avalik-õiguslike krediidiasutuste vara restruktureerimise ja tugevdamise kohta) (*GURI* nr 182, 6.8.1990; edaspidi „seadus 218/1990") maksustamise erandkord, mille eesmärk oli hõlbustada nendele

avalik-õiguslikele üksustele kuuluva põhivara ja muu vara üleandmist olemasolevatele või asutatavatele eraõiguslikele krediidiasutustele (seaduse 218/1990 artikkel 1 ja artikli 7 lõige 2).

3 Selle korra alusel ei võetud kapitali kasvutulu, mis tekkis avalik-õigusliku krediidiasutuse poolt varade üleandmisel eraõiguslikule krediidiasutusele selle eraõigusliku krediidiasutuse aktsiate vastu, 85% ulatuses selle väärtusest maksuõiguslikult nii kaua arvesse – ja järelikult seda ka ei maksustatud –, kuni see kapitali kasvutulu tegelikult saadi, olgu siis vara üleandja poolt tema moodustatud kohustuslikust reservist (mis vastab saadud aktsiate raamatupidamisliku väärtuse ja üleantud varade maksustatava väärtuse vahele) oma aktsionäridele dividendi maksmise teel või saadud aktsiate müümise teel vara üleandja poolt või üleantud varade müümise teel omandava äriühingu poolt.

4 Vara üleandja peab seevastu viivitamata tasuma maksu varade üleandmisel saadud kasvutulust üle jäävalt 15%-lt, mis maksustatakse ettevõtte tulumaksu tavamääraga. Paralleelselt selle maksustamisega maksustati seda 15% suurust summat kapitali kasvutulust kui varade eest saadud aktsiate maksustatava väärtuse suurendamist varade üleandja raamatupidamises ning üleantud varade maksustatava väärtuse suurendamist varad omandanud äriühingu raamatupidamises.

5 Seadusega 218/1990 kehtestatud osaliselt neutraalse maksustamise kord põhjustas seega maksustatava väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse kahekordse ebakõla, nimelt nende maksustatava väärtuse erinevuse nii üleantud varade tasandil (varad omandanud äriühingu raamatupidamises) kui ka vastu saadud aktsiate tasandil (vara üleandja raamatupidamises). Kui üleantud varade ja vastu saadud aktsiate raamatupidamislik väärtus vastas üleandmise hetkel nende varade tegelikule väärtusele, vastas nende varade ja aktsiate maksustatav väärtus varade maksustatavale

väärtusele, kui need varad kuulusid vara üleandjale, kusjuures seda maksustatavat väärtust oli suurendatud 15% suuruse osa võrra saadud kasvutulust, mis kuulus viivitamata maksustamisele.

6 26. novembri 1993. aasta 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 (seadus nr 489, mis käsitleb eeskätt seaduse 218/1990 artikli 7 lõikes 6 sätestatud tähtaja pikendamist) (*GURI* nr 284, 3.12.1993) artikkel 2 kehtestas kohustuse kujundada need avalik-õiguslikud krediidiasutused, kelle kapitalifondid kuuluvad täielikult või enamuses riigile, 30. juuniks 1994 ümber aktsiaseltsideks vastavalt seaduses 218/1990 sätestatud tingimustele.

7 Lisaks seadusega 218/1990 kehtestatud osaliselt neutraalse maksustamise korrale, mis hõlmas konkreetselt Itaalia avalik-õigusliku pangandussektori reorganiseerimist, võttis Itaalia Vabariik 30. detsembri 1992. aasta 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 (seadusandlik dekreet nr 544 direktiivi 90/434/EMÜ ülevõtmiseks) (*GURI* nr 9, 13.1.1993) üle nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142). Selle direktiivi eesmärk oli ühise maksusüsteemi kehtestamisega lõpetada siseriiklikust õigusest tulenevad konkurentsimoonutused ning lihtsustada reorganiseerimistoiminguid erinevate liikmesriikide äriühingute vahel, et vältida nende toimingute teostamisel maksustamist, arvestades samal ajal asjaomaste liikmesriikide finantshuve (direktiivi 90/434 põhjendused 1–6).

8 Direktiiv 90/434 ning Itaalia õigusnormid selle ülevõtmiseks kehtestasid neutraalse maksustamise korra, mis on sarnane seaduses 218/1990 sätestatuga, kusjuures erinevuseks on see, et kõnealused Itaalia õigusnormid kehtestasid täielikult neutraalse maksustamise, mille kohaselt ei tulnud viivitamata maksustada saadud kasvutulu osa, ning need normid ei tekitanud kahekordset ebakõla maksustatava väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse vahel, nimelt saadud aktsiate ja üleantud varade tasandil, vaid maksustatava väärtuse erinevuse üksnes üleantud varade tasandil, nimelt üksnes varad omandanud äriühingu raamatupidamises.

9 23. veebruari 1995. aasta decreto législativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (seadusandlik direktiiv nr 41, mis puudutab erakorralisi meetmeid riigi rahanduse konsolideerimiseks ning tööhõive parandamiseks vähem soodsates piirkondades) (*GURI* nr 45, 23.2.1995; edaspidi „seadusandlik dekreet 41/1995") artikliga 23 andis Itaalia seadusandja seaduse 218/1990 alusel varad omandanud äriühingutele esimest korda õiguse korrigeerida üleantud varade maksubaasi ning üleandva üksuse saadavate aktsiate maksubaasi nende varade ja aktsiate kõrgema raamatupidamisliku väärtusega, välistades nii maksustatava väärtuse ebakõlad ning tagades, et maksu ei pea kinni pidama vara üleandja raamatupidamises kajastatud kohustuslikult reservilt. See korrigeerimine oli tingitud varad omandanud äriühingu poolt asendusmaksu tasumisest määraga 14% üksnes vastu saadud varade maksustatava väärtuse korrigeerimise eest või määraga 18% mitte üksnes nende varade maksustatava väärtuse, vaid ka varad üle andnud üksuselt saadud aktsiate maksustatava väärtuse korrigeerimise eest. Korrigeerimise õiguse teostamisel pidi see puudutama kõiki neid varasid, mis anti üle seaduse 218/1990 alusel läbi viidud reorganiseerimise käigus, ning ei võinud hõlmata muid varasid, mille maksustatav väärtus oli madalam raamatupidamislikust väärtusest.

10 Kuna direktiiv 90/434 on kohaldatav üksnes erinevate liikmesriikide äriühingute reorganiseerimisele, pikendas Itaalia Vabariik 8. oktoobri 1997. aasta 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'ga (seadusandlik dekreet nr 358 ettevõtete võõrandamis- ja üleandmistehingutele, ühinemisele,

jaotumisele ja osaluste vahetamisele kohaldatava tulumaksu ümberkorraldamise kohta) (*GURI* nr 249, 24.10.1997; edaspidi „seadusandlik dekreet 358/1997") iseseisvalt neutraalse maksustamise korra kehtivust riigi territooriumil asuvate äriühingute restruktureerimisel, jättes samal ajal ettevõtjatele kapitali kasvutulu viivitamatu maksustamise alternatiivse lahenduse.

11 Neutraalse maksustamise kord oli sätestatud seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4. Selle korra kohaselt oli Itaalia territooriumil asuvate äriühingute vahel tegevusüksuse varade üleandmine maksuõiguslikult neutraalne, tingimusel et üleantud varade maksustatav väärtus loeti üleandva äriühingu saadud aktsiate väärtuseks ning omandatud vara maksustatavat väärtust kajastati sama moodi, nagu seda oli kajastanud vara üle andnud äriühing (varade üleandmine neutraalse maksustamise korra alusel).

12 Seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 sätestatud neutraalse maksustamise kord tõi, nagu seaduses 218/1990 sätestatud kord, endaga kaasa kahekordse ebakõla maksustatava väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse vahel, nimelt nii üleantud varade tasandil (varad omandanud äriühingu raamatupidamises) kui ka nende varade eest saadud aktsiate tasandil (üleandnud äriühingu raamatupidamises).

13 Kapitali kasvutulu viivitamatu maksustamise alternatiivse lahendusena sätestas seadusandliku dekreedi 358/1997 artikkel 3 19% suuruse asendusmaksu tasumise reorganiseerimisel saadud kasvutulult. Kuna kapitali kasvutulu suhtes tekkis maksukohustus, puudus ebakõla varade maksustatava väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse vahel (varade üleandmine neutraalse raamatupidamiskorra alusel).

14 21. novembri 2000. aasta legge nº 342 su misure in materia fiscale'ga (seadus nr 342 maksumeetmete kohta) (*GURI* nr 276 regulaarne lisa, 25.11.2000; edaspidi „seadus 342/2000") kehtestas Itaalia seadusandja kolm ajutist korda.

15 Seaduse 342/2000 artiklist 10 tulenev esimene kord puudutas ettevõtjate teatavate varade ümberhindamist. See säte võimaldas ettevõtjatel „ümber hinnata materiaalset ja immateriaalset vara, välja arvatud vara, mis on seotud ettevõtja põhitegevuseks oleva tootmise või kaubandusega, samuti osalusi kontrollitavates või seotud äriühingutes tsiviilseadustiku artikli 2359 tähenduses, kui need osalused kujutavad endast põhivara, mis on kajastatud hiljemalt 31. detsembril 1999 lõppeva majandusaasta bilansis".

16 Seaduse 342/2000 artikli 12 kohaselt tuli vastavalt sellele ümberhindamise korrale tasuda pärast ümberhindamist bilansis suuremana kirjendatud varadelt 19% suurust asendusmaksu amortiseeritavate varade puhul ja 15% suurust asendusmaksu mitteamortiseeritavate varade puhul.

17 Teine kord, mis tulenes seaduse 342/2000 artiklist 14, puudutas seaduse 342/2000 artiklis 10 nimetatud varade maksustatava väärtuse korrigeerimist vastavalt bilansis kirjendatud suuremale maksustatavale väärtusele. Artikkel 14 sätestas, et „[a]rtikli 12 sätteid [võib] seoses füüsilise isiku tulumaksu, ettevõtte tulumaksu ning kohaliku ettevõtlusmaksuga kohaldada selleks, et omistada artiklis 10 nimetatud varadele samas artiklis 10 […] viidatud bilansis kirjendatud suurem väärtus".

18 Seaduse 342/2000 artikli 10 kohane korrigeerimine, mis on maksuõigusliku mõjuga raamatupidamislik toiming, ning sama seaduse artikli 14 kohane korrigeerimine, mis on maksualane toiming, tõid kombineeritult kaasa „maksualase" korrigeerimine, mis seisnes bilansis kirjendatud väärtuse korrigeerimises vastavalt tegelikule väärtusele ning korrigeerimata maksustatava väärtuse kooskõlla viimises korrigeeritud raamatupidamisliku väärtusega.

19 Kolmas kord nägi ette maksustatava väärtuse korrigeerimise varade raamatupidamisliku väärtusega, nagu need on kajastatud seaduse 218/1990 või seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel reorganiseeritud äriühingute bilansis. Seaduse 342/2000 artiklid 17–19 sätestasid järgmist:

„*Artikkel 17*

1. [Seaduse 218/1990] artikli 7 lõigetes 2 ja 5 nimetatud äriühingud, kes omandavad varad, [...] võivad kohaldada üleandmise tulemusel saadud varade väärtuse ning nende varade maksuõiguslikult tunnustatud väärtuse vahe suhtes 19% suurust [asendus] maksu. Aluseks võetud varade väärtus tuleneb enne käesoleva seaduse jõustumise kuupäeva lõppenud majandusaasta bilansist.

2. Lõikes 1 viidatud asendusmaksuga maksustatavat vahet tuleb lugeda nende varade maksuõiguslikult tunnustatud maksumuseks, millega see vahe võib olla seotud alates lõikes 1 viidatud majandusaastale järgnevast majandusaastast. Seda vahet tuleb lugeda nende aktsiate maksuõiguslikult tunnustatud maksumuseks, mille äriühing või vara üleandja sai nende väärtuse ulatuses, mis kajastus majandusaasta või selle aruandeperioodi bilansis, mis kestis lõikes 1 nimetatud majandusaasta lõppemisel.

Järelikult tuleb sama summa puhul lugeda maksustamisele kuuluvaks reserve või fonde, mis on moodustatud vastavalt üleandmisel kajastatud suurematele väärtustele [...]

3. Lõikes 1 nimetatud äriühingud võivad samas lõikes viidatud asendusmaksu asemel kohaldada 15% suurust asendusmaksu. Sel juhul ei tunnustata asendusmaksuga maksustatavat vahet äriühingu või vara üleandja puhul maksuõiguslikult.

[...]

5. Asendusmaksu kohaldamist tuleb taotleda tuludeklaratsioonis, mis puudutab käesoleva seaduse jõustumise ajal kestvat maksustamisperioodi. Asendusmaks tuleb tasuda mitte rohkem kui kolmes võrdses iga-aastases osas [...]

Artikkel 18

1. Äriühingute puhul, kes sooritasid varade üleandmise tehingud [seaduse 218/1990] artikli 7 lõike 5 tähenduses, loetakse saadud aktsiate väärtuse ja nende aktsiate maksuõiguslikult tunnustatud väärtuse vahe realiseerituks, tingimusel et seda maksustatakse vastavalt artiklis 17 ette nähtud korrale ja tähtaegadele asendusmaksuga [...] määras 19%. Aluseks võetud aktsiate väärtus tuleneb enne käesoleva seaduse jõustumise kuupäeva lõppenud majandusaasta bilansist.

2. Asendusmaksuga maksustatav vahe lõike 1 tähenduses tuleb lugeda saadud aktsiate maksuõiguslikult tunnustatud maksumuseks. Reserve või fonde, mis on moodustatud vastavalt üleandmisel kajastatud suurematele väärtustele, tuleb lugeda maksustamisele kuuluvaks summa osas, mis vastab eespool viidatud vahele, millest on lahutatud asendusmaks. Seda vahet ei saa lugeda maksuõiguslikult tunnustatud maksumuseks varad omandanud äriühingute puhul [...]

Artikkel 19

Artikli 17 sätted on kohaldatavad ka isikute suhtes, kes on [seadusandliku dekreedi 358/1997] artikli 4 lõikes 1 sätestatud üleandmisel varade omandajad."

20 Seaduse 342/2000 artikkel 20 nägi ette üksikasjalikud normid kapitali kasvutulu asendusmaksu tasumiseks ja maksuõiguslikult tunnustatud kapitali kasvutulult dividende saavate aktsionäride vastava maksu ümberarvutamiseks.

21 28. detsembri 2001. aasta legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (seadus nr 448 iga-aastase ja mitmeaastase riigieelarve koostamise kohta (2002. aasta finantsseadus)) (*GURI* nr 301 regulaarne lisa, 29.12.2001; edaspidi „seaduse 448/2001") artikli 3 lõikega 1 pikendas Itaalia seadusandja seaduse 342/2000 artiklites 10 ja 14 sätestatud ümberhindamise ja korrigeerimise kordade kohaldatavust seoses varadega, mis on kajastatud enne 31. detsembrit 2000 lõppenud majandusaasta bilansis, asendusmaksu tasumise teel 19% suuruses muutumatus määras amortiseeritavate varade puhul ja 15% suuruses määras mitteamortiseeritavate varade puhul.

