A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2010. július 1-je *

A T-335/08. sz. ügyben,

a **BNP Paribas** (székhelye: Párizs [Franciaország]),

a **Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL)** (székhelye: Róma [Olaszország]),

(képviselik őket: R. Silvestri, G. Escalar és M. Todino ügyvédek)

felpereseknek

az **Európai Bizottság** (képviselik: V. Di Bucci és E. Righini, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

* Az eljárás nyelve: olasz.

a társasági átszervezésen átesett egyes hitelintézeteknek nyújtott adóösztönzőket illetően Olaszország által végrehajtott C 15/07 (ex NN 20/07) állami támogatásról szóló 2008. március 11-i 2008/711/EK bizottsági határozat (HL L 237., 70. o.) megsemmisítése iránt benyújtott keresete tárgyában

A TÖRVÉNYSZÉK (ötödik tanács),

tagjai: M. Vilaras elnök (előadó), M. Prek és V. M. Ciucă bírák,

hivatalvezető: T. Weiler tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. január 21-i tárgyalásra

meghozta a következő

Ítéletet

A jogvita előzményei

A szóban forgó olasz rendelkezések

1 1990-ben az olasz jog szerint valamely tevékenységi ágazat átruházása adóügyi szempontból eszközök átruházásához hasonló ügyletnek minősült, amely az adott társaság számára az átruházott eszközök rendes piaci értéke és ezen eszközök adóértéke közötti különbség tekintetében társasági adó megfizetését vonta maga után.

2 Az olaszországi banki tevékenység ésszerűsítése, valamint különösen a bankszektor állami szervezeteinek a megfelelőbbnek ítélt részvénytársasági jogi formára történő módosítása érdekében az állami hitelintézetek pénzügyi támogatásának szerkezetátalakítására és megszilárdítására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1990. július 30-i 218. sz. törvény (legge n° 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico; a GURI 1990. augusztus 6-i 182. száma, 8. o., a továbbiakban: 218/1990 törvény) az általános adószabályoktól eltérést engedélyező adózási rendszert hozott létre a fenti állami szervezetek tulajdonában álló befektetett eszközöknek és egyéb banki eszközöknek az újonnan

alakult vagy már létező magán-hitelintézetekre való átruházásának megkönnyítése céljából (a 218/1990 törvény 1. cikke és 7. cikkének (2) bekezdése).

3 E rendszer értelmében az állami hitelintézetek által a magán-hitelintézetekre az utóbbiak részvényei fejében történt eszközátruházás útján realizált tőkenyereség annak 85%-áig a műveletek adósemlegességének biztosítása céljából adózási szempontból nem került jóváírásra – és így megadóztatásra – mindaddig, amíg ez a tőkenyereség ténylegesen nem realizálódik, akár az átadó hitelintézet által kötelezően létrehozott eredménytartalék részvényesek közötti osztalék formájában történő szétosztásáig (amely az eszközök mérlegben feltüntetett értéke és az átruházott eszközök adóértéke közötti eltérésből származó különbségnek felel meg), vagy akár az átadó hitelintézet által kapott részvények átruházása révén, akár az átvevő társaságra átruházott eszközök átruházása révén.

4 Ezzel szemben az átadó hitelintézeteknél az ilyen eszközátruházásokból realizált tőkenyereség 15%-a egyből adóköteles jövedelmet jelentett, ezért e nyereség után általános mértékű társasági adót kötelesek voltak fizetni. Ezzel az adózással összefüggésben a tőkenyereség 15%-a az átruházott eszközökért kapott részvények adóértékének növekedése címén az átadó hitelintézet, illetve az eszközöket átvevő társaság könyvelésében elszámolható volt.

5 Következésképpen a 218/1990 törvény által létrehozott részleges adósemlegességi rendszer az adóérték és a könyv szerinti érték – vagyis az átruházott eszközök (az átvevő társaság könyvelésében elszámolt) adóértéke, illetve az ezen eszközökért kapott részvények (az átadó hitelintézet könyvelésében megjelenő) adóértéke – között kettős eltérést hozott létre. Miközben ugyanis az átruházott eszközök és az eszközökért kapott részvények könyv szerinti értéke ezen eszközök átruházáskori piaci értékének felelt meg, ezen eszközök, illetve részvények adóértéke az eszközök akkori – a

tőkenyereség 15%-ával növelt és egyből adóköteles – adóértékével volt egyenlő, amikor még ezen eszközök az átadó hitelintézet tulajdonában álltak.

6 A többek között a 218/1990 törvény 7. cikkének (6) bekezdésében megállapított határidő meghosszabbításáról szóló, 1993. november 26-i 489. törvény (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, a GURI 1993. december 3-i 284. száma, 4. o.) 2. cikke kötelezővé tette az állami hitelintézeteknek a 218/1990 törvény rendelkezéseinek megfelelően legkésőbb 1994. június 30-ig történő részvénytársasággá alakítását.

7 A 218/1990 törvény által létrehozott részleges adósemlegességi rendszer mellett – amelynek célja kifejezetten az olasz állami bankrendszer átszervezése volt – az Olasz Köztársaság a 90/434/EK rendelet átültetéséről szóló 1992. december 30-i 544. törvényrendelettel (decreto legislativo nº 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti societa' di Stati membri diversi, a GURI 1993. január 13-i 9. száma) átültette a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelvet (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.). Ezen irányelv célja az volt, hogy egy közös adózási rendszer létrehozásával véget vessen a nemzeti jogrendszerekből eredő versenytorzításoknak, és elősegítse a különböző tagállamok társaságainak átszervezését oly módon, hogy mentességet biztosít e műveletek végrehajtáskori adóztatása alól, miközben védi az érintett tagállamok pénzügyi érdekeit (a 90/434 irányelv első és hatodik preambulumbekezdése).

8 A 90/434 irányelv és az azt átültető olasz rendelkezések a 218/1990 törvényhez hasonló adósemlegességi rendszerről rendelkeztek, azzal az eltéréssel, hogy teljes adósemlegességet hoztak létre, amely a realizált tőkenyereség bizonyos része azonnali adóztatásának mellőzésével járt, így nem jött létre kettős eltérés a kapott részvények, valamint az átruházott eszközök adóértéke és könyv szerinti értéke között, így csupán az átruházott eszközök adóértéke tekintetében, vagyis az eszközöket átvevő társaság könyvelésében keletkezett (egyszeri) eltérés.

9 Az olasz jogalkotó a hátrányos helyzetű régiók költségvetési konszolidációja és az e régiókbeli foglalkoztatás érdekében hozott szükségintézkedésekről szóló 1995. február 23-i 41. törvényrendelet (decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse; a GURI 1995. február 23-i 45. száma, a továbbiakban: 41/1995 törvényrendelet) 23. cikkében először ismerte el a 218/1990 törvény értelmében az átadott eszközök és az átadó szervezetek által ezekért kapott részvények adóértékének ezen eszközök és részvények magasabb könyv szerinti értékéhez való igazítását, kiiktatva ezzel az adóértékek közötti eltérést és megszüntetve az átadó hitelintézet könyvelésében a kötelező eredménytartalék adóelhatárolását. Ennek a kiigazításnak a feltétele az átvevő társaság által az eszközök utáni 14%-os pótadó fizetése kizárólag az eszközökért kapott részvények adókiigazítása érdekében, illetve 18%-os pótadó fizetése nem csupán ezen eszközöknek, hanem az átadó hitelintézet által kapott részvényeknek az adóértéke kiigazítása érdekében is. Amennyiben az érintett társaság élt a kiigazítás lehetőségével, a kiigazításnak a 218/1990 törvény értelmében történt átszervezés keretében átruházott eszközök összességére kell vonatkoznia más olyan eszközök kizárásával, amelyek adóértéke alacsonyabb volt a könyv szerinti értéküknél.