22 Seaduse 448/2001 artikli 3 lõikega 11 pikendas Itaalia seadusandja seaduse 342/2000 artiklites 17–19 sätestatud korrigeerimise kohaldatavust seoses varadega, mis on kajastatud 31. detsembril 2001 kestnud majandusaasta bilansis, ning kehtestas asendusmaksu määradeks 12% ja 9% vastavalt konkreetse korrigeerimise ulatusele.

23 2003. aastal muudeti ettevõtte tulumaksu süsteemi Itaalias 12. detsembri 2003. aasta decreto législativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80'ga (seadusandlik dekreet nr 344 7. aprilli 2003. aasta seaduse nr 80 artikli 4 kohase ettevõtte tulumaksu muutmise kohta) (*GURI* nr 291 regulaarne lisa, 16.12.2003).

24 24. detsembri 2003. aasta legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato'ga (legge finanziaria 2004) (seadus nr 350 iga-aastase ja mitmeaastase riigieelarve koostamise kohta (2004. aasta finantsseadus)) (*GURI* nr 299 regulaarne lisa, 27.12.2003; edaspidi „seadus 350/2003") pikendas Itaalia seadusandja veelgi ümberhindamise ja korrigeerimise kordade kohaldatavust.

25 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 25 sätestab:

„[Seaduse 342/2000] artiklis 10 asendatakse lauseosa „hiljemalt 31. detsembril 1999 lõppenud" lauseosaga „hiljemalt 31. detsembril 2002 lõppenud". Käesolevas lõikes viidatud sätete alusel tasumisele kuuluvat asendusmaksu tuleb tasuda kolme aastamaksuna enne ülejäänud tulumaksu tasumise kohustuse tekkimist vastavalt järgnevates summades: 50% 2004. aastal, 25% 2005. aastal ja 25% 2006. aastal."

26 See säte muutis seega seaduse 342/2000 artiklit 10 nii, et ettevõtjatel oli võimalik kasutada vabatahtliku ümberhindamise mehhanismi varade puhul, mis on kajastatud hiljemalt 31. detsembril 2002 lõppeva majandusaasta bilansis.

27 See säte lubas ettevõtjatel ka kasutada seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud korrigeerimise korda. Nimelt artikkel 14 andis neile võimaluse kasutada korrigeerimise korda samade varade jaoks, mida hõlmas seaduse 342/2000 artiklis 10 sätestatud ümberhindamise mehhanism. Seega lubati kõigil ettevõtjatel kõrvaldada ebakõla varade maksustatava väärtuse ning raamatupidamisliku väärtuse vahel asendusmaksu tasumisega 19% suuruses määras amortiseeritavate varade puhul ja 15% suuruses määras mitteamortiseeritavate varade puhul.

28 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 26 sätestab:

„[Seaduse 342/2000] artiklites 17, 18 ja 20 ette nähtud sätteid võib kohaldada ka varade suhtes, mis on kajastatud 31. detsembril 2003 kestnud majandusaasta bilansis. Sellisel juhul tuleb asendusmaksu määra vähendada 19%-lt 12%-le ning 15%-lt 9%-le. Käesolevas lõikes viidatud sätete alusel tasumisele kuuluvat asendusmaksu tuleb tasuda kolme aastamaksuna ilma intressideta enne ülejäänud tulumaksu tasumise kohustuse tekkimist vastavalt järgnevates summades: 50% 2004. aastal, 25% 2005. aastal ja 25% 2006. aastal. Asendusmaksu kohaldamist tuleb taotleda tuludeklaratsioonis, mis puudutab maksustamisperioodi, mil toimus väärtuste maksustamine."

29 See säte, mis pikendas seaduse 342/2000 artiklite 17, 18 ja 20 kohaldatavust ning vähendas asendusmaksu määra lähtuvalt korrigeerimise ulatusest 12%-le ja 9%-le, ei pikendanud selle seaduse artikli 19 kohaldatavust, mis puudutas korrigeerimise võimalust äriühingute poolt varad üle anda neutraalse maksustamise korra alusel vastavalt seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklile 4.

Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus

30 Pärast seda, kui Euroopa Ühenduste Komisjon oli läbi viinud seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 esialgse uurimise, tuvastades, et see säte võib endast kujutada ühisturuga kokkusobimatut riigiabi, teavitas ta 30. mai 2007. aasta kirjaga Itaalia Vabariiki oma otsusest algatada EÜ artikli 88 lõikes 2 sätestatud ametlik uurimismenetlus (edaspidi „menetluse algatamise otsus"). See otsus avaldati Euroopa Liidu Teatajas 7. juulil 2007 (ELT 154, lk 15).

31 Vastuseks menetluse algatamise otsuses Itaalia Vabariigile ja huvitatud isikutele edastatud palvele esitada oma märkused sai komisjon märkused Itaalia Vabariigilt ning teiste hulgas Paribase panganduskontsernilt, kuhu kuulub Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).

32 Komisjon tegi 11. märtsil 2008 otsuse 2008/711/EÜ riigiabi C 15/07 (ex NN 20/07) kohta, mida Itaalia rakendas maksusoodustuse andmisega teatavatele restruktureeritud pankadele (ELT L 237, lk 70; edaspidi „vaidlustatud otsus").

33 Pärast seda, kui komisjon oli vaidlustatud otsuses kirjeldanud norme, mis reguleerivad kapitali kasvutulu maksustamist Itaalia maksusüsteemis (vaidlustatud otsuse põhjendused 13–56), haldusmenetlust ning Itaalia Vabariigi ja huvitatud isikute märkusi (vaidlustatud otsuse põhjendused 57–79), andis ta hinnangu seaduse 350/2003 artikli 2 lõikele 26 riigiabi sätteid arvestades.

34 Pärast seda, kui komisjon oli tuvastanud, et riigi ressursside kasutamisega seonduv riigiabi olemasolu tingimus oli täidetud (vaidlustatud otsuse põhjendus 81), kontrollis ta selektiivse eelise olemasolu tingimust ning selle põhjendatust süsteemi laadi arvestades (vaidlustatud otsuse põhjendused 82–107).

35 Selles kontekstis meenutas komisjon oma seisukohta, et seaduse 218/1990 ning seadusandliku dekreedi 358/1997 artikliga 4 kehtestatud neutraalse maksustamise korrad ei kujuta endast riigiabi, kuna kohaldatavat maksuneutraalsust puudutav maksu edasilükkamine oli tema arvates põhjendatud maksusüsteemi loogikaga (vaidlustatud otsuse põhjendused 82–86).

36 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimise korra osas leidis komisjon, et see andis õiguse suurendada maksustatavat väärtust, mida oleks tulnud maksustada tavalise ettevõtte tulumaksuga, kui puudub eraldi asendusmaks, nagu on käesolevas asjas kõne all. Komisjon märkis, et ta on seisukohal, et asendusmaksu kehtestamine madalamas määras võib üldjuhul olla põhjendatud niivõrd, kui selline maks kujutab endast kapitali kasvutulu majandusliku kajastamise hõlbustamiseks ette nähtud tehnilist meedet (vaidlustatud otsuse põhjenduse 87 esimene ja viimane lause).

37 Siiski lisas komisjon, et selline soodne maksuõiguslik korrigeerimine võib olla põhjendatud vaid tingimusel, et seda rakendatakse objektiivselt samadel tingimustel kapitali kasvutulu maksuõigusliku kajastamise kõikide sarnaste juhtude suhtes, nagu seadusega 218/1990 reguleerimata muudest reorganiseerimistest tulenevad juhud, sealhulgas reorganiseerimised, mis puudutavad muid krediidiasutusi (vaidlustatud otsuse põhjendus 88).

38 Komisjon leidis, et seadustes 342/2000 ja 448/2001 ette nähtud korrigeerimised, mida saab kasutada, tasudes asendusmaksu, mis on samadel tingimustel kohaldatav kõigile ettevõtjatele, kes otsustasid oma realiseeritud, kuid seaduse 218/1990 või seadusandliku dekreedi 358/1997 alusel ajutiselt kajastamata varasemate aastate kasvutulu kajastada, kujutasid endast maksusüsteemi loogikaga põhjendatud üldisi maksumeetmeid ning ei olnud seega riigiabi (vaidlustatud otsuse põhjendus 89).

39 Erinevalt eelnevast oli komisjon seisukohal, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26 ette nähtud maksuõiguslik korrigeerimine ei ole üldine meede, kuna seda kohaldati ainult teatavate krediidiasutuste kapitali kasvutulu suhtes, mis tulenes vaid restruktureerimisest seaduse 218/1990 alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 90 ja 93).

40 Komisjon leidis eelkõige, et see maksustamise kord andis eelise, mis seisnes varade väärtuse korrigeerimiseks tegelikult tasutud maksusumma ja sellise maksusumma vahel, mis oleks tavapäraselt tulnud tasuda, kui varad oleksid ümber hinnatud seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 puudumisel (vaidlustatud otsuse põhjendus 91), ning märkis lisaks, et asendusmaksu tasuti kolme aastamaksuna ilma intressideta, samas kui tavapärane maks tuli täielikult tasuda 2004. aastal (vaidlustatud otsuse põhjendus 92).

41 Komisjon viitas huvitatud isikute märkustele, mille kohaselt esiteks ei oleks ükski kõnealuse korra alusel soodustatud isikutest nõustunud oma varasid ümber hindama, kui neil oleks tulnud seetõttu tasuda tavapärast maksu, teiseks said teised äriühingud, mida ei restruktureeritud seaduse 218/1990 alusel, tugineda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud kaudse korrigeerimise korrale seaduse 342/2000 artiklis 14 ette nähtud üldistel tingimustel, mis on sisuliselt sarnased, ning kolmandaks tuleb arvesse võtta esialgse üleandmise kuupäeval tasutud maksusummasid, mille tulemusel ei oleks tegelikult tegemist eelisega (vaidlustatud otsuse põhjendused 94 ja 95).

42 Komisjon „o[li] siiski arvamusel, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud maksustamise erikord ei olnud maksuneutraalsele restruktureerimisele järgnenud väärtuste lahknevusest tingitud vara maksustatava väärtuse korrigeerimine, vaid pigem maksude ümberhindamise kord, mis võimaldas realiseerida varjatud kasvutulu, mis tulenes soodustatud äriühingute vara maksustatava väärtuse korrigeerimisest, viimaks selle vastavusse selle tegeliku väärtusega". Komisjon „lei[dis], et need kaks korda ei ol[nud] võrreldavad; samuti ei olnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 25 ette nähtud maksustamise kord samaväärne seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud maksustamise erikorraga, kuna kõnealused kaks korda sätestasid erinevad asendusmaksu määrad" (vaidlustatud otsuse põhjendus 96).

43 Seega järeldas komisjon, et oma vara maksubaasi seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 kohaselt korrigeerinud äriühingud said eriomast maksusoodustust, mis seisnes kajastatud kasvutulult tavalise maksumäära alusel tasumisele kuuluva maksusumma ja samalt tulult erandkorra alusel tasutud asendusmaksu summa vahes (vaidlustatud otsuse põhjendus 97).

44 Viidates huvitatud isikute argumendile, mille kohaselt seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud madalam asendusmaksu määr ei olnud valikuline, sest see oli põhjendatud seaduse 218/1990 alusel toimunud restruktureerimistega kaasnenud kapitali kasvutulu faktiliste ja õiguslike eripäradega, ning mille kohaselt Itaalia Vabariigil ei olnud õigust pärast nii mitut möödunud aastat õiguspäraselt maksustada nimetatud kasvutulu samadel tingimustel, mis kehtisid muude äriühingute restruktureerimisega kaasnenud kapitali kasvutulu suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendus 98), leidis komisjon, et vaatamata nimetatud eripäradele, oli seaduses 218/1990 sätestatud osaliselt neutraalse maksustamise kord sisuliselt samasugune seadusandlikus dekreedis 358/1997 ette nähtud täielikult neutraalse maksustamise korraga, ning et Itaalia seadusandja oleks pidanud sama moodi kohtlema mõlemat olukorda, kui ta 2003. aastal otsustas maksuõiguslikult kajastada varjatud kasvutulu (vaidlustatud otsuse põhjendus 99).

45 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 100 leidis komisjon lisaks, et madalama maksumäära kohaldamist ei saa lugeda pelgalt seaduse 218/1990 alusel pangandussektori restruktureerimisest saadud kasvutulu, mis maksti aktsionäridele välja dividendidena, suurema maksustamise hüvitamiseks, võrreldes sellise dividendidena väljamakstava kasvutulu maksustamisega, mis saadi muude reorganiseerimiste käigus vastavalt neutraalse maksustamise korrale. Komisjoni arvates ei saa aga sellest seisukohast lähtuda, kuna kapitali kasvutulu erinevate asendusmaksudega maksustamist ei saa alati põhjendada viitega maksustamise erinevustele olukorras, mil varjatud kasvutulu maksti välja dividendina. Komisjon märkis, et sellise põhjendusega nõustumine võrduks sellega, et teatavate äriühingute puhul lubataks kohaldada erinevaid ettevõtte tulumaksu määrasid pelgalt põhjusel, et nad osalesid riigi poolt eelistatud teatud liiki reorganiseerimistes.

46 Komisjon leidis lisaks, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud maksustamise erikorra kohaldamisest tulenevat maksusoodustust ei saanud pidada *de minimis* tähtsusega olevaks, et väidetavalt vähese tähtsusega eelis ei ole iseenesest piisav, et

välistada selle käsitamist abina, ning et *de minimis* erandile ei saa ka tugineda abimeetme puhul, mis ei olnud läbipaistev (vaidlustatud otsuse põhjendused 101 ja 102).

47 Komisjon leidis ka, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord ei kujutanud endast üldise süsteemi kohandamist pangandussektori eripäradele, vaid pigem valikulist eelist, mille mõjul paranes seaduse 218/1990 kohase restruktureerimisega seotud krediidiasutuste konkurentsivõime. Lisaks ei olnud see kord seaduse 342/2000 alusel kehtestatud korra pelk kordamine, arvestades et seaduse 350/2003 tähenduses korrigeerimine oli ulatuselt piiratum kui seaduses 342/2000 sätestatud üldine korrigeerimise kord (vaidlustatud otsuse põhjendused 105 ja 106).

48 Komisjon jõudis järeldusele, et teatavatele krediidiasutustele seaduse 350/2003 alusel antud eelis, mis seisnes teatavate varade üleandmisest saadud tulule tavalise maksumäära asemel spetsiaalse asendusmaksu kehtestamises, oli konkreetne eelis ega olnud põhjendatav maksusüsteemi olemusega (vaidlustatud otsuse põhjendus 107).

49 Leides, et konkurentsi moonutamist ning liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamist puudutavad tingimused olid täidetud (vaidlustatud otsuse põhjendused 108–110) ning et kohaldamisele ei kuulunud mitte ükski EÜ artikli 87 lõigetes 2 ja 3 sätestatud eranditest (vaidlustatud otsuse põhjendused 111–116), jõudis komisjon järeldusele, et kõnealune kord oli ühisturuga kokkusobimatu (vaidlustatud otsuse põhjendus 117).