10 Mivel a 90/434 irányelv csak a különböző tagállamok társasági átszervezéseire alkalmazandó, az Olasz Köztársaság a vállalkozások értékesítésére, átruházására, egyesülésére, szétválására és részesedéscseréjére alkalmazandó adók átszervezéséről szóló 1997. október 8-i 358. törvényrendelet (decreto legislativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni, a GURI 1997. október 24-i 249. száma,

a továbbiakban: 358/1997 törvényrendelet) saját kezdeményezésre kiterjesztette az adósemlegességi rendszert az Olaszország területén található társaságok átszervezésére is, a tőkenyereség azonnali adóztatása helyett alternatív megoldást kínálva a gazdasági szereplők részére.

11 Az adósemlegességi rendszert a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke írta elő. E rendszer értelmében egy tevékenységi ág Olaszországban található társaságok között történő eszközátruházása adóügyi szempontból semleges, feltéve hogy az átruházott eszközök adóértékén jegyzik az átadó társaság által kapott részesedéseket [részvényeket], és hogy a kapott részvényeket azon az adóértéken számolják el, amelyet akkor képviseltek, amikor még az átadó tulajdonát képezték (adósemlegességi rendszerben való átruházás).

12 A 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében meghatározott adósemlegességi rendszer tehát, csakúgy mint a 218/1990 törvény által létrehozott rendszer, kettős eltérést hozott létre mind az átadott eszközök (az eszközöket átvevő társaság könyvelésében), mind az ezen eszközökért kapott részvények (az átadó társaság könyvelésében) adóértéke, illetve könyv szerinti értéke között.

13 A tőkenyereség azonnali adóztatásának alternatívájaként a 358/1997 törvényrendelet 3. cikke a realizált tőkenyereség után egy 19%-os pótadó átszervezés során történő megfizetéséről rendelkezett. A tőkenyereség adójóváírásának köszönhetően az eszközök adóértéke nem tért el azok könyv szerinti értékétől (adósemlegességi rendszerben való átruházás).

14 Az olasz jogalkotó az adóügyi intézkedésekről szóló 2000. november 21-i 342. törvénnyel (legge nº 342 su misure in materia fiscale, a GURI 2000. november 25-i 276. számának rendes melléklete, a továbbiakban: 342/2000 törvény) három ideiglenes rendszert vezetett be.

15 A 342/2000 törvény 10. cikkében meghatározott első rendszer a vállalkozások bizonyos eszközei átértékelésére vonatkozott. E rendelkezés lehetővé tette a vállalkozások számára, „a materiális és immateriális eszközök átértékelés[ét], azon eszközök kivételével, amelyeknek termelésére vagy kereskedelmére irányul a társaság tevékenysége, valamint az irányítás alatt álló, illetve a[z olasz] polgári törvénykönyv 2359. cikke értelmében vett kapcsolt vállalkozásokban birtokolt részesedések kivételével, amennyiben e részesedések a legkésőbb 1999. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben lekötött eszközökként jelennek meg".

16 A 342/2000 törvény 12. cikke értelmében ez az átértékelési rendszer az átértékelést követően a mérlegben feltüntetett magasabb értékre nézve az amortizálható eszközök átértékelése esetén 19%-os pótadót, a nem amortizálható eszközök esetén 15%-os pótadót írt elő.

17 A 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott második rendszer a hivatkozott törvény 10. cikkében említett eszközöknek a mérlegben feltüntetett magasabb könyv szerinti értékükhöz való igazítására vonatkozott. A 14. cikk úgy rendelkezett, hogy „[a] 12. cikk rendelkezései alkalmazhatók a természetes személyek és a jogi személyek jövedelemadója, valamint a termelési tevékenységek után fizetendő regionális adó tekintetében a 10. cikkben hivatkozott eszközök mérlegben szereplő legmagasabb értékének ugyanazon cikk rendelkezései szerinti jóváírása érdekében".

18 Amennyiben a 342/2000 törvény 10. cikke értelmében történő átértékelés – amely egy adójogi vonzattal járó számviteli művelet – és a hivatkozott törvény 14. cikke szerinti kiigazítás – amely adójogi művelet – együttes alkalmazása ún. „adóátértékeléshez" vezet, amely a mérlegben feltüntetett érték piaci értéken történő átértékeléséből és az eltérő adóérték fentiek szerint átértékelt könyv szerinti értékhez igazításából áll.

19 A harmadik rendszer az adóértéknek a 218/1990 törvény vagy 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében vett átszervezés által érintett társaságok mérlegében feltüntetett könyv szerinti értékhez való igazítására vonatkozott. A 342/2000 törvény 17., 18. és 19. cikke ezzel kapcsolatosan a következőképpen rendelkezett:

„17. cikk

(1) A [218/1990 törvény] 7. cikkének (2) és (5) bekezdésében meghatározott eszközöket átvevő társaságok [...] a hivatkozott eszközátruházást követően kapott eszközök értéke és ezen eszközök adózási szempontból jóváírt értéke közötti különbség tekintetében […] 19%-os [pót]adót alkalmazhatnak. Az eszközök így kapott értéke a jelen törvény hatálybalépését megelőző pénzügyi évre vonatkozó mérlegben feltüntetett érték.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott pótadózás tárgyát képező különbség adózási szempontból jóváírt eszközköltségnek minősül, amely tételhez az (1) bekezdésben meghatározott pénzügyi évet követő pénzügyi évtől kezdve e különbség hozzáadható. Ugyanez a különbség a kapott részvények az eszközt átadó társaság vagy intézmény adózási szempontból jóváírt költségének minősül az (1) bekezdésben meghatározott pénzügyi év lezárása időpontjában folyamatban lévő pénzügyi évre vagy ügyviteli időszakra vonatkozó mérlegben feltüntetett értékük erejéig. Következésképpen az

eszközátadás során feltüntetett legmagasabb érték alapján képzett tartalékok, illetve alapok adókötelesnek minősülnek [...].

(3) Az (1) bekezdésben meghatározott társaságok az ugyanabban a bekezdésben előírt pótadó helyett 15%-os mértékű pótadót is alkalmazhatnak. Ebben az esetben a pótadózás tárgyát képező különbség az átadó társaságnál vagy intézménynél nem kerül adójóváírásra.

[...]

(5) A pótadózást a jelen törvény hatálybalépésekor releváns adózási időszakra vonatkozó jövedelembevallásban kell kérelmezni. A pótadót legfeljebb három egyenlő összegű éves részletben kell megfizetni [...].

18. cikk

(1) Azon társaságok tekintetében, amelyeknél a [218/1990 törvény] 7. cikkének (5) bekezdése értelmében történt eszközátruházás, a kapott részvények értéke és azok adójóváírt értéke közötti különbség realizált tőkenyereségnek minősül, feltéve hogy a 17. cikkében meghatározott feltételek mellett és határidőn belül [...] 19%-os pótadót befizetik. A részvények így kapott értéke a jelen törvény hatálybalépését megelőző pénzügyi évre vonatkozó mérlegben szereplő érték.

(2) Az (1) bekezdés értelmében pótadó tárgyát képező különbség a kapott részvények adózási szempontból jóváírt költségének minősül. Az eszközátruházás során feltüntetett legmagasabb érték alapján képzett tartalékok, illetve alapok a fent hivatkozott különbség összegének erejéig adókötelesnek minősülnek, amely különbséget le kell vonni a pótadó mértékéből. Ez a különbség az eszközátvevő társaságok tekintetében nem minősül adózási szempontból jóváírt költségnek [...]

19. cikk

A 17. cikk rendelkezései a [358/1997 törvényrendelet] 4. cikkének (1) bekezdésében meghatározott eszközátvevő adóalanyokra is alkalmazandók."

20 A 342/2000. sz. törvény 20. cikke részletes előírásokat állapított meg a tőkenyereség után fizetendő pótadóra és a vonatkozó adóhitelre azon részvényesek javára, akik részesülnek a jóváírt tőkenyereségből származó osztalékokból.

21 Az olasz jogalkotó az éves, illetve többéves állami költségvetési rendelkezésekről szóló 2001. december 28-i 448. törvényben (legge n° 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato [legge finanziaria 2002], a GURI 2001. december 29-i 301. számának rendes melléklete, a továbbiakban: 448/2001 törvény) meghosszabbította 342/2000 törvény 10. és 14. cikkében szabályozott átértékelési és kiigazítási rendszernek a 2000. december 31-ét megelőzően lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegéből származó eszközökre – az amortizálható eszközök átértékelése esetén 19%-os pótadóval, a nem amortizálható eszközök esetén 15%-os pótadóval – való alkalmazhatóságát.

22 Az olasz jogalkotó a 448/2001 törvény 3. cikke (11) bekezdésével meghosszabbította a 342/2000 törvény 17–19. cikkében meghatározott kiigazítási rendszernek a 2001. december 31-én még le nem zárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegéből származó eszközökre való alkalmazhatóságát, és a releváns kiigazítás mértékétől függően a pótadó mértékét 12%-ban, illetve 9%-ban állapította meg.

23 Az olasz társasági adózás rendszerének reformjára 2003-ban a 2003. április 7-i 80. törvény 4. cikke értelmében a társasági adózás rendszerének reformjáról szóló, 2003. december 12-i 344. törvényrendelettel került sor (decreto legislativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa', a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80, a GURI 2003. december 16-i 291. számának rendes melléklete).

24 Az olasz jogalkotó az éves, illetve többéves állami költségvetési rendelkezésekről szóló 2003. december 24-i 350. törvénnyel (2004. évi költségvetési törvény) (legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) a GURI 2003. december 27-i 299. száma rendes mellékletének 1. oldala, a továbbiakban: 350/2003 törvény) újfent meghosszabbította a 342/2000 törvényben szabályozott átértékelési és kiigazítási rendszer hatályát.

25 A 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A [342/2000 törvény] 10. cikkének a »legkésőbb 1999. december 31-ig lezárt« mondatrésze helyébe a »legkésőbb 2002. december 31-ig lezárt« mondatrész lép. A jelen bekezdésben meghatározott rendelkezések alapján kivetendő pótadót a jövedelemadó összegének esedékességét megelőzően három, évenként fizetendő részletben kell megfizetni, az alábbiak szerint: 2004-ben 50%-ot, 2005-ben 25%-ot és 2006-ban 25%-ot."

26 Ez a rendelkezés tehát oly módon módosította a 342/2000 törvény 10. cikkét, hogy lehetővé tette a vállalkozásoknak, hogy a legkésőbb 2002. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben feltüntetett eszközök tekintetében az önkéntes átértékelési mechanizmust alkalmazzák.

27 Ez a rendelkezés továbbá azt is lehetővé tette a vállalkozások számára, hogy a 342/2000 törvény 14. cikkében szabályozott kiigazítási rendszerrel éljenek. A 14. cikk ugyanis lehetővé tette, hogy a kiigazítási rendszert alkalmazzák ugyanazon eszközök tekintetében, mint amelyek a 342/2000 törvény 10. cikkében előírt átértékelési mechanizmusnak is tárgyát képezhetik. Következésképpen minden vállalkozás számára lehetővé vált az eszközök adóértéke és könyv szerinti értéke közötti eltérések kiküszöbölése, amelyet az amortizálható eszközök átértékelése esetén 19%-os pótadó megfizetésével, a nem amortizálható eszközök esetén 15%-os pótadó megfizetésével hajthattak végre.

28 A 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése ekképpen rendelkezik:

„A [342/2000 törvény] 17., 18. és 20. cikkében előírt rendelkezések a 2003. december 31-én még le nem zárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegéből származó eszközökre is alkalmazhatók. Ebben az esetben a 19%-os pótadó mértéke 12%-ra, a 15%-os pótadó mértéke pedig 9%-ra csökken. A jelen bekezdésben meghatározott rendelkezések alapján kivetendő pótadót a jövedelemadó összegének esedékességét megelőzően három, évenként fizetendő kamatmentes részletben kell megfizetni, az alábbiak szerint: 2004-ben 50%-ot, 2005-ben 25%-ot és 2006-ban 25%-ot. A pótadó alkalmazását az arra az adózási időszakra vonatkozó jövedelembevallásban kell kérelmezni, amikor az adóérték és könyv szerinti érték közötti kiigazítás megtörtént."

29 Ez, a [342/2000 törvény] 17., 18. és 20. cikkének hatályát meghosszabbító és a pótadó mértékét az átértékelés mértéke szerint 12%-ra, illetve 9%-ra mérséklő rendelkezés nem hosszabbította meg a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében meghatározott adósemlegességi rendszer alapján a társasági eszközátruházások tekintetében lehetővé tett átértékelésre vonatkozó 19. cikk hatályát.

A közigazgatási eljárás és a megtámadott határozat

30 Miután az Európai Közösségek Bizottsága befejezte a 350/2003 törvény 2. cikke (26) bekezdésének előzetes vizsgálatát – mivel úgy vélte, hogy ez a rendelkezés olyan állami támogatásnak minősülhet, amely összeegyeztethetetlen a közös piaccal – 2007. május 30-i levelében tájékoztatta az Olasz Köztársaságot az EK 88. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatáról (a továbbiakban: az eljárást megindító határozat). Ezt a határozatot az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* 2007. július 7-én tették közzé (HL C 154., 15. o.).

31 Miután a Bizottság az eljárást megindító határozatban felhívta az Olasz Köztársaságot és az érintett feleket észrevételeik előterjesztésére, Olasz Köztársaság, valamint többek között a Paribas bankcsoport – amelynek részét képezi a Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) – benyújtotta észrevételeit.

32 A Bizottság 2008. március 11-én meghozta a társasági átszervezésen átesett egyes hitelintézeteknek nyújtott adóösztönzőket illetően Olaszország által végrehajtott C 15/07 (ex NN 20/07) állami támogatásról szóló 2008/711/EK határozatot (HL L 237., 70. o., a továbbiakban: megtámadott határozat).

33 A Bizottság a megtámadott határozatban – az olasz adórendszerben a tőkenyereségek adóztatására vonatkozó szabályok (a megtámadott határozat (13)–(56) preambulumbekezdése), a közigazgatási eljárás, valamint az Olasz Köztársaság és az érdekelt felek észrevételeinek (a megtámadott határozat (57)–(79) preambulumbekezdése) ismertetését követően – a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdését az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések tükrében értékelte.

34 Miután a Bizottság a megtámadott határozat (81) preambulumbekezdésében megállapította, hogy valamely állami támogatás létezésének az állami források felhasználásától függő feltétele teljesült, a megtámadott határozat (82)–(107) preambulumbekezdésében a szelektív jellegű előny létezésére vonatkozó feltétel létezését és annak a rendszer természetére tekintettel való igazoltságát vizsgálta.

35 A Bizottság ennek keretében emlékeztetett azon álláspontjára, miszerint a 218/1990 törvény, valamint a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke által bevezetett adósemlegességi rendszerek nem minősültek állami támogatásnak, mivel az adósemlegességre vonatkozóan alkalmazott adóhalasztást véleménye szerint az adórendszer logikája igazolta (a megtámadott határozat (82)–(86) preambulumbekezdése).