50 Ebaseadusliku abi osas leidis komisjon, et selline abi tuleb tagasi maksta, kuid ta märkis, et tagasi tuleb maksta vaid „see osa maksudest, mille erikorra järgi soodustatud isik[ud] oleks[id] tasunud juhul, kui [nad] oleks[id] rakendanud mõnda muud toona kehtinud maksustamise korda". Komisjon oli arvamusel, et käesoleval juhul ei olnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud alternatiivse maksude ümberhindamise korra kohaldamine pelgalt hüpoteetiline valik, vaid mõistlik võimalus, millele asjaomased soodustatud isikud oleksid oma varade tegeliku väärtuse maksuõiguslikuks tunnustamiseks võinud tugineda (vaidlustatud otsuse põhjendus 118). Komisjon märkis, et kuigi vara maksustatava väärtuse korrigeerimine ja ümberhindamine ei ole sama siis, kui vara maksustatava väärtuse korrigeerimise korda ei oleks toona olnud, oleksid asjaomased krediidiasutused tõenäoliselt tuginenud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud üldisele ümberhindamise korrale (vaidlustatud otsuse põhjendus 119).

51 Komisjon jõudis seega järeldusele, et tagasimaksmisele kuulub ainult seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 25 kohaselt varade ümberhindamisega seoses tasumisele kuuluva maksusumma ja sama seaduse artikli 2 lõike 26 alusel tegelikult tasutud maksusumma vahe (vaidlustatud otsuse põhjendus 120).

52 Seega otsustas komisjon järgmist:

„*Artikkel 1*

Maksustamise erikord, mida Itaalia [Vabariik] rakendas seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26, on riigiabi ja ei ole kokkusobiv ühisturuga.

Artikkel 2

Itaalia [Vabariik] peab artiklis 1 viidatud korra kehtetuks tunnistama.

Artikkel 3

1. Itaalia [Vabariik] võtab kõik vajalikud meetmed, et seaduse 218/1990 alusel toimunud restruktureerimisega kaasnenud kapitali kasvutulu maksundusliku kajastamisega seotud ja seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud asendusmaksu tasumisega ebaseaduslikult antud abi abisaajatelt tagasi nõuda.

2. Tagasimakstav summa piirdub maksusumma, mida abisaajad oleksid tasunud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud maksude ümberhindamise korra rakendamisel, ja sama seaduse artikli 2 lõike 26 alusel tasutud maksusumma vahega.

3. Nimetatud summa nõutakse tagasi viivitamata liikmesriigi õigusaktidega kehtestatud korras tingimusel, et need võimaldavad käesoleva otsuse kohest ja tõhusat kohaldamist.

[...]

Artikkel 5

Käesolev otsus on adresseeritud Itaaliale.”

Menetlus ja poolte nõuded

53 Hagejad BNP Paribas (edaspidi „BNP”) ja BNL esitasid 14. augustil 2008 Üldkohtu kohtukantseleisse käesoleva hagiavalduse.

54 Ettekandja-kohtuniku ettekande põhjal otsustas Üldkohus (viies koda) avada suulise menetluse. Poolte kohtukõned ja vastused Üldkohtu küsimustele kuulati ära 21. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil.

55 Hagejad paluvad Üldkohtul:

– tunnistada hagiavaldus vastuvõetavaks;

– tühistada vaidlustatud otsus.

56 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagiavaldus vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata;

– teise võimalusena jätta hagiavaldus põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja hagejatelt.

Õiguslik käsitlus

Vastuvõetavus

Poolte argumendid

57 Esitamata eraldi dokumendiga vastuvõetamatuse vastuväidet Esimese Astme Kohtu kodukorra artikli 114 lõike 1 tähenduses, vaidlustab komisjon hagi vastuvõetavuse. Vaidlustatud otsus, milles komisjon kvalifitseeris asjaomase maksusüsteemi ebaseaduslikuks ja ühisturuga kokkusobimatuks riigiabi kavaks ning kohustas Itaalia

Vabariiki antud abi tagasi nõudma, on üldakt. Komisjoni sõnul ei too asjaolu, et hagejad on selle süsteemi tegelikud kasusaajad, kaasa seda, et neid saaks käsitada isiklikult puudutatud isikutena, kellel on õigus esitada tühistamishagi.

58 Komisjon rajab oma vastuväited Euroopa Kohtu ja Üldkohtu praktikale, milles on korduvalt loetud vastuvõetamatuks hagid, mille abikava tegelikud või võimalikud kasusaajad on esitanud otsuste peale, millega tunnistatakse need kavad ühisturuga kokkusobimatuks.

59 Komisjon on teadlik Üldkohtu otsustest, mis vastupidi tunnistavad vastuvõetavaks teatavad hagid, mille on esitanud ühisturuga kokkusobimatuks tunnistatud abikavade kasusaajad, põhjusel et hagejad olid kohustatud tagastama abi, mis neile kõnealuste kavade kohaselt oli makstud. Komisjon kahtleb siiski, kas see kohtupraktika järgib põhimõtteid, mis kehtivad eraõiguslike isikute esitatud tühistamishagide suhtes.

60 Juhul kui Üldkohus peaks leidma, et tegeliku kasusaaja seisund võimaldab tuvastada hagi vastuvõetavuse, väidab komisjon teise võimalusena sisuliselt, et BNL-il puudub õigus esitada hagi, kuna teda ei saa lugeda kõnealuste meetmete tegelikuks kasusaajaks, kuivõrd selle ettevõtte omanikuks olev äriühing, millele toona anti vara üle seaduse 218/1990 artiklis 7 ette nähtud neutraalse maksustamise süsteemi raames (edaspidi „endine BNL"), ühendati BNP-ga. Asjaolu, et BNL-ile anti üle endise BNL-i pangandusharu, ei puuduta mingil viisil abi saamist ega selle tagastamist. Kolmanda võimalusena märgib komisjon, et kui talle teadmata asjaoludel peaks ilmnema, et abi peab tagastama BNL, mitte BNP, on hagi vastuvõetamatu seetõttu, et selle esitas BNP.

61 Hagejad vaidlevad komisjoni argumentidele vastu. Kohtupraktikas on selgelt tunnustatud nende tegelike abisaajate isiklikku huvi, kellele on antud abi selliste abikavade alusel, mida käsitleb komisjoni otsus, millega need tunnistatakse ühisturuga kokkusobimatuks ning kohustatakse liikmesriiki tasutud abi tagasi nõudma.

62 Komisjoni teise võimalusena esitatud argument on aga tulemusetu, kuna hagi on igal juhul vastuvõetav kahest hagejast vähemalt ühe osas.

Üldkohtu hinnang

63 Tuleb märkida, et füüsiline või juriidiline isik võib esitada tühistamishagi teisele isikule adresseeritud otsuse peale vaid juhul, kui see otsus puudutab teda otseselt ja isiklikult.

64 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et füüsiline või juriidiline isik, kes ei ole otsuse adressaat, saab vaid siis väita, et otsus puudutab teda isiklikult, kui otsus puudutab teda teatavate teda iseloomustavate omaduste või asjaolude tõttu, mis eristavad teda kõigist teistest, ning mis muudavad ta identifitseeritavaks analoogselt otsuse adressaadiga (Euroopa Kohtu 15. juuli 1963. aasta otsus kohtuasjas 25/62: Plaumann *vs.* komisjon, EKL 1963, lk 197, 223, ja 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-321/95 P: Greenpeace Council jt *vs.* komisjon, EKL 1998, lk I-1651, punktid 7 ja 28).

65 Euroopa Kohus on leidnud, et üldjuhul ei saa ettevõtja vaidlustada komisjoni otsust, millega keelatakse sektoriaalne abikava, kui see otsus puudutab teda vaid põhjusel, et ta kuulub asjaomasesse sektorisse ja et ta võib selle kava alusel abi saada. Niisugune otsus on sellise ettevõtja suhtes üldkohaldatav meede, mida kohaldatakse objektiivselt määratletud olukordadele ja mis tekitab õiguslikke tagajärgi üldiselt ja abstraktselt määratletud isikute kategooriale (vt Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-298/00 P: Itaalia *vs.* komisjon, EKL 2004, lk I-4087, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-519/07 P: komisjon *vs.* Koninklijke Friesland Campina, EKL 2009, lk I-8495, punkt 53; vt samuti selle kohta Euroopa Kohtu 2. veebruari 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 67/85, 68/85 ja 70/85: Kwekerij van der Kooy jt *vs.* komisjon, EKL 1988, lk 219, punkt 15).

66 Siiski on Euroopa Kohus oma 19. oktoobri 2000. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-15/98 ja C-105/99: Itaalia ja Sardegna Lines *vs.* komisjon (EKL 2000, lk I-8855, punktid 34 ja 35) ka leidnud, et kuna selles asjas käsitletav otsus puudutas hagejaks olnud ettevõtjat mitte ainult tulenevalt tema kuulumisest Sardiinia navigatsioonisektori ettevõtjate hulka, kes võis potentsiaalselt saada abi Sardiinia laevaomanikele mõeldud abikava alusel, vaid ka tulenevalt sellest, et ettevõtja oli saanud nimetatud abikava raames individuaalset abi, mille tagastamise komisjon oli määranud, siis puudutas nimetatud otsus teda isiklikult ning tema poolt selle otsuse peale esitatud hagi oli vastuvõetav (vt samuti selle kohta eespool punktis 65 viidatud kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, punkt 39).

67 Seega tuleb kontrollida, kas hagejad on tegelikult saanud abikava raames niisugust individuaalset abi, mille tagastamise on komisjon määranud (vt selle kohta Üldkohtu 20. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas T-136/05: Salvat père & fils jt *vs.* komisjon, EKL 2007, lk II-4063, punkt 70, ja 4. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas T-445/05: Associazione italiana del risparmio gestito ja Fineco Asset Management *vs.* komisjon, EKL 2009, lk II-289, punkt 49).

68 Üldkohtule esitatud menetlusdokumentides tõid hagejad selles suhtes esile kolm kaalutlust, millele komisjon vastu ei vaidle.

69 Esiteks, samal ajal kui endine BNL oli selle pangandusettevõtte omanik, millele anti vara üle seaduse 218/1990 kohase neutraalse maksustamise süsteemi raames, kasutas ta 2003. aasta maksustamisperioodi puudutavas deklaratsioonis, mille ta esitas 29. oktoobril 2004, sellele ettevõttele kuuluvate varade osas seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimise korda.

70 Teiseks andis endine BNL 1. oktoobril 2007 oma pangandustegevuse haru Itaalias (sh varad, mille puhul ta oli kasutanud eespool nimetatud korrigeerimise korda) üle uuesti nime Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) all asutatud aktsiaseltsile, kes ei ole keegi muu kui teine hageja.

71 Kolmandaks ühendati endine BNL samal päeval kohe pärast üleandmist esimese hageja BNP-ga ning BNP võttis selle tehingu tulemusel üle endise BNL-i õigused ja kohustused, saades seega endise BNL-i õigusjärglaseks kõigis viimast puudutavates õigussuhetes, sealhulgas enne ühendamist algatatud menetlused.

72 Nendest kaalutlustest tuleneb, et eelis, mille endine BNL sai vaidlusalusest maksusüsteemist, läks eelmises punktis mainitud ühendamise tulemusel üle BNP-le või BNL-ile endise BNL-i pangandustegevuse sellele äriühingule üleandmise tulemusel ning et seega tuleb BNP-d või BNL-i pidada selle abi tegelikuks saajaks, mis anti kõnealuse abikava alusel, ja seetõttu ka vaidlustatud otsusega isiklikult puudutatuks.

73 Vastuseks Üldkohtu esitatud küsimusele märkisid hagejad, et BNP oli eespool mainitud ühendamise tõttu vaidlusaluse meetme tegelik kasusaaja, ning märkus kanti kohtuistungi protokolli.

74 Järelikult puudutab vaidlustatud otsus BNP-d isiklikult.

75 Mis puudutab selle hageja puhul otsese mõjutamise tingimust, siis tuleb tõdeda, et kuna vaidlustatud otsuse artikliga 3 on Itaalia Vabariiki kohustatud võtma kõik vajalikud meetmed, et nõuda abisaajatelt tagasi seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud maksusüsteemi alusel antud abi, puudutab kõnealune otsus seda hagejat kui tegelikku abisaajat otseselt.

76 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes on käesolev hagi vastuvõetav osas, milles selle on esitanud BNP.

77 Ühe ja sama hagi puhul ei tule kontrollida teise hageja õigust olla kohtumenetluses pool (vt Üldkohtu 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas T-326/07: Cheminova jt *vs.* komisjon, EKL 2009, lk II-2685, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika; vt samuti selle kohta Üldkohtu 6. juuli 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-447/93–T-449/93: AITEC jt *vs.* komisjon, EKL 1995, lk II-1971, punkt 82; 22. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas T-266/94: Skibsværftsforeningen jt *vs.* komisjon, EKL 1996, lk II-1399, punktid 51 ja 52; 6. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-127/99, T-129/99 ja T-148/99: Diputación Foral de Álava jt *vs.* komisjon, EKL 2002, lk II-1275, punkt 52).

Põhiküsimus

78 Hagejad esitavad kaks väidet otsuse tühistamiseks. Esimene väide puudutab EÜ artikli 87 lõike 1 rikkumist seeläbi, et komisjon tuvastas valesti riigiabi olemasolu süsteemi puhul, mis ei anna eelist nimetatud sätte tähenduses. Teine väide puudutab põhjendamiskohustuse rikkumist, mis tuleneb faktiveast.

79 Alustada tuleb teise väite kontrollimisest.

Teine väide põhjendamiskohustuse rikkumise kohta, mis tuleneb faktiveast

– Poolte argumendid

80 Hagejad heidavad komisjonile ette, et viimane jättis vaidlustatud otsuses tähelepanuta seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise korra, mida oleks tulnud võrrelda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise korraga. Nii Itaalia ametivõimud kui hagejad teatasid ometi ametlikus uurimismenetluses komisjonile, et ta peab neid kahte süsteemi omavahel sel viisil võrdlema, et teha kindlaks, kas teine annab tervikuna kaaludes mis tahes eelise võrreldes esimesega.

81 Tuginedes pelgalt tõdemusele, et 2000. ja 2001. aastal laiendas seadusandja korrigeerimise korda, mis algselt oli mõeldud ainult üksustele, keda puudutasid seaduses 218/1990 ette nähtud restruktureerimised, äriühingutele, kellele anti vara üle seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel, samas kui seaduses 350/2003 enam sellist laiendust ei olnud, jättis komisjon praktikas kõnealuse võrdluse läbi viimata. Komisjon lükkas Itaalia ametivõimude ja hagejate vastuväited põhimõtteliselt tagasi, esitamata vaidlustatud otsuses vähimatki põhjendatud vastust, vaid piirdudes tõdemisega, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord on kohaldatav ainult äriühingutele, kellele on vara üle antud seaduse 218/1990 alusel, mitte kõik vara üleandmise tehingutega seotud äriühingud.

82 Vaidlustatud otsus lähtub ju väärast veendumusest, et seadusega 350/2003 nähti ette üksnes artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord, nägemata ette ühtegi muud üldkohaldatavat korrigeerimise korda. See seisukoht ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 96 üheselt.