36 A Bizottság úgy vélte, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer lehetővé tette az adóérték növelését, amely után általános társasági adót kellett volna fizetni, ha nem állt rendelkezésre az azt helyettesítő és jelen ügyben vizsgált különös pótadó. A Bizottság úgy vélte, hogy az általánosnál kedvezőbb mértékű pótadó meghatározása elvben igazolható, amennyiben olyan technikai intézkedésről van szó, ami megkönnyíti az a tőkenyereség jóváírását (a megtámadott határozat (87) preambulumbekezdésének első és utolsó mondata).

37 Mindamellett a Bizottság hozzáfűzte, hogy a kedvezményes adókiigazítás azonban csak abban az esetben igazolható, ha ugyanolyan feltételek mellett minden összevethető tőkenyereség adójóváírása esetén alkalmazható, így például a nem a 218/1990 törvény keretében végrehajtott egyéb átszervezések esetében, ideértve az egyéb hitelintézetek átalakítását is (a megtámadott határozat (88) preambulumbekezdése).

38 A Bizottság úgy vélte, hogy a 342/2000 törvényben és a 448/2001 törvényben meghatározott kiigazítások – amelyek az ugyanolyan feltételek mellett elérhetők voltak minden olyan vállalkozásra alkalmazható pótadó megfizetése révén, amely úgy döntött, hogy jóváírja a 218/1990 törvény és a 358/1997 törvényrendelet alkalmazásában ideiglenesen jóvá nem írt történelmi tőkenyereséget – az adórendszer logikája által igazolt általános jellegű adózási intézkedések voltak, és ezért nem minősültek állami támogatásnak (a megtámadott határozat (89) preambulumbekezdése).

39 Ezzel szemben a Bizottság fenntartotta azt a véleményét, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése nem általános rendelkezés volt, mivel kizárólag egyes hitelintézetek által a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezés során keletkezett tőkenyereségre volt alkalmazható (a megtámadott határozat (90) és (93) preambulumbekezdése).

40 A Bizottság úgy vélte, hogy a vizsgálat tárgyát képező adórendszer olyan mértékű előnnyel járt, amely az eszközök kiigazítása érdekében ténylegesen fizetett adó és az általános adó közötti azon különbözettel volt egyenlő, amelyet ugyanilyen kiigazítás esetén a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése hiányában fizetni kellett volna (a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdése), továbbá megjegyezte, hogy a pótadót három részletben kellett megfizetni kamatok nélkül, míg az e rendelkezés hiányában fizetendő általános adó teljes összegét 2004-ben kellett volna megfizetni (a megtámadott határozat (92) preambulumbekezdése).

41 A Bizottság az érdekelt felek azon észrevételeire hivatkozott, miszerint először is a szóban forgó rendszer egyetlen kedvezményezettje sem igazította volna ki saját eszközei értékét, amennyiben ezzel azok után általános társasági adót kellett volna fizetnie, másodszor azok a társaságok, amelyek átszervezését nem érintette a 218/1990 törvény, a 342/2000 törvény 17. cikkében meghatározott általános, alapvetően egyenértékű módszer szerint implicit módon részesültek a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszerből, harmadszor figyelembe kell venni az eredeti átruházások idején történt adófizetést is, amely rendszer ebből kifolyólag tulajdonképpen semmilyen előnnyel sem járt (a megtámadott határozat (94) és (95) preambulumbekezdése).

42 A Bizottság „azonban visszautasítja azt a nézetet, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott program nem képezi adósemleges átszervezésekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazítását, hanem olyan adókiigazítási rendszer, amely a kedvezményezett gazdasági társaságok eszközeinek piaci értéken való kiigazítása nyomán lehetővé tette az elhatárolt tőkenyereség jóváírását. A Bizottság szerint „a két rendszer nem vethető össze, s felhívta a figyelmet, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott adó-újraértékelési rendszer nem egyezik meg ugyanezen 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszerrel, hiszen a két rendszerben eltérő a pótadó mértéke” (a megtámadott határozat (96) preambulumbekezdése).

43 A Bizottság ezért arra a következtetésre jutott, hogy azok a gazdasági társaságok, amelyek a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében igazították ki eszközeik adóértékét, jelentős külön előnyhöz jutottak, amely a jóváírt nyereség után általános mértékű adó, illetve pótadó szerinti adóztatása közötti különbséggel volt egyenlő (a megtámadott határozat (97) preambulumbekezdése).

44 Miután a Bizottság utalt az érdekelt felek azon érvére, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott, az általános adó mértékénél alacsonyabb mértékű pótadó nem szelektív jellegű, hiszen azt a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezések nyomán keletkezett tőkenyereség adóztatásának különös ténybeli és jogi sajátosságai, továbbá az igazolja, hogy az Olasz Köztársaság ennyi év után nem adóztathatta volna meg jogszerűen ezeket a tőkenyereségeket oly módon, mintha másfajta átszervezésekből eredő tőkenyereségek lennének (a megtámadott határozat (98) preambulumbekezdése), megállapította, hogy e sajátosságoktól függetlenül a 218/1990 törvényben meghatározott részleges adósemlegesség rendszere lényegét tekintve megegyezik a 358/1997 törvényerejű rendelet által előírt teljes adósemlegességi rendszerrel, és az olasz jogalkotónak 2003-ban ugyanazt a bánásmódot kellett volna előírnia, mint amikor az elhatárolt tőkenyereség jóváírásáról rendelkezett (a megtámadott határozat (99) preambulumbekezdése).

45 A Bizottság a megtámadott határozat (100) preambulumbekezdésében továbbá úgy vélte, hogy egy alacsonyabb mértékű adó alkalmazását nem lehet pusztán a bankágazat átszervezéséből eredő és a részvényesek között osztalék formájában kiosztott tőkenyereségnek a 218/1990 törvény szerinti – az adósemlegesség rendszerében végrehajtott egyéb átszervezések nyomán osztalék formájában a részvényesek között kiosztott tőkenyereség enyhébb adóztatásához képest – szigorúbb megadóztatásának ellentételezéseként minősíteni. A Bizottság álláspontja szerint ez az álláspont nem elfogadható, mivel a tőkenyereség után fizetendő különböző mértékű pótadók nem mindig igazolhatók arra való hivatkozással, hogy az alkalmazandó adóterhek eltérőek, amennyiben az elhatárolt tőkenyereségek osztalékként kerülnek kifizetésre. A Bizottság megjegyezte továbbá, hogy ez az indokolás bizonyos társaságok tekintetében különböző mértékű adók kivetésének megengedését jelentené pusztán azon indokból, hogy bizonyos, az állam által kedvezményezett átszervezési rendszerekben vettek részt.

46 A Bizottság egyébiránt úgy ítélte meg, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszer alkalmazásából származó előnyt nem lehet elenyésző mértékűnek *(de minimis)* tekinteni, és hogy ezen előny feltételezett

elenyésző volta önmagában nem elégséges indok arra, hogy az ilyen típusú előny ne minősüljön támogatásnak, illetve egy nem átlátható támogatási intézkedés tekintetében nem lehet a *de minimis* kivételre hivatkozni (a megtámadott határozat (101) és (102) preambulumbekezdése).

47 A Bizottság továbbá úgy vélte, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott kiigazítási rendszer nem az általános rendszert átültető és a bankágazat megkülönböztető jellemzőivel rendelkező szabályozásnak, hanem sokkal inkább szelektív jellegű előnynek minősül, amelynek következményeképpen a 218/1990 törvény alapján szervezeti átalakításon átesett hitelintézetek versenyképessége javul. Ezen túlmenően e rendszer nem a 342/2000 törvénnyel bevezetett rendszer pontos mása, tekintettel arra, hogy a 350/2003 törvény értelmében vett kiigazítás hatálya sokkal szűkebb volt, mint a 342/2000 törvény által létrehozott általános adókiigazítás (a megtámadott határozat (105) és (106) preambulumbekezdése).

48 A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a 350/2003 törvény értelmében az egyes hitelintézeteknek a tevékenységi ágazat egyes átruházásai során realizált nyereségének adóztatása során az általános mértékű adó megfizetése helyett alkalmazott pótadó különös előnynek minősül, amelyet nem igazol az adórendszer belső logikája (a megtámadott határozat (107) preambulumbekezdése).

49 Miután a Bizottság megállapította, hogy a versenytorzítás és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségére vonatkozó feltételek fennállnak (a megtámadott határozat (108)–(110) preambulumbekezdése), és az EK 87. cikk (2) és (3) bekezdésében felsorolt mentesítések egyike sem alkalmazható (a megtámadott határozat (111) és (116) preambulumbekezdése), arra a következtetésre jutott, hogy a vizsgálat tárgyát képező rendszer nem összeegyeztethető a közös piaccal (a megtámadott határozat (117) preambulumbekezdése).

50 A Bizottság úgy ítélte meg, hogy mivel jogellenes támogatásról van szó, el kell rendelni annak visszafizettetését, ám úgy vélte, hogy „a támogatásból kizárólag azt az összeget kell visszafizettetni, amellyel a kedvezményezettek kevesebbet fizettek, mint ha az adott időben alkalmazandó más adórendszer szerint fizették volna meg adójukat". A Bizottság úgy ítélte meg, hogy ebben az esetben a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott alternatív átértékelési rendszer nem csupán feltételezett, hanem olyan ésszerű választási lehetőség, amellyel az érintett kedvezményezettek eszközeik tényleges adójóváírása folyamán élhettek volna (a megtámadott határozat (118) preambulumbekezdése). A Bizottság ugyanis úgy vélte, hogy annak ellenére, hogy az átértékelés és a kiigazítás nem egyenértékű egymással, amennyiben a kiigazítási rendszer annak idején nem létezett volna, az érdekelt hitelintézetek minden bizonnyal a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott általános újraértékelési lehetőséggel éltek volna (a megtámadott határozat (119) preambulumbekezdése).

51 A Bizottság ezért arra a következtetésre jutott, hogy a támogatás visszafizettetését kizárólag a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott módon fizetendő adóösszeg és az ugyanezen törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében ténylegesen befizetett adóösszeg közötti különbségre kell korlátozni (a megtámadott határozat (120) preambulumbekezdése).

52 A fentiek alapján a Bizottság a következőképpen határozott:

„1. cikk

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

2. cikk

Az [Olasz Köztársaság] köteles megszüntetni az 1. cikkben hivatkozott programot.

3. cikk

(1) [Az Olasz Köztársaság] minden szükséges lépést köteles megtenni annak érdekében, hogy visszafizettesse a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezések nyomán keletkező tőkenyereség [adójóváírására] vonatkozó 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott pótadó alkalmazása révén a kedvezményezetteknek juttatott támogatást, amelyet az érintettek már jogellenesen megkaptak.

(2) A visszafizettetendő összeg arra a különbségre korlátozódik, amit a kedvezményezettek a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott módon fizettek volna, és amennyit ugyanezen […] törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében ténylegesen megfizettek.

(3) A visszafizettetést haladéktalanul végre kell hajtani a nemzeti eljárásjog szerint – feltéve, hogy a nemzeti jogrend lehetővé teszi ennek a határozatnak a haladéktalan és hatékony végrehajtását [helyesen: a visszatérítést késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását].

[...]

5. cikk

Ennek a határozatnak a címzettje az Olasz Köztársaság.”

Az eljárás és a felek kérelmei

53 A Törvényszék Hivatalához 2008. augusztus 14-én benyújtott keresetlevelükkel a felperesek, a BNP Paribas (a továbbiakban: BNP) és a BNL megindították a jelen keresetet.

54 Az előadó bíró jelentése alapján a Törvényszék (ötödik tanács) a szóbeli szakasz megnyitásáról határozott. A Törvényszék a 2010. január 21-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előterjesztéseit és a Törvényszék szóbeli kérdéseire adott válaszaikat.

55 A felperesek azt kérik a Törvényszéktől, hogy:

– a keresetet nyilvánítsa elfogadhatónak;

– semmisítse meg a megtámadott határozatot.

56 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– a keresetet mint elfogadhatatlant utasítsa el;

– másodlagosan, a keresetet mint megalapozatlant utasítsa el;

– a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdésről

Az elfogadhatóságról

A felek érvei

57 A Bizottság – anélkül, hogy a Törvényszék eljárási szabályzata 114. cikkének 1. §-a alapján külön beadványban elfogadhatatlansági kifogást terjesztett volna elő – vitatja a kereset elfogadhatóságát. A megtámadott határozat ugyanis – amelyben a Bizottság a szóban forgó adózási rendszert jogellenes és a közös piaccal összeegyeztethetetlen

állami támogatásnak minősítette, és az Olasz Köztársaságot a nyújtott támogatások visszafizettetésére kötelezte – általános hatályú jogi aktusnak minősül. Márpedig a Bizottság álláspontja értelmében az a körülmény, hogy a felperesek e rendszer tényleges kedvezményezettjei, nem jelenti azt, hogy az utóbbiak megsemmisítés iránti kereset indítására jogosult, személyükben érintett személyeknek minősülnének.

58 A Bizottság e kifogását a Bíróság és a Törvényszék ítélkezési gyakorlatára alapozza, amely többször is kimondta, hogy a valamely támogatási program tényleges vagy potenciális kedvezményezettjei által az e programokat a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozatokkal szemben indított keresetek elfogadhatatlanok.

59 A Bizottság ismeri a Törvényszék azon ítéleteit is, amelyek éppen ellenkezőleg afelé mutatnak, hogy a Törvényszék bizonyos, a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatások kedvezményezettjei által indított kereseteket elfogadhatónak nyilvánított azon indokból, hogy a felpereseknek az e programok keretében részükre nyújtott támogatásokat vissza kellett fizetniük. Mindazonáltal kétli, hogy az ilyen értelmű ítélkezési gyakorlat tiszteletben tartaná a magánszemélyek által indítható megsemmisítés iránti keresetekre irányadó elveket.

60 Másodlagosan abban az esetben, amennyiben a Törvényszék mégis úgy ítélné meg, hogy a tényleges kedvezményezetti helyzet lehetővé teszi a kereset elfogadhatóságát, a Bizottság lényegében arra hivatkozik, hogy a BNL-nek nincs kereshetőségi joga, mivel nem tekinthető a szóban forgó intézkedések tényleges kedvezményezettjének, ugyanis a 218/1990 törvény 7. cikkében meghatározott adósemlegességi rendszer keretében annak idején eszközöket átvevő vállalkozás tulajdonosa (a továbbiakban: régi BNL) beolvadt a BNP-be. Az a tény, hogy a BNL eszközátruházás címén átvette a régi BNL bankágazatát, nem áll semmiféle összefüggésben a támogatásokból való részesüléssel és e támogatások visszafizetésével. Harmadlagosan amennyiben úgy tűnne, hogy a Bizottság által nem ismert indokok miatt a BNL-nek, és nem a BNP-nek kellene visszafizetnie a támogatásokat, a BNP által benyújtott keresetet kellene elfogadhatatlannak nyilvánítani.

61 A felperesek vitatják a Bizottság érvelését. A valamely támogatási programot a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító és az adott tagállammal szemben a nyújtott támogatások visszatérítésének kötelezettségét előíró bizottsági határozat tárgyát képező támogatási programok alkalmazásával nyújtott támogatások tényleges kedvezményezettjeinek személyes érdekeltségét az ítélkezési gyakorlat egyértelműen elismerte.

62 A Bizottság másodlagos érve pedig hatástalan, mivel a kereset mindenesetre a két felperes közül legalább az egyik tekintetében elfogadható.