83 Ometi muutis seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 25 seaduse 342/2000 artikli 10 sõnastust selliselt, et ettevõtjatel oli võimalik kasutada vabatahtliku ümberhindamise mehhanismi varade puhul, mis „on kajastatud hiljemalt 31. detsembri 2002 lõppeva majandusaasta bilansis". Nii andis seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 25 kaudselt loa samadel ettevõtjatel tugineda ka seaduse 342/2000 artiklis 14 ette nähtud korrigeerimise korrale. Viimati nimetatud säte andis neile õiguse tugineda korrigeerimise korrale samade varade puhul kui need, mille puhul võis kasutada seaduse 342/2000 artiklis 10 ette nähtud ümberhindamise mehhanismi. Sellest tulenevalt oli kõikidel ettevõtjatel lubatud kõrvaldada varade maksustatava väärtuse ja raamatupidamisliku väärtuse ebakõlad, tasudes 19-protsendilist asendusmaksu amortiseeritavate varade korrigeerimiselt ja 15-protsendilist asendusmaksu mitteamortiseeritavate varade korrigeerimiselt.

84 Asjaolu, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise korda tõepoolest kohaldati ja et see oli kättesaadav igale huvitatud ettevõtjale, on pealegi tõendatud toimiku materjalidega.

85 Hagejad lisavad, et kui komisjon oleks võrrelnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise korda sama seaduse artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise korraga, oleks ta tuvastanud, et esimene süsteem ei anna mingit majanduslikku eelist võrreldes teisega. Selgitused, mis komisjon andis kostja vastuses, et õigustada viimati nimetatud korrigeerimise korra arvesse võtmata jätmist, kujutavad endast tagantjärele põhjendamise püüdu ning on seega vastuvõetamatud.

86 Komisjon väidab, et ta leiab samamoodi nagu hagejad, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 25 laiendab seaduse 342/2000 artiklit 14. See ei mõjuta siiski vaidlustatud otsuse põhjenduses 96 väljendatud õiget põhjendust, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 25 laiendas sama artikli lõikega 26 laiendatutest erinevat laadi sätteid. Kuigi on tõsi, et see põhjendus oleks võinud sõnaselgemalt viidata nii ümberhindamisele kui korrigeerimisele, mida mõlemat lõikega 25 laiendati, on keskne arutluskäik siiski selge ja selles vastandatakse „maksuneutraalsele restruktureerimisele järgnenud väärtuste lahknevusest tingitud vara maksustatava väärtuse korrigeerimist" selle „varjatud kasvutulu [realiseerimisele], mis tulenes soodustatud äriühingute vara maksustatava väärtuse korrigeerimisest, viimaks selle vastavusse selle tegeliku väärtusega".

87 Nende kahe olukorra erinevust on lisaks selgitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 56. Samal ajal kui äriühingute üleandmise ja ümberkorraldamisega seotud kapitali kasvutulu, mis tekib varade vahetamise tulemusel, realiseerub, kuid on varjatud, ei ole kasvutulu, mis on „üksnes kajastatud", seotud „varasema realiseerimistehinguga".

Teisisõnu puudutavad seaduse 342/2000 artiklis 14 nimetatud korrigeerimised realiseerimata kapitali kasvutulu, mis on täielikult samastatavad sama seaduse artiklis 10 nimetatud ümberhinnatava kapitali kasvutuluga ning sellega on seletatav see, miks objektiivne kohaldamise raamistik ja määrad on mõlema instrumendi puhul samad.

88 Nende kahe instrumendi vaheline fundamentaalne analoogia on seotud seaduse 342/2000 artikli 10 alusel tehtava ümberhindamise ja sama seaduse artikli 14 alusel läbi viidava korrigeerimise mõttega ning eristab neid täielikult seoses äriühingute üleandmise ja ümberkorraldamisega juba realiseeritud kapitali kasvutulu korrigeerimisest, mida on mainitud sama seaduse artiklis 17.

89 Hagejate esile toodud faktiviga ei ole seega olemas, samamoodi nagu põhjenduste puudulikkust, mille nimetatud viga väidetavalt kaasa tõi. Komisjon leidis, et seoses äriühingute üleandmise ja ümberkorraldamisega juba realiseeritud kapitali kasvutulu korrigeerimist, mille seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 26 nägi ette seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatavatele krediidiasutustele, saab võrrelda üksnes analoogse üldise meetmega, mis tulenes seaduse 342/2000 artiklist 19 ja mis kehtis selle ajani, kuid mille kehtivust ei pikendatud. Komisjon võis seega tuvastada, et kõnealune eelis, mis oli üldist laadi, muutus konkreetseks, ning ta võis õigusega järeldada, et tegemist on riigiabiga.

90 Lõpuks leidis komisjon, et ta peab tagasinõudmist piirama vahega ühelt poolt seaduse 342/2000 artiklis 10 nimetatud ümberhindamiselt ja sama seaduse artiklis 14 nimetatud realiseerimata kapitali kasvutulu korrigeerimiselt – mille mõlema kehtivust seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 25 pikendati – tasumisele kuuluva maksu ning teiselt poolt seaduse 342/2000 artikli 17 (mille kehtivust pikendati seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26) alusel tegelikult tasutud maksu vahel. Isegi eeltoodut mööndes tuleb siiski märkida, et kui selline valik peaks endast kujutama ebajärjekindlust arutluskäigu suhtes, mille põhjal järeldati, et esineb riigiabi, siis oleks niisugune ebajärjekindlus

nende abisaajate kasuks, kelle hulka kuuluvad hagejad, ning neil ei ole mingit huvi seda vaidlustada. Samuti on selge, et otsuse tühistamise korral põhjenduste puudulikkuse tõttu peaks komisjon kõnealust meedet uuesti kaaluma ja uue otsuse tegema.

91 Komisjon leiab, et igal juhul on teine väide tulemusetu. Esiteks, kuna hagejad väidavad, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 25 alusel toimuv korrigeerimine ja seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 alusel toimuv korrigeerimine on kaks erinevat instrumenti, kuigi hagejad tuginevad komisjoni omadest erinevatele kaalutlustele, ei oleks nende kahe instrumendi põhjalikum võrdlus saanud muuta vaidlustatud otsuses esitatud järeldusi.

92 Teiseks, nagu on juba märgitud, piiras vaidlustatud otsus tagasinõudmist maksusumma, mida abisaajad oleksid tasunud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud maksude ümberhindamise korra rakendamisel, ja sama seaduse artikli 2 lõike 26 alusel tegelikult tasutud maksusumma vahega. Tähtsusetu on see, et vaidlustatud otsuses on mainitud üksnes ümberhindamist, võttes arvesse, et mõlema instrumendi suhtes, mille kehtivust seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 25 pikendati, st ümberhindamise ja korrigeerimise suhtes kehtib sama maksumäär. Seega isegi kui komisjon oleks seaduse 350/2003 artikli 2 lõikest 25 tuleneva korrigeerimise põhjalikuma analüüsimise tulemusel järeldanud, et see kujutab endast tavapärast maksustamise taset, mille suhtes oleks tulnud võrrelda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikest 26 tulenevat korrigeerimist, oleks ta siiski igal juhul järeldanud, et eelist tuleb pidada võrdseks kahe maksumäära vahega, ning oleks seega määranud tagasinõudmise sama suures proportsioonis kui see, mis tuleneb vaidlustatud otsusest.

– Üldkohtu hinnang

93 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab EÜ artiklis 253 nõutav põhjendus vastama asjaomase akti laadile, sellest peab selgelt ja üheselt selguma akti andnud institutsiooni arutluskäik, mis võimaldab huvitatud isikutel mõista võetud meetme põhjuseid ja pädeval kohtuasutusel teostada kontrolli. Põhjendamise nõude hindamisel tuleb arvestada juhtumi asjaolusid, eelkõige akti sisu, põhjenduste laadi ja selgituste saamise huvi, mis võib olla akti adressaatidel või teistel isikutel, keda akt otseselt ja isiklikult puudutab. Ei ole nõutud, et põhjendus täpsustaks kõiki asjakohaseid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, kuna otsuse põhjenduse vastavust EÜ artikli 253 nõuetele tuleb hinnata mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja kõiki asjaomast valdkonda reguleerivaid õigusnorme silmas pidades (vt Euroopa Kohtu 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/95 P: komisjon *vs.* Sytraval ja Brink's France, EKL 1998, lk I-1719, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

94 Lisaks, kuigi komisjon ei ole tema poolt konkurentsieeskirjade kohaldamise tagamise eesmärgil vastuvõetavate otsuste põhjendustes kohustatud arutlema kõikide faktide ja õigusküsimuste ning kaalutluste üle, mille põhjal ta on selle otsuse vastu võtnud, on ta EÜ artikli 253 kohaselt siiski kohustatud ära nimetama vähemalt need faktid ja kaalutlused, millel on tema otsuse ülesehituse seisukohalt oluline tähendus, võimaldades seeläbi ühenduste kohtul ja huvitatud isikutel teada saada neid asjaolusid, millest lähtudes komisjon asutamislepingut kohaldas (vt selle kohta Üldkohtu 15. septembri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-374/94, T-375/94, T-384/94 ja T-388/94: European Night Services jt *vs.* komisjon, EKL 1998, lk II-3141, punkt 95 ja seal viidatud kohtupraktika).

95 Mis puudutab etteheidet, et komisjon jättis vaidlustatud otsuses tähelepanuta seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise korra, siis tuleb tõdeda, et vastupidi hagejate väidetele ei jätnud komisjon seda süsteemi tähelepanuta pärast seda, kui ta tõi vaidlustatud otsuse põhjenduse 94 teises lauses esile argumendi, mille kohaselt „oleks teised äriühingud, mida ei restruktureeritud seaduse 218/1990 alusel, saanud tugineda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 25 kaudselt sätestatud maksustatava väärtuse korrigeerimise korrale seaduse 342/2000 artiklis [14] üldiselt sätestatud tingimustel, mis olid sisuliselt samaväärsed".

96 Isegi kui – nagu ka komisjon möönab – vaidlustatud otsuse põhjenduses 96 oleks võinud sõnaselgemalt mainida seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimist, on siiski samuti tõsi, et selles põhjenduses väljendatud arutluskäik vastab huvitatud poolte argumendile.

97 Selles põhjenduses leidis komisjon, et „seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud maksustamise erikord ei olnud maksuneutraalsele restruktureerimisele järgnenud väärtuste lahknevusest tingitud vara maksustatava väärtuse korrigeerimine, vaid pigem maksunduslik ümberhindamise kord, mis võimaldas realiseerida varjatud kasvutulu, mis tulenes soodustatud äriühingute vara maksustatava väärtuse korrigeerimisest".

98 See kaalutlus, mida tuleb käsitleda seostatuna vaidlustatud otsuse põhjendustes 16–19 ja 56 sisalduvate andmetega, väljendab selgelt komisjoni seisukohta, mille kohaselt seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud korrigeerimine ei olnud asjakohane, kuna sellega üksnes pikendati (seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud) korrigeerimist ning selle eesmärk ei ole tagada sellistele maksuneutraalsetele tehingutele nagu ümberkorraldamine järgnenud väärtuste lahknevusest tingitud vara väärtuse korrigeerimist.

99 Komisjon leiab, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimisega, nagu ka seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud korrigeerimisega, mille kehtivust sellega pikendati, sooviti korrigeerida varade väärtuste lahknevusi, mis tulenesid mitte varasemast ettevõtete ümberkorraldamisest, vaid varasemast ümberhindamise tehingust, mille raames „[s]elleks et vältida maksu tasumist kasvutulult, mille puhul rahalist tehingut ei toimu, külmuta[s] maksusüsteem […] maksutulu, jättes vara maksustatava väärtuse väiksemaks, kui on selle [ümberhinnatud] bilansiline väärtus" (vaidlustatud otsuse põhjendus 18, kolmas lause). Teisisõnu ja selleks, et korrata komisjoni poolt kostja vastuses kasutatud väljendit, puudutas seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise kord mitte realiseeritud, kuid varjatud kapitali kasvutulu, vaid „üksnes kajastatud" kapitali kasvutulu, see tähendab kapitali kasvutulu, mis ei ole seotud „varasema realiseerimistehinguga".

100 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et komisjon ei jätnud kaugeltki tähelepanuta huvitatud poolte argumenti, mis puudutas seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise korda, vaid vastas sellele argumendile ja põhjendas nõuetekohaselt oma vastust, mis seisnes järelduses, et see korrigeerimise kord ei ole asjakohane.

101 Järelikult tuleb käesolev väide tagasi lükata.

Esimene väide, et rikutud on EÜ artikli 87 lõiget 1

– Poolte argumendid

102 Hagejad kinnitavad esiteks, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord ei anna mingit majanduslikku eelist äriühingutele, kes said seaduse 218/1990 alusel varad.

103 Esiteks ei ole kasvutulu saanud ettevõtjate tavapärase maksustamise kord kohane võrdluskriteerium, et teha kindlaks, kas seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord annab majandusliku eelise.

104 Kuna Itaalia maksusüsteemis ei olnud ette nähtud vabatahtliku korrigeerimise võimalust, ei suutnud kõnealused äriühingud mingil juhul vabatahtlikult korrigeerida oma varasid ning tasuda tavapärast maksu korrigeeritud varade väärtuselt. Mis puudutab vastuväidet, et tavapärase maksustamise kord on võrdluskriteerium, kuna need äriühingud oleksid pidanud tasuma tavapärast maksu, kui nad oleksid võõrandanud oma varad, siis on ilmne, et kui kõnealusel võõrandamisel oleks olnud niisugune maksuõiguslik tagajärg, ei oleks nimetatud äriühingutel olnud mingit huvi sel viisil toimida. Kuigi võõrandamise korral tavapärase maksuga maksustamine vaieldamatult kõrvaldab ebakõla aktsiate tasandil, ei mõjuta see mingil juhul ebakõla, mis valitseb varad üle andnud üksuse saadud aktsiate tasandil.

105 Isegi kui möönda, et tavapärane maksusüsteem on kohane võrdluskriteerium, tuleb igal juhul tõdeda, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord ei anna mingit majanduslikku eelist võrreldes selle süsteemiga.

106 Kõnealuse korrigeerimise raames kohaldatavatest madalamatest maksumääradest tuleneva majandusliku eelise muudab olematuks asjaolu, et maks tuli tasuda viivitamata (korrigeerimise käigus), mis oleks selle asemel tulnud tasuda hiljem (võimaliku võõrandamise korral) või mitte kunagi (kui võõrandamist ei toimu). Kuna seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 alusel korrigeerimine on kohustuslikult kohaldatav kõigi varade suhtes, mis on üle antud neutraalse maksustamise korra alusel seaduse 218/1990 artikli 7 tähenduses, oleks asendusmaksu samuti lisaks tulnud tasuda varadelt, mida võõrandada ei olnud plaanitud (pangandustegevusega tegelemiseks kasutatav kinnisvara), ning varadelt, millelt saadud kasvutulu oleks (pikaajalisi investeeringuid kujutavate osaluste) võõrandamisel põhimõtteliselt välistatud tavapärase maksuga maksustamisest.

107 Samuti ei ole tõsi, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud kord annab eelise äriühingutele, kuna asendusmaksu tasumine toimub kolmes osas ilma intressideta, samas kui tavapärane maks tuleb tasuda viivitamata. Varade võõrandamisel saab maksu kasvutulult jagada viide maksustamisperioodi ilma intressideta, mis on soodsam kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord.