A Törvényszék álláspontja

63 Meg kell jegyezni, hogy valamely természetes vagy jogi személy csak akkor indíthat megsemmisítés iránti keresetet egy másik személyhez címzett határozat ellen, ha e határozat közvetlenül és személyében érinti őt.

64 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon természetes vagy jogi személy, aki nem címzettje egy határozatnak, csak akkor állíthatja, hogy személyében érintett, ha a határozat bizonyos sajátos jellemzői vagy egy őt minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rá, és ezáltal a címzetthez hasonló módon egyéníti őt (a Bíróság 25/62. sz., Plaumann kontra Bizottság ügyben 1963. július 15-én hozott ítélete [EBHT 1963., 197., 223. o.] és a C-321/95. P. sz., Greenpeace Council és társai kontra Bizottság ügyben 1998. április 2-án hozott ítéletének [EBHT 1998., I-1651. o.] 7. és 28. pontja).

65 A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy valamely vállalkozás a Bizottság ágazati támogatási programot megtiltó határozata ellen főszabály szerint nem nyújthat be megsemmisítés iránti keresetet, ha e határozat őt csak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében érinti. Az ilyen határozat ugyanis a felperes vállalkozás vonatkozásában olyan általános hatályú intézkedésként jelenik meg, amely objektív módon meghatározott helyzetekre alkalmazandó, és amely általánosan és elvontan körülírt személyek kategóriája vonatkozásában fejt ki joghatásokat (lásd a Bíróság C-298/00. P. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének [EBHT 2004., I-4087. o.] 37. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, továbbá a C-519/07. P. sz., Bizottság kontra Koninklijke Friesland Campina ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítéletének [EBHT 2009., I-8495. o.] 53. pontját; lásd továbbá ebben az értelemben a 67/85., 68/85. és 70/85. sz., Van der Kooy és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 1988. február 2-án hozott ítéletének [EBHT 1988., 219. o.] 15. pontját).

66 A Bíróság azonban a C-15/98. és C-105/99. sz., Sardegna Lines egyesített ügyekben 2000. október 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-8855. o.) 34. és 35. pontjában úgy ítélte meg, hogy mivel ezen ügyben a kérdéses határozat a Sardegna Lines nevű vállalkozást nem csupán a szardíniai hajózási ágazatban működő vállalkozásként, vagyis a szardíniai hajótulajdonosokra vonatkozó támogatási program potenciális kedvezményezettjeként, hanem az e program címén nyújtott olyan egyedi támogatás tényleges kedvezményezettje minőségében is érintette, amelynek a visszatéríttetését a Bizottság elrendelte, a vállalkozás az említett határozat által személyében érintett, és a határozat ellen benyújtott keresete elfogadható (lásd továbbá ebben az értelemben a fenti 65. pontban hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 39. pontját).

67 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy a felperes valamely ágazati támogatási program címén nyújtott olyan egyedi támogatás tényleges kedvezményezettjének minősül-e, amelynek a visszatérítttetését a Bizottság elrendelte (lásd ebben az értelemben a Törvényszék T-136/05. sz., Salvat père & fils és társai kontra Bizottság ügyben 2007. szeptember 20-án hozott ítéletének [EBHT 2007., II-4063. o.] 70. pontját, valamint a T-445/05. sz., Associazione italiana del risparmio gestito és Fineco Asset Management kontra Bizottság ügyben 2009. március 4-én hozott ítéletének [EBHT 2009., II-289. o.] 49. pontját).

68 A felperesek a Törvényszék elé terjesztett beadványukban e tekintetben három olyan körülményre hivatkoztak, amelyeket a Bizottság sem vitatott.

69 Először is a régi BNL – miközben egy olyan bankintézet tulajdonosa volt, amely a 218/1990 törvény értelmében az adósemlegességi rendszer hatálya alá tartozó eszközátruházás során eszközöket vett át – a 2003. évi adóévre vonatkozó 2004. október 29-én benyújtott adóbevallásában a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében előírt kiigazítási rendszert alkalmazta az utóbbi vállalkozás tulajdonát képező eszközök tekintetében.

70 Másodszor a régi BNL 2007. október 1-jén olaszországi bankágazatát – ideértve azon eszközöket is, amelyek tekintetében a fent hivatkozott kiigazítással élt – átruházta az újonnan létrehozott Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) elnevezésű részvénytársaságra, amely nem más, mint a másik felperes.

71 Harmadszor ugyanazon a napon – közvetlenül az eszközátruházást követően – a régi BNL beolvadt az első felperes BNP-be, és a BNP ezen ügylet következményeképpen átvállalta a régi BNL jogait és kötelezettségeit, így a régi BNL jogutódjává vált az utóbbi társaságra vonatkozó összes jogviszonyban, ideértve az összeolvadást megelőzően indított eljárásokat is.

72 A fenti körülményekből következően a régi BNL által a jogvita tárgyát képező adórendszerből eredő kedvezmény vagy – a fenti pontban hivatkozott beolvadás következtében – a BNP-re szállt át, vagy – a régi BNL banki tevékenységének e társaságra való átruházása következtében – a BNL-re szállt át, ezért vagy a BNP, vagy a BNL tekintendő a szóban forgó adórendszer címén nyújtott támogatás tényleges kedvezményezettjének, és így a megtámadott határozat által személyében érintettnek.

73 A Törvényszék által feltett kérdésre válaszul a felperesek kijelentették, hogy a fent hivatkozott beolvadás következtében a BNP lett a jogvita tárgyát képező intézkedés tényleges kedvezményezettje, amely tény a tárgyalási jegyzőkönyvben is rögzítésre került.

74 Ebből következik, hogy a megtámadott határozat a BNP-t személyében érinti.

75 E felperes közvetlen érintettségének fennállására vonatkozó feltételre vonatkozóan meg kell állapítani, hogy mivel a megtámadott határozat 3. cikke arra kötelezi az Olasz Köztársaságot, hogy tegyen meg minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a kedvezményezettekkel visszafizettesse a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott pótadó alkalmazása révén a kedvezményezetteknek juttatott támogatást, e felperest a támogatás tényleges kedvezményezettjeként a megtámadott határozat közvetlenül érinti.

76 A fenti megfontolásokra tekintettel a jelen kereset elfogadható annyiban, amennyiben azt a BNP terjesztette elő.

77 Amennyiben egy és ugyanazon kérelemről van szó, nem szükséges vizsgálni a többi felperes kereshetőségi jogát (lásd a Törvényszék T-326/07. sz., Cheminova és társai kontra Bizottság ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítéletének [EBHT 2009., II-4877. o.] 68. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; lásd ebben az értelemben még a T-447/93–T-449/93. sz., AITEC és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., II-1971. o.] 82. pontját, a T-266/94. sz., Skibsværftsforeningen és társai ügyben 1996. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1996., II-1399. o.] 51. és 52. pontját, valamint a T-127/99., T-129/99. és T-148/99. sz., Diputación Foral de Álava és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2002. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2002., II-1275. o.] 52. pontját).

Az ügy érdeméről

78 A felperesek két megsemmisítési jogalapra hivatkoznak. Az első jogalap az EK 87. cikk (1) bekezdésének megsértésére vonatkozik annyiban, amennyiben a Bizottság tévesen állapította meg állami támogatás létezését egy olyan támogatási programmal kapcsolatosan, amely e rendelkezés értelmében nem nyújt előnyt. A második jogalap az indokolási kötelezettség ténybeli tévedésből eredő megsértésére vonatkozik.

79 A vizsgálatot a második jogalappal kell kezdeni.

Ténybeli tévedésből eredő indokolási kötelezettség megsértésére vonatkozó második jogalapról

– A felek érvei

80 A felperesek azt sérelmezik, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem vette figyelembe a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszert, amelyet össze kellett volna hasonlítania a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszerrel. Mindazonáltal a hivatalos vizsgálati eljárás során mind az olasz hatóságok, mind a felperesek jelezték a Bizottságnak, hogy össze kellene hasonlítania e két rendszert annak megállapítása érdekében, hogy az utóbbi rendszer összességében vizsgálva az előzőhöz viszonyítva bármilyen előnyt nyújtott-e.

81 Márpedig a Bizottság azon puszta megállapításra támaszkodva, hogy 2000-ben és 2001-ben a jogalkotó az eredetileg a 218/1990 törvényben meghatározott átszervezések által érintett szervezetek részére fenntartott kiigazítási rendszert kiterjesztette a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében végrehajtott eszközátruházások átvevő társaságaira, miközben a 350/2003 törvény már nem tartalmazta e kiterjesztést, gyakorlatilag kivonta magát ezen összehasonlítási kötelezettség alól. A Bizottság eleve elutasította az olasz hatóságok és a felperesek kifogásait, anélkül hogy a megtámadott határozatban ezt megindokolta volna, és csupán annak megállapítására szorítkozott, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott kiigazítás csupán a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás révén eszközöket átvevő társaságokra alkalmazandó, és nem az összes eszközátruházással érintett társaságra.

82 A megtámadott határozat ugyanis azon a téves meggyőződésen alapul, hogy a 350/2003 törvény csupán a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott kiigazítási rendszert szabályozta, anélkül hogy valamely általánosságban alkalmazandó más rendszert is előírt volna. Ez az álláspont egyértelműen kitűnik a megtámadott határozat (96) preambulumbekezdéséből.

83 Mindazonáltal a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése oly módon módosította a 342/2000 törvény 10. cikkét, hogy lehetővé tette a vállalkozásoknak, hogy „a legkésőbb 2002. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben" feltüntetett eszközök tekintetében az önkéntes átértékelési mechanizmust alkalmazzák. Ezzel a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése közvetetten azt is lehetővé tette a vállalkozások számára, hogy a 342/2000 törvény 14. cikkében szabályozott kiigazítási rendszerrel éljenek. E rendelkezés ugyanis lehetővé tette, hogy a kiigazítási rendszerrel éljenek ugyanazon eszközök tekintetében, mint amelyek a 342/2000 törvény 10. cikkében előírt átértékelési mechanizmusnak is tárgyát képezhetik. Következésképpen minden vállalkozás számára lehetővé vált az eszközök adóértéke és könyv szerinti értéke közötti eltérések kiküszöbölése, amelyet az amortizálható eszközök átértékelése esetén 19%-os pótadó kifizetésével, a nem amortizálható eszközök esetén 15%-os pótadó megfizetésével hajthattak végre.

84 Azt a tényt egyébiránt, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott kiigazítási rendszer ténylegesen alkalmazható és elérhető volt minden érdekelt vállalkozás számára, az ügy iratai is bizonyítják.

85 A felperesek hozzáfűzik továbbá, hogy amennyiben a Bizottság összehasonlította volna a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott kiigazítási rendszert az ugyanezen törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszerrel, arra a következtetésre jutott volna, hogy az előbbi rendszer semmiféle gazdasági előnyt nem nyújtott az utóbbihoz képest. A Bizottság által az ellenkérelemben az utóbbi kiigazítási rendszer figyelmen kívül hagyásának igazolása érdekében nyújtott magyarázat utólagos indokolási kísérletnek minősül, és ennélfogva elfogadhatatlan.

86 A Bizottság előadja, hogy a felperesekkel egyetértésben úgy véli, hogy a 342/2000 törvény 14. cikkének hatályát hosszabbítja meg a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése. Mindazonáltal ez nem befolyásolja a megtámadott határozat (96) preambulumbekezdésében kifejtett megfelelő indokolást, amely úgy szól, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése által meghosszabbított hatályú rendelkezésektől eltérő jellegű rendelkezések hatályát hosszabbította meg. Még ha igaz is, hogy e preambulumbekezdés kifejezettebb módon hivatkozhatott volna a (25) bekezdés tárgyát képező mindkét helyzetre, vagyis mind az átértékelésre, mind a kiigazításra, ettől függetlenül az alapérvelés egyértelmű, és az „adósemleges átszervezésekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazítását" állítja szembe a „kedvezményezett gazdasági társaságok eszközeinek piaci értéken való kiigazítása nyomán létrejött elhatárolt tőkenyereséggel".

87 A Bizottság a két helyzet közötti különbséget ezenfelül a megtámadott határozat (56) preambulumbekezdésében fejti ki. Miközben ugyanis a társaságok átruházásából, illetve átszervezéséből származó tőkenyereség az eszközök átadásával realizálódik, ám felfüggesztésre kerül, és „csupán feltüntetésre kerül", nem áll összefüggésben egy „korábbi eseménnyel". Másképpen fogalmazva a 342/2000 törvény 14. cikkében

szabályozott kiigazítás a nem realizált tőkenyereségre vonatkozik, amely teljes mértékben összevethető az ugyanazon törvény 10. cikkében szabályozott átértékelésből származó tőkenyereséggel, és ez ad magyarázatot arra, hogy az objektív alkalmazási keret és az adómértékek miért egyeznek meg a két adótechnikai eszköz tekintetében.

88 A fenti két adótechnikai eszköz közötti alapvető hasonlóság a 342/2000 törvény 10. cikke címén végrehajtott átértékelések, valamint az ugyanezen törvény 14. cikke értelmében megvalósított kiigazítások létjogosultságával kapcsolatos, amely gyökeresen megkülönbözteti azokat az ugyanazon törvény 17. cikkében szabályozott átruházások és a társaságok átszervezése során már realizált tőkenyereségtől.

89 Nem áll fenn tehát a felperesek által hivatkozott ténybeli tévedés, illetve az ebből a tévedésből eredő indokolás hiánya sem. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az átruházások és a társaságok átszervezése során már realizált tőkenyereség kiigazítása – amely lehetőséget a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek részére tartott fenn – csupán egy olyan, a 342/2000 törvény 19. cikkéből eredő hasonló általános jellegű intézkedéssel volt összehasonlítható, amely ugyanakkor volt hatályos, ám amelynek hatálya nem került meghosszabbításra. A Bizottság tehát alappal állapíthatta meg, hogy a kérdéses általános jellegű előny különössé vált, és ezért jogszerűen juthatott arra a következtetésre, hogy állami támogatásról van szó.

90 Végül a Bizottság ugyan valóban úgy vélte, hogy a támogatás visszatérítettését egyrészt a 342/2000 törvény 10. cikkében szabályozott átértékelésre tekintettel fizetendő adó, illetve az ugyanazon törvény 14. cikkében szabályozott nem realizált tőkenyereség kiigazítása tekintetében fizetendő adó – amely adótechnikai eszközök hatályát a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése meghosszabbította –, másrészt a 342/2000 törvény a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése által meghosszabbított hatályú 17. cikkének értelmében ténylegesen megfizetett adó közötti különbségre kell korlátozni. Mindazonáltal még ha a Bizottság el is ismerte a fentieket, amennyiben e választás az állami támogatás megállapításához vezető érveléshez képest inkoherens is, ez az inkoherencia a rendszer kedvezményezettjeinek – így a felperesek – előnyére szolgált, akiknek egyáltalán nem áll érdekükben, hogy ezen érvelést vitassák. Az is

egyértelmű, hogy amennyiben a Törvényszék a megtámadott határozatot az indokolás hiánya miatt megsemmisíti, a Bizottságnak újra kell majd vizsgálnia a kérdéses intézkedést, és új határozatot kell hoznia.