108 Viimaks ei andnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud kord majanduslikku eelist. See selgitab asjaolu, miks kõik äriühingud, kellele varad seadus 218/1990 alusel üle anti, ei hakanud korrigeerimise korda, kui see 2001. aastal välja pakuti, kohe kasutama, mille tõttu pidi seadusandja pikendama selle korra kasutamise tähtaega kuni 2003. aastani. Korrigeerimisest saadav eelis seisnes pelgalt haldusjuhtimise ja

raamatupidamise lihtsustamises, millega kõrvaldati raamatupidamislike ja maksuõiguslike väärtuste topeltsüsteem.

109 Teiseks, mis puudutab seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud korrigeerimise korda, siis ei saanud see muudel juhtudel kui tavapärane maksustamine olla võrdluskriteeriumiks majandusliku eelise olemasolu kindlaksmääramisel, kuna selle korra tunnused erinesid seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise korra tunnustest.

110 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimine ei võimaldanud korrigeerida nende varade maksustatavat väärtust, mis ei kuulunud seda korda kasutavale äriühingule, samas kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimine võimaldas lõpetada kahekordse ebakõla. Lisaks ei võimaldanud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimine korrigeerida muid varasid kui need, mis on üle antud neutraalse maksustamise korra alusel, ega valida korrigeeritavat vara, samas kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimine ei võimaldanud mitte üksnes korrigeerida kõiki varasid sõltumata nende ebakõla põhjusest, vaid ka valida korrigeeritavat vara.

111 Isegi kui möönda, et neid kahte korrigeerimise korda on võimalik võrrelda, ei anna seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimine igal juhul mingit majanduslikku eelist, võrreldes seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud korrigeerimisega.

112 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimise eest tasutava asendusmaksu määrad on tõepoolest madalamad kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise eest tasumisele kuuluva maksu määrad. Siiski nende kahe korra üldine maksukoormus suures osas kattub, kuna arvesse võetakse kogu

tulumaksu, mis tasutakse kapitali kasvutulult, mille vara üleandmiselt saavad üleandmise pooled, nimelt vara üleandja ning ettevõtja, kes selle vara vastu võttis. Isegi kui seda järeldust mitte arvesse võtta, võib erinevusi seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud korrigeerimise korra eest tasumisele kuuluva asendusmaksu määrade ning selle maksu asendusmäärade vahel, mis tuleb tasuda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise eest, põhjendada ka asjaoluga, et esimene neist sätetest kehtestas kõigi üleantavate varade maksustatava väärtuse korrigeerimise, samas kui teine võimaldas korrigeerida teatavate varade maksustatavat väärtust eraldi.

113 Lisaks on need erinevad maksumäärad põhjendatud ka asjaolu tõttu, et kuna seadus 218/1990 sätestas üleandvate üksuste kanda oleva maksu maksmise edasilükkamise mitte ainult aktsiate kapitali kasvutulu osas, vaid ka nende reservide osas, mis moodustati üleandmisest saadud tulust, võivad need üleandvad üksused olla juba tasunud tulumaksu kapitali kasvutulult, mida maksu edasilükkamine puudutab, juhul kui nad on saadud aktsiad võõrandanud või jaotanud reservi, millesse üleandmisest saadud tulu oli kantud.

114 Järelikult ei anna äriühingutele, kes on saanud varad neutraalse maksustamise korra alusel seaduse 218/1990 tähenduses, majanduslikku eelist neil äriühingutel olev võimalus kasutada asendusmaksu, mille määr on madalam kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ette nähtud korrigeerimise korra suhtes kehtival maksul.

115 Viimaks väidavad hagejad repliigis, et ettevõtja oleks 2000. aastal tuginenud seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud korrigeerimisele, et kanda reservist välja varjatud kapitali kasvutulu, mis tulenes seaduse 218/1990 alusel toimunud üleandmistest, ning viitavad ka 16. novembri 2000. aasta Itaalia maksujuhendile nr 207 (edaspidi „juhend 207/2000”), millest nähtub, et see korrigeerimine oli kohaldatav varjatud kapitali

kasvutulu suhtes, mis tuleneb seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel toimunud üleandmistest. Neist asjaoludest ilmneb, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud kord oli suurepäraselt kasutatav seaduse 218/1990 või seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel toimunud üleandmistest saadud kasvutulu tunnustamise suhtes.

116 Teiseks kinnitavad hagejad, et isegi kui eeldada, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord andis majandusliku eelise selle kasutajatele, ei ole see riigiabi, kuna eelist ei saa lugeda valikuliseks.

117 Esiteks, kui valikulisuse tingimuse kontrollimiseks on vaja võrrelda eelise saanud ettevõtjaid ning teisi ettevõtjaid, kes on kõnealuse korra eesmärki arvestades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras, on ilmne, et isikud, kes võivad seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimist kasutada, on väga erinevas olukorras, võrreldes nendega, kes on vastu võtnud muud varad kui need, mida on silmas peetud seaduses 218/1990.

118 Nii kehtis avalik-õiguslike krediidiasutuste teostatud varade üleandmise suhtes kord, mis erines oluliselt sellest, mis toona reguleeris varade üleandmisi muude äriühinguteta poolt. Seaduses 218/1990 sätestatud neutraalse maksustamise kord ei kujutanud endast riigiabi, nagu komisjon märkis, ning seda kinnitas ka asjaolu, et seda ei kohaldatud restruktureerimiste suhtes, mis tehti iseeneslikult, vaid selliste restruktureerimiste suhtes, mis algul viidi läbi soovituslikult ning mis seejärel alates 1993. aastast olid kohustuslikud. Siiski osutus see kord kiiresti karistavaks mitte üksnes absoluutselt, vaid ka võrreldes varade üleandmise suhtes tavapäraselt kohaldatava maksusüsteemiga, kuna selle süsteemi kohaselt oli võimalik üleantud varadest saadud kapitali kasvutulu täielikult topelt maksustada, kogudes maksu nii varade üleandjalt kui ka varad saanud äriühingult. Sellise topeltmaksustamise vältimiseks või leevendamiseks ei kehtestatud aga ühtegi sellist korrigeerimise korda, nagu on sätestatud seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 ning mis seisneb selles, et dividendiks kvalifitseeritakse

see, kui varad vastuvõttev äriühing jaotab üleandvale äriühingule üleandmise teel netovara suurendamise väärtuse.

119 Selleks et vältida täieliku topeltmaksustamise ohtu, sätestas seadusandliku dekreedi 41/1995 artikkel 23 topelt korrigeerimise võimaluse asendusmaksu tasumise teel, seda võimalust pikendati 2000., 2001. ja 2003. aastal.

120 Lisaks ei seatud seaduses 218/1990 sätestatud neutraalse maksustamise korra ainulaadsust kahtluse alla seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel neutraalse maksustamise korra kehtestamisega varade üleandmiste suhtes äriühingute ja kaubandusüksuste vahel. Esimene kord erines tunnuste poolest täielikult teisest korrast.

121 Kõigepealt oli seaduses 218/1990 sätestatud neutraalse maksustamise kord „erakorraline" ja ajutine, kuna see oli ette nähtud avalik-õiguslike krediidiasutuste erastamiseks ning see oli kasutatav vaid piiratud ajavahemikus (1990. aastast kuni 1995. aastani), samas kui seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 ette nähtud kord oli „tavapärane" ja alaline. Edasi ei võimaldanud see erinevalt seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 sätestatud korrast edasi lükata kapitali kasvutulu kogu summa maksustamist. Lisaks võis see kaasa tuua kapitali kasvutulu täieliku topeltmaksustamise, samas kui seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 sätestatud kord sellist topeltmaksustamist kaasa tuua ei saanud, vähemalt juhul, kui varad vastuvõtvad äriühingud kasutasid eespool punktis 118 märgitud korrigeerimise korda. Viimaks kehtestas seadusandlikus dekreedis 358/1997 sätestatud kord erinevalt seaduses 218/1990 ette nähtud korrast varad üleandvate äriühingute puhul maksu maksmise edasilükkamise üksnes seoses saadud aktsiate kasvutuluga, mitte aga seoses reservidega, mis on moodustatud üleandmisest saadud kasumi jaotamisel.

122 Otsus 2003. aastal pikendada seaduse 342/2000 artiklites 17 ja 18 sätestatud korrigeerimise võimalust üksnes äriühingute jaoks, kellele on varad üle antud seaduse 218/1990 alusel, oli seega põhjendatud nende äriühingute erineva faktilise ja õigusliku olukorraga, võrreldes äriühingutega, kellele anti varad üle seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel.

123 Teiseks ei andnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord valikulist eelist, kuna see eelis oli põhjendatud Itaalia maksusüsteemi struktuuriga.

124 Ettevõtte tulumaksu süsteemi muutmine seadusandliku dekreediga 344/2003 võimaldas kapitali kasvutulu puhul, mis saadi varade üleandmisest neutraalse maksustamise korra alusel seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 tähenduses, kõrvaldada igasuguse ohu majanduslikuks topeltmaksustamiseks, see tähendab koguda maksu nii varad üleandnud äriühingutelt kui ka varad saanud äriühingutelt.

125 Täpsemalt asendas see muudatus ettevõtte tulumaksu (edaspidi „ettevõtte tulumaks") äriühingu tulumaksuga (edaspidi „äriühingu tulumaks"), mida kogutakse 33% suuruses määras ettevõtte tulumaksukohustuslastelt, see tähendab mitte üksnes kaubandusüksustelt, vaid ka kaubandusega mittetegelevatelt üksustelt. Kui enne muudatust välditi dividendide topeltmaksustamist sellega, et aktsionärile anti õigus ümber arvutada ettevõtte tulumaksule vastav maks, mida tasus dividendi maksev ühing, siis pärast muudatust välditi seda nii, et äriühingu tulumaksust vabastati 95% dividendi kogusummast.

126 Kehtestati ka maksust vabastamise erikord, nimelt „osaluse maksust vabastamine", mida kohaldati äriühingu tulumaksukohustuslasteks olevate äriühingute saadud kasvutulule, mis saadi pikaajaliste investeeringutena kajastatud osalustelt. See kapitali kasvutulu, mis saadi äriühingu tulumaksust 95% suuruses summas vabastatud dividendide kapitaliseerimiselt, oli omakorda „osaluse maksust vabastamise" tulemusel sellest maksust vabastatud samas määras.

127 „Osaluse maksust vabastamise" korra kehtestamisega kõrvaldas ettevõtte tulumaksu muudatus peaaegu kogu ohu, mis puudutab seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel üle antud varade topeltmaksustamist. Selle korra alusel vabastati maksust 95% ulatuses kapitali kasvutulu, mille said tasuta võõrandamisest need aktsiad üle andnud äriühingud, mis saadi vastu seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 kohaselt üle antud varade eest. Lisaks, kuna aktsiate raamatupidamisliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe ei olnud äriühingu tulumaksuga maksustatav, võisid need üleandvad äriühingud maksta oma aktsionäridele välja kõik reservid, mis seda vahet puudutasid. Järelikult oli seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 ette nähtud neutraalse maksustamise kord neil asjaoludel kaotanud oma kahekordselt edasilükkava iseloomu ning muutus ühekordselt edasilükkavaks korraks.

128 Seevastu ei võimaldanud ettevõtte tulumaksu muutmine kapitali kasvutulu puhul, mis saadi seaduse 218/1990 artiklis 7 ette nähtud neutraalse maksustamise korra alusel üle antud varadest, saavutada täpsemalt sellele korrale omaste tunnuste tõttu sama tulemust, nimelt välistada topeltmaksustamist.

129 Hagejad leiavad, et selles sättes ette nähtud juhul, kui üleandvad üksused võõrandasid seaduse 218/1990 alusel kõik oma varad aktsiaseltsile, muutudes sellega äriühingu tulumaksu silmas pidades kaubandusega mittetegelevateks üksusteks, ei saanud nad kasutada „osaluse maksust vabastamise" korda, vaid neilt koguti seda maksu 40%

ulatuses kapitali kasvutululult, mis saadi kvalifitseeritud osaluste tasuta võõrandamisest, ning tulumaksu asendusmaksu 12,50% ulatuses kapitali kasvutululult, mis saadi kvalifitseerimata osaluste tasuta võõrandamisest. Lisaks jäi kõigi seaduse 218/1990 raames üleandvate üksuste puhul sõltumata „osaluse maksust vabastamise" korra kehtestamisest ning erinevalt seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 raames üleandvatest äriühingutest kehtima äriühingu tulumaks reservile, mis moodustati saadud aktsiate raamatupidamisliku väärtuse ning nende maksustatava väärtuse vahest, kui nad jaotasid selle reservi oma aktsionäridele. Järelikult jäi seaduses 218/1990 ette nähtud neutraalse maksustamise kord neil asjaoludel ühekordselt edasilükkavaks korraks.

130 Viimaks võib valiku pikendada üksnes korrigeerimise korda seaduse 218/1990 alusel varade üleandmisele, mitte aga korrigeerimise korda, mis on ette nähtud kaubandusega tegelevatele äriühingutele, kes on saanud varad neutraalse maksustamise korra alusel seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 tähenduses, selgitada asjaoluga, et ettevõtte tulumaksukorra muutmise tulemusel oleks vaid neist kahest esimene kord võinud kaasa tuua kapitali kasvutulu topeltmaksustamise. Vajadus kehtestada sobiv kord kõnealuse topeltmaksustamise vältimiseks jäi alles vaid seaduse 218/1990 alusel varade üleandmist puudutava korra suhtes ning seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 ette nähtud kord oli seega põhjendatud Itaalia maksusüsteemi struktuuri alusel.

131 Kolmandaks ei andnud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord valikulist majanduslikku eelist, kuna seadusandja uuendas pelgalt korda, mida võisid seaduse 218/1990 alusel varad saanud äriühingud juba õiguspäraselt varasemate maksustamisperioodide jooksul kasutada. Kõnealune korrigeerimise kord, mis kehtestati 1995. aastal ning mida pikendati 2000. aastal ja 2001. aastal, nägi ette samad maksumäärad, mis olid selle kohaldamiseks ette nähtud 2003. aastal, ilma et seda korda oleks kunagi loetud ühisturuga kokkusobimatuks riigiabiks.

132 Komisjon leiab, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord sisaldab valikulise eelise andmist ning ei ole põhjendatud Itaalia maksusüsteemi omapäraga.

133 Esiteks, mis puudutab valikulise eelise küsimust, siis meenutab komisjon, et eelise enda olemasolu on võimalik tuvastada vaid siis, kui seda võrrelda tavapärase maksustamisega ehk seega tavapärase õiguskorraga.

134 Käesolevas asjas leidis komisjon, et enne seadust 350/2003 ei sisaldanud korrigeerimine, mis oli ette nähtud seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatavate krediidiasutuste jaoks, valikulist eelist, kuna sarnane meede oli kättesaadav kõigile äriühingutele, kes viisid läbi äriühingute ümberkorraldamisi. Teiste sõnadega oli see kord üldine kord, kuna see oli kohaldatav kõigile sarnases olukorras olevatele ettevõtjatele.

135 Olukord muutus seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26, millega pikendati üksnes seaduse 342/2000 artikli 17, mitte aga selle artikli 19 kehtivust. Alates sellest hetkest said üksnes krediidiasutused, kes korraldati ümber seaduse 218/1990 alusel, korrigeerida kapitali kasvutulu, mida kajastati bilansis pärast ümberkorraldamist, samas kui seda ei saanud korrigeerida enam kõik ülejäänud sarnases olukorras olevad ettevõtjad. Mis puudutab argumenti, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise kord kujutas endast võrdluskorda, vastab komisjon, et selle normi kohaldamisala ning seega ka korrigeeritavate varade väärtuste suurus oli üsna erinev. Esile toodud asjaolu, et teine pank kasutas seda teistsugust korda teistsuguse kapitali kasvutulu korrigeerimiseks, ei tõenda seega midagi. Igal juhul piiras vaidlustatud otsuse artikli 3 lõige 2 tagasimaksmisele kuuluvat erinevust maksu, mis oleks tulnud tasuda, kui varade saajad oleksid kasutanud maksude ümberhindamise korda või seaduse 350/2003

artikli 2 lõikes 25 sätestatud maksuõiguslikku korrigeerimist, ning selle maksu vahel, mis tegelikult tasuti sama seaduse artikli 2 lõike 26 alusel.

136 Seadusest 350/2003 tuleneva uue korra kohaselt ei saanud tavapärase maksustamise tase olla enam see, mida kohaldati pärast ümberkorraldamist bilansis kajastatud kapitali kasvutulu korrigeerimisele, mis ei olnud igal juhul enam võimalik, ning selleks tasemeks sai olla vaid tavapärane maksustamismäär, mis on kohaldatav äriühingu tulule.

137 Seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimine võimaldas seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatavatel krediidiasutustel kajastada oma bilansis varade üleandmise käigus saadud kapitali kasvutulu, kuid see lükati edasi maksuõiguslikel eesmärkidel. Kõigepealt oli võimalik korrigeeritud kasvutulu jagada aktsionäridele dividendidena, ilma et krediidiasutus oleks pidanud tasuma ettevõtte tulumaksu, nagu ta oleks pidanud seda tegema, kui ta oleks otsustanud jagada seaduses 218/1990 sätestatud ümberkorralduse tulemusel loodud reservi. Edasi, kui korrigeeritud reserve oleks olnud võimalik amortiseerida, oleks amortiseerimist arvutatud korrigeerimise tulemusel saadud uute väärtuste alusel. Viimaks ei olnud võimaliku võõrandamise korral korrigeeritud kasvutulu enam maksustatav äriühingu tulumaksuga. Hagejate endi olukord kinnitab konkreetselt eelnevat.

138 Vastupidi, iga teine ettevõtja, kes on seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel ümber korraldatud, ei saanud alates 2003. aastast korrigeerida kõiki üleantud reserve ning nende võõrandamisel oli edasilükatud kasvutulu maksustatud tavapäraselt.

139 On vaideldamatu, et ilma seaduse 342/2000 artiklis 17 sätestatud ning seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26 pikendatud korrigeerimise korrata ei oleks seaduse 218/1990 alusel ümber korraldatud krediidiasutused võõrandanud oma reserve. Esiteks kinnitavad finantskriisiga seotud hiljutised asjaolud vastupidist. Teiseks ning eelkõige siis, kui tegemist on riigiabi olemasolu tuvastamisega, ei peaks komisjon tõstatama vara vastuvõtja subjektiivse valiku probleemi, vaid kontrollima tavapärase maksustamise taset, mida kohaldatakse sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning mis koosneb maksudest, mida asendab kõnealune asendusmaks.

140 Sama kaalutlus kehtib argumendi suhtes, mille kohaselt muudab võimaliku eelise olematuks kohustus viivitamata tasuda maksu, mida muul juhul ei oleks tulnud maksta või mis oleks tulnud tasuda hiljem. See argument on seda ekslikum, et korrigeerimine, mida said üksnes kasutada seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatavad krediidiasutused, võimaldas neil tugineda maksuõiguslikult tunnustatud kasvutulule, et arvutada amortisatsiooni ning maksta dividendi nii, nagu maks oleks täielikult tasutud samal ajal.

141 Lisaks ei kohustanud ei seaduse 342/2000 artikkel 17 ega seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud pikendamine neid krediidiasutusi kasutama seda korrigeerimise korda. Nende sätete kohaldamine oli valikuline, kuna ainus kohustus pärast seda, kui otsustati neid sätteid rakendada, oli kohaldada kõigi veel bilansis kajastatud ja ettevõttele üle antud reservide skeemi.

142 Komisjon lisab, et kohtupraktika kohaselt ei sea asjaolu, et lisaks tavapärasele maksustamise korrale on ka teisi erandeid, kahtluse alla järeldust, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord on tegelikult erand ning et selle kohaldamisest

saadav kasu piirdub teatavate isikutega. Samuti tuleb tagasi lükata kõik argumendid, mis puudutavad nendele krediidiasutustele, kes korraldati ümber käesoleva kohtuasja esemeks oleva seaduse 218/1990 alusel, jäetud erandkorra võrdlemist teiste võimalike erandkordadega.

143 Argumenti, mille kohaselt asendusmaksu tasumine kolme aasta jooksul kujutas endast halvemat olukorda võrreldes võimalusega tasuda tavapärane maks viie aasta jooksul, ei esitatud ametlikus uurimismenetluses, kuigi seda aspekti rõhutati menetluse algatamise otsuses. Peale selle põhineb see argument tõendamata eeldusel, et tasumine viie aasta jooksul on siiani võimalik, isegi arvestades neutraalse maksustamise kordade alusel edasi lükatud kasvutulu.

144 Seevastu jagab komisjon hagejate järeldust, et kajastatud kasvutulu korrigeerimise korda, mida pikendati seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 25, ei saa lugeda tavapäraseks maksustamise korraks, mida võib aluseks võtta, ning komisjon ei võtnud seda ka aluseks.

145 Komisjon esitab selles osas hagejate omast erineva arutluskäigu. Komisjoni jaoks peitub peamine erinevus seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ning seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kordade vahel asjaolus, et esimene kord piirdus pelgalt teatavate varakategooriatega ning hõlmas üksnes raamatupidamises kajastatud kasvutulu, samas kui teine kord puudutas edasi lükatud kasvutulu, mis saadi ettevõtjate ümberkorraldamise tehingute käigus, ning võis seega hõlmata kõiki varasid ja reserve, mis anti üle nende tehingute raames.

146 Lisaks ei saa vaidlustatud otsuse põhjendustes 99 ja 100 nimetatud põhjustel nõustuda erinevate maksumäärade võrdlusmeetodiga, mille hagejad on välja pakkunud. Asjaolu, et varad üle andnud krediidiasutused maksid üleandmisel tavapärast maksu 15%-lt realiseeritud kapitali kasvutulult, on väline tegur. Oluline on see, et neutraliseeritud ja veel bilansis kajastatud kapitali kasvutulule kohaldatakse seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatud krediidiasutuste puhul soodsamaid maksumäärasid kui teiste äriühingute puhul, kes on samasuguses faktilises ja õiguslikus olukorras. See seisukoht on seda põhjendatum, et isegi hagejate arutluskäigu alused on kontrollimata, kuna ei ole võimalik teada ja komisjon ei ole kohustatud abikava käsitlevas otsuses analüüsima, milline on bilansis kajastatud selle esialgse kapitali kasvutulu suurus, mis igal abisaajal on veel alles, ega – veelgi enam – kas ja milliselt summalt maksid teised ümberkorraldatud äriühingud, kes ei kuulu krediidisektorisse, tavapäraseid makse sama kapitali kasvutulu puhul.

147 Mis puudutab argumenti, et seaduse 218/1990 alusel ümber korraldatud krediidiasutuste olukord on erinev seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel ümber korraldatud kõikide teiste ettevõtjate omast, siis tuleb kõigepealt rõhutada, et see ei olnud komisjon, vaid Itaalia seadusandja, kes leidis, et viimati nimetatud säte „kordab sisuliselt seadust [218/1990]" ning et sellest tulenevalt peavad mõlemat liiki ettevõtjad saama kasutada sama korrigeerimise korda. Edasi, kuigi seadusega 218/1990 ja seadusandliku dekreediga 358/1997 reguleeritud olukordade vahel esineb olulisi erinevusi, ei mõjuta need vaidlustatud otsuses käsitletud meedet, milleks on varjatud kapitali kasvutulu hilisema korrigeerimise maksustamise viis.

148 Lõpuks on väär järeldada, et seadusel 218/1990 on erilised tunnused võrreldes seadusandliku dekreedi 358/1997 artikliga 4 või et need tunnused olid käesolevas asjas määrava tähtsusega. Kõigepealt ei ole seadusest 218/1990 tulenevad maksusoodustused õigustatud seaduse kohustuslikkusega, mis tekkis alles 1993. aastal. Seejärel ei välista asjaolu, et seaduses 218/1990 sätestatud kord oli selle kehtestamise ajal „erakorraline" ja ajutine, et hilisem alaline kord, mis kehtestati 1997. aastal, oli maksuõiguse

seisukohalt täpselt samasugust laadi. Edasi ei ole tähtsust asjaolul, et seadus 218/1990 nägi ette ainult 85%, kapitali kasvutulu neutraliseerimise, mitte 100% neutraliseerimise nagu hilisem kord, kuna korrigeerimise probleem, mis puudutab oma määratluse kohaselt ainult korrigeeritud summasid, on sama. Lisaks ei ole varad üle andnud äriühingute erineval olukorral mingit toimet, kuna seaduse 342/2000 artiklit 19 kohaldatakse ainult varad saanud äriühingutele ning kuna igal juhul puudutab vaidlustatud otsus üksnes varad saanud krediidiasutusi.

149 Mis puudutab teiseks küsimust, kas meede on õigustatud süsteemi omapäraga, siis väidab komisjon, et see ei ole nii.

150 Mis puudutab selle etteheite esimest osa, mis käsitleb üleandvate üksuste olukorda topeltmaksustamise mehhanismi seisukohalt, siis täpsustab komisjon, et vaidlustatud otsus ei puuduta üldse neid üleandvaid üksusi, kuna selles on viidatud ainult ümberkorraldatud krediidiasutustele. Üleandvad üksused ei saa enam olla krediidiasutused, kuna nad lõpetasid just seaduse 218/1990 alusel igasuguse pangandustegevuse. Lisaks ei ole enamikul juhtudel tegemist ettevõtjatega, kuna nad piirduvad osaluste omamisega.

151 Niisugustel asjaoludel näivad hagejad ka väitvat, et üleandvate üksuste ja varad saanud äriühingute maksustamise viisi tuleks analüüsida tervikuna, võttes arvesse kahte liiki üksustele kehtestatud makse ja eelkõige väidetavat topeltmaksustamist. Nii toimides jätavad hagejad tähelepanuta selle, et varad üleandnud äriühingud, kes ei ole avalik-õiguslikud krediidiasutused, ei ole kunagi saanud varade üleandmise korral kasutada korrigeerimise korda, kuna seaduse 342/2000 artiklis 19 on viidatud üksnes

selle seaduse artiklile 17, mitte aga artiklile 18, mis on seevastu kohaldatav üleandvatele valdusühingutele.

152 Sisulisemalt ei ole loogiline käsitleda ühtemoodi kahe sellise üksuse maksustamise viisi, kelle vahel suuremalt jaolt ei ole enam mingit seost, nagu see on juhul, kui valdusühingul ei ole enam osalust omandavas äriühingus, või kes on maksuõiguslikult igas mõttes eraldatud, nagu see on vähemusosaluse korral.

153 Komisjon vaidleb vastu ka kõnealuse etteheite teisele osale, mille kohaselt on meede õigustatud süsteemi omapäraga, kuna seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud vähendatud maksumäärad, mis on seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatutest soodsamad, võtavad arvesse seaduse 218/1990 alusel toimuva üleandmise hetkel raamatupidamises kajastatud kapitali kasvutulust 15% maksustamist tavapärase maksuga. Maksuvaldkonnas ettevõtjate niisuguse eristamise kehtestanud liikmesriik on kohustatud tõendama, et eristamine on tõepoolest õigustatud asjaomase süsteemi omapära ja ülesehitusega.

154 Lisaks on hagejate sellekohane arutluskäik alusetu. Piisab märkimisest, et seaduse 342/2000 artikli 19 alusel krediidiasutuste poolt läbiviidud korrigeerimistele ette nähtud maksumäärasid kohaldati paljude aastate vältel seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 kohaselt neutraalse maksustamise korra raames toimunud varade üleandmistega seotud korrigeerimistele. Seega on ilmne, et vähendatud maksumäärade ettenägemisel ei ole mingit seost sellega, et eelnevalt on tasutud maksu osalt realiseeritud kapitali kasvutulult.

155 Peale selle ei ole võimalik teada, milline on bilansis kajastatud selle esialgse kapitali kasvutulu suurus, mis igal abisaajal on veel alles, ega – veelgi enam – kas ja milliselt summalt maksid teised ümberkorraldatud äriühingud, kes ei kuulu krediidisektorisse, tavapäraseid makse sama kapitali kasvutulu puhul.

156 Mis puudutab kolmandaks argumente asjaolu kohta, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise kord ei andnud valikulist majanduslikku eelist, kuna seadusandja pelgalt uuendas juba olemasolevat korda, siis väidab komisjon, et ei ole oluline, kas eeldatava meetmest kasusaaja olukord on võrreldes varasema õigusliku olukorraga paranenud või halvenenud või ei ole vastupidi aja jooksul muutunud. Lahendus, mis seisneb selles, et abimeetme kvalifikatsioon pannakse sõltuma liikmesriigi kavatsusest meede üldkohaldatavaks muuta, võtaks riigiabi valdkonnas ühenduse õiguselt selle tõhususe. Asjaomasel liikmesriigil oleks ju võimalik sellisel juhul hiilida ühenduse õigusnormidest kõrvale pelgalt avaldusega, et ta kavatseb ette-heidetava meetme tulevikus üldkohaldatavaks muuta. Sama arutluskäik kehtib seda enam niisugusel juhul nagu käesolevas asjas, kus meede, mis enne oli üldkohaldatav, säilitatakse ainult ühe sektori jaoks ning muudetakse seega valikuliseks.

157 Eeldusel et hagejad väidavad, et tegemist on olemasoleva abiga, võib ainus nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999 (millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ [...] artikli [88] kohaldamiseks (EÜT L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339)) artiklis 1 ette nähtud olemasoleva abi juhtum, mis võib osutuda käesolevas asjas asjakohaseks, olla see, mis on seotud meetmega, mis „selle kehtestamise ajal ei olnud see veel abi, vaid on muutunud selleks hiljem ühisturu arengu tõttu ja ilma et liikmesriik oleks seda muutnud". Niisuguse olukorraga ei ole siiski tegemist käesoleval juhul analüüsitava meetme puhul, mis on muutunud abiks seadusandja tegevuse tõttu, millega tehti üldkohaldatavast meetmest sektoriaalse kohaldamisalaga meede ehk seega valikuline meede.

– Üldkohtu hinnang

158 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et riigiabina kvalifitseerimine eeldab seda, et kõik EÜ artikli 87 lõikes 1 toodud tingimused on täidetud (Euroopa Kohtu 21. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-142/87: Belgia *vs.* komisjon, EKL 1990, lk I-959, punkt 25; 14. septembri 1994. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-278/92–C-280/92: Hispaania *vs.* komisjon, EKL 1994, lk I-4103, punkt 20, ja 16. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas C-482/99: Prantsusmaa *vs.* komisjon, EKL 2002, lk I-4397, punkt 68).

159 EÜ artikli 87 lõikes 1 väljendatud riigiabi keelu põhimõte hõlmab järgmisi tingimusi. Esiteks peab tegemist olema riigi poolt või riigi ressurssidest antud abiga. Teiseks peab riigi sekkumine olema laadilt selline, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sellest tulenema abisaaja eelis. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.

160 Mis puudutab eespool nimetatud kolmandat tingimust, mis on seotud eelise olemasoluga, siis EÜ artikli 87 lõige 1 nõuab, et asjaomane meede soodustaks „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist" (Euroopa Kohtu 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03: Portugal *vs.* komisjon, EKL 2006, lk I-7115, punkt 52) võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on selle meetmega taotletava eesmärgi seisukohalt sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I-8365, punkt 41; 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance jt, EKL 2004, lk I-4777, punkt 68; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-172/03: Heiser, EKL 2005, lk I-1627, punkt 40, ja eespool viidatud kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, punkt 54). Meetme selline eripärasuse või ka valikulisuse tingimus kujutab endast ühte riigiabi tunnust (Euroopa Kohtu 1. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-200/97: Ecotrade, EKL 1998, lk I-7907, punkt 40; Üldkohtu 29. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas T-55/99: CETM *vs.* komisjon, EKL 2000, lk II-3207, punkt 39).

161 Euroopa Kohus on märkinud, et meetme valikulisuse analüüsimiseks võrdlusaluse kindlaksmääramine on maksumeetmete korral erilise tähtsusega, kuna eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses „tavapärase" maksustamisega (eespool punktis 160 viidatud kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, punkt 56), see tähendab võrreldes tavapärase maksustamisega, mida kohaldatakse ettevõtjatele, kes on vaidlusaluse korraga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras nagu korraga soodustatud ettevõtjad (eespool punktis 160 viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41).

162 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et niisuguse majandusliku eelise olemasolu tavapärasest maksust vabastatud ettevõtjatel ei vaidlustada põhjendusega, et teiste ettevõtjate suhtes kehtivad samast maksust muud vabastused. Nii ei sea asjaolu, et tavapärasest maksusüsteemist esineb ka muid erandeid kui asjaomane kord, kahtluse alla tõsiasja, et see kord on faktiliselt erandlikku laadi (vt selle kohta Euroopa Kohtu 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, EKL 2006, lk I-5479, punktid 112 ja 120).

163 Viimaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et riigiabi mõiste ei hõlma riiklikke meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, ja seega *a priori* valikulisi meetmeid, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle maksusüsteemi olemusest või ülesehitusest, mille hulka need meetmed kuuluvad (vt eespool punktis 160 viidatud kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Meetme valikulisust saab ju õigustada „süsteemi olemuse või ülesehitusega" (vt selle kohta Euroopa Kohtu 2. juuli 1974. aasta otsus kohtuasjas 173/73: Itaalia *vs.* komisjon, EKL 1974, lk 709, punkt 33). Sellisel juhul ei kvalifitseerita meedet EÜ artikli 87 lõikes 1 silmas peetud riigiabiks, kuna eelise olemasolu puudutav tingimus ei ole täidetud.

164 Käesolevas väites leiavad hagejad sisuliselt, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord ei anna valikulist majanduslikku eelist, ning teise võimalusena, et see kord oli õigustatud süsteemi olemuse või ülesehitusega.

165 Kõigepealt tuleb analüüsida hagejate etteheiteid, mis puudutavad asjaolu, et komisjon valis tavapärase ettevõtte tulumaksu võrdlusaluseks, ning järeldust, mille see institutsioon selliselt määratletud raamides tegi valikulise majandusliku eelise olemasolust.

166 Käesoleval juhul leidis komisjon, et kuigi seaduses 218/1990 sätestatud neutraalse maksustamise kord on realiseeritud, kuid kajastamata kapitali kasvutulu osas samasugune dekreedis 358/1997 artiklis 4 ette nähtud neutraalse maksustamise korraga (vaidlustatud otsuse põhjenduse 99 teine lause), ning see järeldus lähtus eeldusest, et iga korrigeerimise kord, mille seadusandja võib kehtestada, on samadel tingimustel vahet tegemata kohaldatav neist kahest korrast ühe või teise raames realiseeritud kapitali kasvutulu suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendus 88), nägi Itaalia Vabariik ette, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimise korda kohaldatakse ainult seaduse 218/1990 alusel ümberkorraldatud ettevõtete suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendus 90).

167 Nende kaalutluste alusel järeldas komisjon, et Itaalia Vabariik andis nendele ettevõtjatele valikulise eelise, mis on võrdne seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 alusel tegelikult tasutud maksu ja selle tavapärase maksu vahega, mis oleks tasutud, kui see korrigeerimine oleks toimunud ilma niisuguse eeliskorrata (vaidlustatud otsuse põhjendus 91).

168 Nendele kaalutlustele vastuväitena märgivad hagejad (vt eespool punkt 104), et tavapärane maksusüsteem ei saa olla eelise arvutamise võrdlusaluseks, ning seda sisuliselt põhjendusel, et vaidlusaluse korrigeerimise korra puudumisel ei oleks asjaomased ettevõtjad mingil juhul läbi viinud varade üleandmist, mida maksustatakse tavapärase maksuga.

169 Siiski tuleb märkida, et komisjon ei ole riigiabi valdkonda reguleerivate sätete seisukohalt korra analüüsimisel kohustatud ette nägema subjektiivseid valikuid, mida oleksid võinud teha selle korra soodustatud isikud kõnealuse korra puudumisel, vaid peab seda korda uurima, et teha kindlaks, kas sellega kaasneb objektiivselt majanduslik eelis võrreldes maksustamisega, millest see erandi teeb ja mis oleks tavapäraselt kohaldatav, kui nimetatud korda ei oleks olemas (vt selle kohta Euroopa Kohtu 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-148/04: Unicredito Italiano, EKL 2005, lk I-11137, punkt 118). Kaalutlus, mille kohaselt vaidlusaluse korrigeerimise korra puudumisel ei oleks asjaomased ettevõtjad väidetavalt oma varasid üle andnud, ei ole niisuguse objektiivse hindamise kontekstis asjakohane.

170 Hagejad väidavad samuti (vt eespool punkt 104), et tavapärane maks ei ole võrdlusalusena kohane, kuna kuigi üleandmise korral selle tavapärase maksuga maksustamine kõrvaldaks küll varade väärtuse lahknevuse seaduse 218/1990 alusel vara vastuvõtva üksuse osas, ei mõjutaks see seevastu mingil määral varasid üleandva üksuse saadud aktsiate väärtuse lahknevust.

171 Mis puudutab hagejate viidet varasid seaduse 218/1990 alusel üleandvate üksuste olukorrale, siis tuleb märkida, et vaidlustatud otsus ei puuduta kuidagi neid üksusi, vaid ainult selle seaduse alusel varasid vastuvõtvaid panku. Ainult nende pankade osas on vaidlustatud otsuses uuritud eelist ning tuvastatud selle olemasolu.

172 Sellest järeldub, et asjakohatud on hagejate korduvad viited käesoleva hagi raames (vt eelkõige eespool punktid 118 ja 119) seaduse 218/1990 alusel varasid üleandvate üksuste olukorrale ning täpsemalt asjaolule, et 2003. aasta maksureform ei kõrvaldanud nende osas dividendidena väljamakstud varjatud kapitali kasvutulu topeltmaksustamise ohtu.

173 Mis puudutab hagejate argumenti, mille kohaselt seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise kord ei ole samuti nagu tavapärane makski asjakohane võrdlusalus (vt eespool punkt 109) ning mis on pealegi vastuolus allpool punktis 174 esitatud argumendiga, siis piisab märkimisest, et komisjon ei kasutanud seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korda vaidlustatud otsuses võrdlusalusena.

174 Tagasi tuleb lükata hagejate argument (vt eespool punktid 111–115), mille kohaselt seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korrigeerimise kord oleks seaduse 218/1990 või seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel toimunud varade üleandmisel realiseeritud kapitali kasvutulu kajastamiseks olnud täiesti kasutatav ning millega sisuliselt väidetakse, et see korrigeerimise kord oleks igal juhul olnud sobivam kui tavapärase maksustamise kord ja see oleks viinud järelduseni, et majanduslik eelis puudub.

175 Mis puudutab väiteid, et esiteks tugines üks pank 2000. aastal seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud korrigeerimisele, et kanda reservist välja varjatud kapitali kasvutulu, mis tulenes seaduse 218/1990 alusel toimunud üleandmistest, ning teiseks on juhendis 207/2000 märgitud, et see korrigeerimine oli kohaldatav varjatud kapitali kasvutulu suhtes, mis tuleneb seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel toimunud üleandmistest (vt eespool punkt 115), siis need väited ei võimalda seada kahtluse alla komisjoni valikut kasutada eelise arvutamisel tavapärast maksu võrdlusalusena.

176 Mis puudutab neist väidetest esimest, mille kohaselt üks pank kohaldas seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud korrigeerimist, et kanda reservist välja varjatud kapitali kasvutulu, mis tuleneb seaduse 218/1990 alusel toimunud üleandmistest, siis seda ei toeta selle tõendamiseks esitatud tõend, mis seisneb hagejate sõnul kõnealuse panga aastabilansi väljavõttest. See tõend, mis on esitatud repliigi staadiumis, ilma et oleks kuidagi põhjendatud esitamisega hilinemist, on kodukorra artikli 48 lõike 1 kohaselt vastuvõetamatu.

177 Mis puudutab neist väidetest teist, mis põhineb juhendil 207/2000, siis ei ole hagejad tõendanud sellele juhendile viidates, et komisjoni seisukoht oli ekslik ning et seaduse 342/2000 artikli 14 eesmärk oli ka maksustada varjatud kapitali kasvutulu, mis tuleneb seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 või seaduse 218/1990 alusel toimunud üleandmistest.

178 Vastavalt sellele ning vastupidi hagejate ebatäpsele väitele, et see juhend „täpsustas sõnaselgelt, et [seaduse 342/2000 artiklis 14 sätestatud] kord võimaldas vabastada kogu „bilansis kirjendatud ja maksustamata kapitali kasvutulu isegi [tulumaksuseaduse tervikteksti (TUIR)] artikli 54 lõike 1 punkti c kehtetuks tunnistamise tõttu [...] nende lugemisega asendusmaksukohustuslasteks, tingimusel et asjassepuutuvad varad [...] on jätkuvalt kajastatud bilansis", mis hõlmab seaduses sätestatud kuupäeval lõppevat aastat", sätestas see juhend üksnes, et „sisuliselt on [seaduse 342/2000] artiklis 14 täpsustatud, et bilansis kirjendatud ja maksustamata suuremat väärtust võib isegi TUIR-i artikli 54 lõike 1 punkti c kehtetuks tunnistamise tõttu tunnustada nende lugemisega asendusmaksukohustuslasteks, tingimusel et asjassepuutuvad varad – eeldusel, et need moodustavad osa varadest, mis on nimetatud seaduse [342/2000] artiklis 10 – on jätkuvalt kajastatud bilansis, mis hõlmab lisaeelarve jõustumise kuupäevale järgnevat aastat".

179 Nii ei sätestanud juhend 207/2000 pelgalt, et seaduse 342/2000 artiklit 14 võib kohaldada igasugusele edasilükatud kapitali kasvutulule, vaid see juhend nägi ka ette, et see säte ei ole erinevalt seaduse 342/2000 artiklitest 17–19 kohaldatav mitte kõigile bilansis kajastatud varadele, vaid üksnes selle seaduse artiklis 10 loetletutele.

180 Lisaks ei maini juhend 207/2000 hagejate esitatud ülejäänud lühikestes viidetes, millele ei ole lisatud kõnealuseid Itaalia õigusnorme, käesolevas asjas kõnealust edasilükatud kapitali kasvutulu, nimelt kasvutulu, mis saadi seaduse 218/1990 või seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel varade üleandmisest, kusjuures seda kapitali kasvutulu hõlmab seevastu seaduse 342/2000 artikleid 17–19 käsitleva juhendi 207/2000 punkt 1.3. See juhend lisas ka sellele punktile eelnevas lauses, et „väärib uuesti kinnitamist, et üksnes varasid, mis on seni kirjeldatud sätete alusel ümber hinnatud, võib maksuõiguslikel eesmärkidel tunnustada".

181 Järelikult ei ole hagejad juhendile 207/2000 tehtud viidetega, mis põhinesid puudulikel tsitaatidel ning millele ei olnud lisatud piisavaid selgitusi, suutnud tõendada, et väidetavalt on ekslik komisjoni seisukoht, mille kohaselt seaduse 342/2000 artiklitel 10 ja 14 ning sama seaduse artiklitel 17–19 ning seega ka seaduse 350/2003 artikli 2 lõigetes 25 ja 26 sätestatud kahel korrigeerimise korral on erinevad eesmärgid.

182 Arvestades seda erinevust nende kahe korrigeerimissüsteemi eesmärkide osas, puudus vajadus võrrelda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimist seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 toodud korrigeerimisega.

183 Ainus meede, millega seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimist võib võrrelda, oli seaduse 342/2000 artiklist 19 tulenev korrigeerimismeede, millega seadusandja laiendas seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 alusel ümber korraldatud ettevõtjatele seaduse 342/2000 artiklis 17 sätestatud korrigeerimise eelist.

184 Kuna seadusega 350/2003 ei pikendatud seaduse 342/2000 artikli 19 kehtivust ning seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimine ei kujutanud seetõttu endast üldist meedet, mida rakendatakse samadel tingimustel kapitali kasvutulu maksuõigusliku kajastamise kõikide sarnaste juhtude suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendus 88), vaid meedet, mis on jäetud kapitali kasvutulu jaoks, mille said teatavad krediidiasutused vaid restruktureerimisest seaduse 218/1990 alusel (vaidlustatud otsuse põhjendus 90), kasutas komisjon siiski õigesti võrdlusalusena tavapärast maksu, mida oleks tulnud tasuda selle korrigeerimise korra puudumisel.

185 Lisaks tuleb märkida, et vastavalt eespool punktis 162 viidatud kohtupraktikale ei sea asjaolu, et tavapärasest maksusüsteemist esineb ka muid erandeid kui seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord, kahtluse alla tõsiasja, et see kord oli faktiliselt erandlikku laadi ning selle kohaldamiseala oli piiratud teatavate ettevõtjatega.

186 Eespool toodud kaalutlustest ilmneb, et vastupidi hagejate väidetule ei ole komisjon teinud viga, kasutades majandusliku eelise olemasolu kindlaksmääramiseks võrdlusalusena tavapärase maksu võrdlusalust.

187 Mis puudutab hagejate argumente (vt eespool punkt 105 ja järgnevad), mille kohaselt isegi siis, kui võtta tavapärane maks võrdlusaluseks, ei oleks majanduslikku eelist, siis tuleb need tagasi lükata, kuna need argumendid tuginesid uuesti kaalutlustel subjektiivsete valikute kohta, mida oleksid ettevõtjad võinud teha vaidlusaluse korrigeerimise korra puudumisel. Nagu on juba märgitud eespool punktis 169, ei ole komisjon riigiabi valdkonda reguleerivate sätete seisukohalt korra analüüsimisel kohustatud ette nägema subjektiivseid valikuid, mida oleksid võinud teha selle korra soodustatud isikud kõnealuse korra puudumisel, vaid peab seda korda sellisena uurima, et teha kindlaks, kas sellega kaasneb objektiivselt majanduslik eelis võrreldes maksustamisega, millest see erandi teeb ja mis oleks tavapäraselt kohaldatav, kui nimetatud korda ei oleks olemas.

188 Mis puudutab hagejate argumenti (vt eespool punkt 107) asjaolu kohta, et komisjon oleks eelise arvutamisel pidanud arvesse võtma asjaolu, et võõrandamisel saadavalt kapitali kasvutululult tasutavat tavapärast maksu võib jagada viie maksustamisperioodi peale ilma intressideta, mida komisjon ei teinud vaidlustatud otsuse põhjenduses 92, siis tuleb märkida, et vastavalt kohtupraktikale on nii, et kuigi EÜ artikli 88 lõige 2 paneb komisjonile kohustuse enne otsuse tegemist nõuda huvitatud isikutelt teavet, ei ole tal selliste märkuste puudumisel keelatud jõuda järeldusele, et abi on ühisturuga kokkusobimatu (Euroopa Kohtu 19. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-113/00: Hispaania *vs.* komisjon, EKL 2002, lk I-7601, punkt 39). Iseäranis ei saa komisjonile ette heita, et ta ei ole arvesse võtnud faktilisi või õiguslikke asjaolusid, mida võidi talle esitada haldusmenetluses, kuid mida siiski talle ei esitatud, kuna komisjon ei ole kohustatud omal algatusel kontrollima ja oletama, mida oleks võidud talle esitada (vt Üldkohtu 14. jaanuari 2004. aasta otsus kohtuasjas T-109/01: Fleuren Compost *vs.* komisjon, EKL 2004, lk II-127, punktid 48 ja 49, ning 14. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas T-200/04: Regione autonoma della Sardegna *vs.* komisjon, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Hagejad ei ole vastu vaielnud sellele, et nimetatud vastuväidet ei ole ametliku uurimismenetluse staadiumis esitatud, kuigi komisjon juhtis sõnaselgelt ametliku uurimismenetluse algatamise

otsuse lõigetes 29 ja 37 huvitatud poolte tähelepanu eelise arvutamise aspektile. Hagejate argument tuleb seega tagasi lükata.

189 Igal juhul tuleb tõdeda, et hagejad ei ole oma argumendi toetuseks välja toonud Itaalia asjakohaseid maksusätteid ega ole väitnud ega veel vähem tõendanud, et kui komisjon oleks arvesse võtnud võimalust jagada maksed sellise ajavahemiku peale, eeldusel et see oli käesolevas asjas kohaldatav, oleks see viinud majandusliku eelise kadumisele summas rohkem kui 586 miljonit eurot, mille komisjon arvutas välja vaidlustatud otsuse põhjenduses 92.

190 Tagasi tuleb lükata hagejate argumendid (vt eespool punkt 117 ja järgnevad), mille kohaselt ei saa seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korda lugeda valikulise eelise andnuks, kuna seda korda kasutavad ettevõtjad ning ettevõtjad, kellele anti üle muu vara kui see, mis on loetletud seaduses 218/1990, olid väga erinevates olukordades.

191 Nii tuleb tõdeda, nagu tuletab meelde komisjon, et see ei olnud kõnealune institutsioon, vaid Itaalia seadusandja ise, kes seaduse 342/2000 väljatöötamise käigus leidis, et seadusandlikus dekreedis 358/1997 sätestatud neutraalse maksustamise kord kordab sisuliselt seaduses 218/1990 ette nähtud neutraalse maksustamise korda, mille tagajärjel oli vaja kehtestada – mida seadusandja tegi seaduse 342/2000 artiklitega 17–19 – ühtne korrigeerimise kord selle varjatud kapitali kasvutulu maksustamiseks, mis tekkis neist kahest korrast ühe või teise kohase neutraalse maksustamise korra raames toimunud ümberkorraldamise tulemusel.

192 Igal juhul ei ole hagejate esile toodud erinevused kas määravad või asjakohased.

193 Mis puudutab seaduses 218/1990 sätestatud korra kohustuslikkust ning seega avalik-õiguslikele krediidiasutustele pandud kohustust anda oma pangandustegevusega seotud varad üle aktsiaseltsidele (vt eespool punkt 118), siis piisab tõdemisest, et see kohustus tekkis alles 1993. aastal (vt eespool punkt 6). Kuid juba enne selle kohustuse kehtestamist nägi seadus 218/1990 ette neutraalse maksustamise juhul, kui avalik-õiguslikud krediidiasutused andsid varad üle selle seaduse alusel.

194 Mis puudutab asjaolu, et seaduses 218/1990 sätestatud kord oli hagejate sõnul „erakorraline" ja ajutine, kuna seda kohaldati ainult avalik-õiguslike krediidiasutuste suhtes ning see oli kasutatav vaid piiratud ajavahemikus (1990–1995), samas kui seadusandliku dekreedi 358/1997 artiklis 4 ette nähtud kord oli „tavapärane" ja alaline (vt eespool punkt 121), siis tuleb märkida, et see asjaolu ei tähenda kuidagi, et need kaks korda eristuvad teineteisest maksuõiguse seisukohalt.

195 Asjaolu kohta, et seaduse 218/1990 kohaselt varasid üleandvad üksused oleksid pidanud üleandmisel maksma tavapärast maksu 15%-lt kapitali kasvutululult, samas kui seadusandlikus dekreedis 358/1997 sätestatud kord nägi ette täielikult neutraalse maksustamise (vt eespool punkt 121), tuleb meenutada (vt eespool punkt 171), et vaidlustatud otsus ei puuduta kuidagi üleandvaid üksusi, vaid ainult seaduse 218/1990 alusel varasid vastuvõtvaid ettevõtjaid ning valikulist eelist, mille need ettevõtjad saavad seetõttu, et ainult nende suhtes on kohaldatav seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korrigeerimine.

196 Lisaks, nagu sisuliselt ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 100 ning nagu väidab komisjon kostja vastuses, oli asjakohatu varade üleandmisel algusest peale lasuva kogu maksukoormuse – sealhulgas üleandvate üksuste maksukoormuse – arvessevõtmine, kuna ainsana tekkis küsimus sooduskohtlemise kohta, mis oli mõeldud sellise varjatud kapitali kasvutulu jaoks, mis kajastus veel seaduse 218/1990 kohaselt varad saanud ettevõtjate bilansis. Lisaks ei olnud selline arvessevõtmine eeldatav, kuna komisjon ei teadnud ega pidanudki abikava uurimisel teadma, milline konkreetne varjatud

kapitali kasvutulu maht oli veel nendes bilanssides ja millist konkreetset mahtu oli juba maksustatud – olgu siis korrigeerimise või dividendidena väljamaksmise käigus.

197 Seega tuginevad hagejad asjatult seaduses 218/1990 ja seadusandlikus dekreedis 358/1997 sätestatud neutraalse maksustamise kordade erinevustele, selleks et väita, et neid erinevusi arvesse võttes ei saa tuvastada, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõige 26 andis valikulise eelise.

198 Eespool toodud kaalutlustest ilmneb, et komisjon ei teinud viga, kui ta seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korra ja tavapärase maksusüsteemi võrdluse alusel tuvastas valikulise majandusliku eelise, mille suurus vastab seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 alusel tasutud maksu ja selle summa vahele, mis oleks tulnud tasuda tavapärase maksu kohaldamise korral.

199 Edasi tuleb kontrollida hagejate etteheidet (vt eespool punkt 123 ja järgnevad), mis puudutab seda, et komisjon tõdes valesti, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud korra valikulisust ei saa põhjendada süsteemi loogikaga.

200 Selle raames väidavad hagejad sisuliselt (vt eespool punktid 124–130), et 2003. aasta maksureform võimaldas kapitali kasvutulu puhul, mis saadi varade üleandmisest neutraalse maksustamise korra alusel seadusandliku dekreedi 358/1997 artikli 4 tähenduses, kõrvaldada igasuguse ohu majanduslikuks topeltmaksustamiseks, see tähendab koguda maksu nii varad üleandnud äriühingutelt kui ka varad saanud äriühingutelt. Seevastu ei kõrvaldanud see maksureform topeltmaksustamise ohtu kapitali kasvutulu puhul, mis saadi seaduses 218/1990 sätestatud neutraalse maksustamise

korra alusel üle antud varadest. See asjaolu selgitab Itaalia seadusandja valikut pikendada seaduse 342/2000 artiklites 17 ja 18 sätestatud korrigeerimise korda üksnes varade üleandmisele seaduse 218/1990 alusel.

201 Siiski tuleb meenutada, et vaidlustatud otsus ei puuduta üleandvaid üksusi, vaid üksnes krediidiasutusi, kellele antakse varad üle seaduse 218/1990 alusel, ning majanduslikku eelist, mille annab neile krediidiasutustele vaidlusalune kord. Järelikult ei saa asjaolu, et seaduse 218/1990 alusel üleandvaid üksusi võidakse maksustada topeltmaksustamise võimaluse olemasolu tõttu, olla tegur, mis õigustaks varasid vastuvõtvatele pankadele valikulise eelise andmist seaduse 350/2003 artikli 2 lõike 26 alusel.

202 Komisjon leidis seega vaidlustatud otsuse põhjenduses 105 õigesti, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord andis valikulise eelise, mille mõjul paranes teiste ettevõtjatega võrreldes nende krediidiasutuste konkurentsivõime, kes reorganiseeriti seaduse 218/1990 alusel.

203 Viimaks tuleb tagasi lükata argument (vt eespool punkt 131), et kõnealuse korraga üksnes pikendati krediidiasutuste kasuks, kes reorganiseeriti seaduse 218/1990 alusel, korrigeerimise korda, mis oli olemas olnud minevikus ning mida komisjon siis ei lugenud riigiabiks.

204 Tulenevalt kohtupraktikast ei ole EÜ artikli 87 kohaldamisel oluline, kas eeldatava meetmest kasusaaja olukord on võrreldes varasema õigusliku olukorraga paranenud või halvenenud või ei ole aja jooksul vastupidi muutunud. Välja tuleb selgitada üksnes

see, kas konkreetses õiguslikus raamistikus soodustab riiklik meede teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase meetmega taotletava eesmärgi seisukohalt sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt eespool punktis 160 viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

205 Käesolevas asjas leidis komisjon õigesti, et säilitades seaduse 350/2003 artikli 2 lõikega 26 üksnes nendele ettevõtjatele, kellele anti varad üle seaduse 218/1990 alusel, seaduse 342/2000 artiklites 17 ja 18 sätestatud korrigeerimise korra, andis see nendele ettevõtjatele valikulise eelise võrreldes ülejäänud ettevõtjatega, kellele anti varad üle muude ümberkorraldamiste tulemusel kui need, mis on sätestatud seaduse 218/1990 (vt eespool punkt 209).

206 Viimaks, niivõrd kui hagejad väitsid selle argumendiga, et seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 26 sätestatud kord kujutab endast olemasolevat abi määruse nr 659/1999 artikli 1 tähenduses, siis tuleb märkida sarnaselt komisjonile, et käesolevas asjas tõenäoliselt asjakohase abi ainus juhtum võiks olla see, mis puudutab meedet, mis „ei olnud selle kehtestamise ajal veel abi, vaid on muutunud selleks hiljem ühisturu arengu tõttu ja ilma et liikmesriik oleks seda muutnud". Käesolevas asjas oli selleks Itaalia seadusandja sekkumine, millega piirati vaidlusalust korrigeerimise korda, mis seni oli kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kellele varad anti üle neutraalse maksustamise korra alusel, üksnes nende ettevõtjatega, kellele anti varad üle seaduse 218/1990 kohaselt.

207 Eespool toodud järeldustest kogumis tuleneb, et komisjon ei ole rikkunud EÜ artikli 87 lõiget 1, tuvastades käesolevas asjas riigiabi olemasolu.

208 Täiendavalt tuleb märkida, et isegi kui komisjon võttis eelise kindlaksmääramisel võrdlusaluseks mitte tavapärase maksusüsteemi, vaid seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korra, oleks see institutsioon pidanud määrama riigiabi tagastamise vaidlustatud otsuse resolutsioonis tooduga samadel tingimustel.

209 Võttes arvesse esiteks seda, et eelise arvutamisel ei ole asjakohased enne seaduse 350/2003 jõustumist tasutud maksud (nimelt üleandvate üksuste poolt seaduse 218/1990 alusel varade üleandmisel viivitamata tasutud maks 15%-lt saadud kapitali kasvutulult) (vt eespool punkt 195), teiseks erinevusi vastavalt seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 ning lõikes 26 sätestatud vähendatud maksumäärade vahel (vt vastavalt eespool punktid 27 ja 29) ja kolmandaks eelise kindlaksmääramise eesmärki (vt eespool punktid 169 ja 187), oleks komisjon sel juhtumil tuvastanud valikulise majandusliku eelise, mille suhtes – isegi kui see oleks olnud väiksem vaidlustatud otsuse põhjenduses 92 tuvastatust – ei oleks kehtinud *de minimis* erand, kuna – nagu on märgitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 102 – see ei olnud läbipaistev eelis.

210 Lisaks ei saanud selline eelis – lisaks vaidlustatud otsuses tuvastatule – olla põhjendatav hagejate esitatud kaalutlustega, et pärast 2003. aasta maksureformi koheldi maksuõiguslikult vähem soodsalt seaduse 218/1990 alusel üleandvaid üksusi. Nagu juba märgitud, ei puudutanud vaidlustatud otsus kuidagi neid üleandvaid üksusi, vaid üksnes pankasid, kellele anti varad seaduse 218/1990 alusel üle ning kes said seaduse

350/2003 artikli 2 lõikes 26 neile ette nähtud korra alusel valikulise eelise, mille mõjul paranes kõigi teiste ettevõtjatega võrreldes nende konkurentsivõime (vt selle kohta vaidlustatud otsuse põhjendus 105).

211 Sellest tuleneb, et isegi kui võrreldud oleks vaidlusalust korda seaduse 350/2003 artikli 2 lõikes 25 sätestatud korraga, oleks komisjon tuvastanud riigiabi olemasolu vaidlustatud otsuse artiklis 1 tooduga samadel tingimustel ning määranud selle otsuse artikli 3 lõikes 2 sätestatud tingimustel riigiabi tagastamise.

212 Kuna hagejate kõik väited on tagasi lükatud, tuleb apellatsioonkaebus jätta rahuldamata.

Kohtukulud

213 Kodukorra artikli 87 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

214 Kuna kohtuotsus tehti hagejate kahjuks, tuleb vastavalt kostja sellekohasele nõudele jätta hagejate kohtukulud nende endi kanda ning mõista komisjoni kohtukulud välja hagejatelt.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (viies koda)

otsustab:

1 Jätta hagi rahuldamata.

2 Mõista kohtukulud välja BNP Paribaselt ja Banca Nazionale del Lavoro SpA-lt (BNL).

Vilaras Prek Ciucă

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 1. juulil 2010 Luxembourgis.

Allkirjad