91 A Bizottság úgy véli, hogy a második jogalap mindenesetre hatástalan. Egyrészt mivel a felperesek azt állítják, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése címén, illetve a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése címén történt kiigazítás két különböző adótechnikai eszköz, még ha a felperesek a Bizottság érveitől eltérő megfontolásra is támaszkodnak, a két adótechnikai eszköz alaposabb összehasonlítása sem módosíthatta volna a megtámadott határozatban kifejtett következtetéseket.

92 Másrészt, amint azt a Bizottság már megjegyezte, a megtámadott határozat a visszatéríttetést azon különbség megfizetésére korlátozta, amely azon adó között áll fenn, amelyet akkor kellett volna megfizetni, ha a jogvita tárgyát képező adózási rendszer kedvezményezettjei a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott adó-újraértékelési rendszert alkalmazták volna, és azon adó között, amelyet ugyanazon törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében a kedvezményezettek ténylegesen megfizettek. Irreleváns tehát, hogy a megtámadott határozat csupán az átértékelésről tesz említést, tekintettel arra, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése által meghosszabbított hatályú két adótechnikai eszközre – vagyis az átértékelésre és a kiigazításra – ugyanolyan mértékű adó volt alkalmazandó. Következésképpen még ha a Bizottság azt is állapította volna meg a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítás alaposabb vizsgálatát követően, hogy az utóbbi általános mértékű adónak minősül ahhoz képest, amelyhez a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott átértékelést kellett volna viszonyítani, mindenképpen arra jutott volna, hogy az előny a két adó mértéke közötti különbséggel egyenlő, és a visszatéríttetést a megtámadott határozatban meghatározottal megegyező mértékben rendelte volna el.

– A Törvényszék álláspontja

93 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 253. cikk által megkövetelt indokolást az adott ügy természetéhez kell igazítani, valamint világosan és kétértelműségtől mentesen kell megfogalmazni a jogi aktust elfogadó intézmény érvelését, hogy az az érdekeltek számára a meghozott intézkedés indokait megismerhetővé, a hatáskörrel rendelkező bíróság számára pedig a felülvizsgálati jogkört gyakorolhatóvá tegye. Az indokolás követelményét az ügy körülményeire, így többek között a jogi aktus tartalmára, az előadott indokok jellegére, és a címzettek, illetve a jogi aktus által közvetlenül és személyükben érintett más személyek válaszadás iránti érdekére figyelemmel kell értékelni. Nem követelmény az indokolással szemben, hogy a releváns tény- és jogkérdések minden részletére kitérjen, amennyiben nem csupán szövege, hanem egyben kontextusa, valamint a tárgyra vonatkozó jogszabályok összessége alapján eldönthető a kérdés, hogy az indokolás megfelel-e az EK 253. cikk követelményeinek (lásd a Bíróság C-367/95. P. sz., Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ügyben 1998. április 2-án hozott ítéletének [EBHT 1998., I-1719. o.] 63. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

94 Ezenkívül, még ha azon határozatok indokolásában, amelyeket a versenyszabályok alkalmazásának biztosítása érdekében hoz, a Bizottság nem is köteles feltüntetni minden olyan ténybeli és jogi kérdést, amelyek alapján határozatát meghozta, az EK 253. cikk értelmében köteles legalább azokat a tényeket és megfontolásokat megemlíteni, amelyek a határozat összefüggésében alapvető jelentőségűek, lehetővé téve a közösségi bíróságnak és az érdekelt feleknek azon feltételek megismerését, amelyek között a Bizottság a Szerződést alkalmazta (lásd ebben az értelemben a Törvényszék T-374/94., T-375/94., T-384/94. és T-388/94. sz., European Night Services és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 1998. szeptember 15-én hozott ítéletének [EBHT 1998., II-3141. o.] 95. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

95 Azon kifogás tekintetében, miszerint a Bizottság a megtámadott határozatban nem vette figyelembe a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszert, meg kell állapítani, hogy a felperesek állításával ellentétben a Bizottság azt nem hagyta figyelmen kívül, miután a megtámadott határozat (94) preambulumbekezdésének második mondatában kifejtette azon érvét, miszerint „azok a társaságok, amelyek átszervezését nem érintette a 218/1990 […] törvény, a 342/2000 […] törvény 17. cikkében meghatározott általános, alapvetően egyenértékű [feltételek] szerint implicit módon részesültek a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott adókiigazítási rendszerből".

96 Vagyis még ha – amint azt a Bizottság egyébiránt elismeri – a megtámadott határozat (96) preambulumbekezdésében kifejezettebben meg is említhette volna a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítást, ettől függetlenül a hivatkozott preambulumbekezdésben kifejtett érvelés választ nyújtott az érdekelt felek érvére.

97 A Bizottság a hivatkozott preambulumbekezdésben fenntartotta, hogy „a 350/2003 […] törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott program nem képez[te] adósemleges átszervezésekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazítását, hanem olyan adókiigazítási rendszer [volt], amely a kedvezményezett gazdasági társaságok eszközeinek piaci értéken való kiigazítása nyomán lehetővé tette a látens tőkenyereség elismerését".

98 Ez az – a megtámadott határozat (16)–(19) és (56) preambulumbekezdésében foglaltakkal összefüggésben értelmezendő – észrevétel világosan kifejti a Bizottság azon álláspontját, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítás irreleváns, mivel az csupán egy olyan – tudniillik a 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott – kiigazítás hatályának meghosszabbítása, amelynek célja nem az olyan adósemleges ügyletekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazításának biztosítása volt, mint például az átszervezéseké.

99 A Bizottság szerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott kiigazítás – ugyanúgy mint a 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott kiigazítás, amelynek hatályát meghosszabbította – nem egy korábbi átszervezés keretében, hanem egy olyan korábbi újraértékelés során a valóstól eltérő értéken könyvelt eszközök kiigazítására vonatkozik, amelynek keretében „azért, hogy a társaságoknak ne kelljen adót fizetniük a még nem realizált tőkenyereségek után, az adórendszer […] megenged[te] az adó tőkenyereségének befagyasztását, az eszközöknek továbbra is a történeti/bekerüléskori adóértéket tulajdonítva, amely kevesebb a[z újraértékelt] [mérlegben feltüntetett] értéknél" (a megtámadott határozat (18) preambulumbekezdésének harmadik mondata). Másképpen fogalmazva, és a Bizottság ellenkérelmében használt kifejezéssel élve a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer nem a felfüggesztett, ám realizált tőkenyereségre vonatkozott, hanem „csupán a mérlegben feltüntetett" tőkenyereségre, vagyis arra, amely nem áll összefüggésben egy „korábban megvalósított eseménnyel".

100 A fenti megfontolásokból következően a Bizottság egyáltalán nem hagyta figyelmen kívül az érdekelt feleknek a 350/2003 törvény 2. cikke (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszerre vonatkozó érvét, és ezen érvre válaszolt, illetve arra megfelelő indokolást nyújtott, amikor lényegében azt állapította meg, hogy a fenti kiigazítási rendszer irreleváns.

101 Következésképpen e jogalapot el kell utasítani.

Az EK 87. cikk (1) bekezdésének megsértésére vonatkozó első jogalapról

– A felek érvei

102 A felperesek elsősorban is kijelentik, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer nem nyújt gazdasági előnyt a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházások átvevő társaságai részére.

103 Először is a vállalkozások nyereségére alkalmazandó általános adórendszer nem nyújt érvényes összehasonlítási alapot annak meghatározásához, a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás gazdasági előnyt nyújt-e, vagy sem.

104 Mivel ugyanis az olasz adórendszer nem rendelkezett az önkéntes kiigazítási lehetőségről, a szóban forgó társaságok egyébként sem tudták volna önkéntesen kiigazítani eszközeik értékét, és a kiigazított érték alapján általános mértékű adót fizetni. Azt kifogásolva, hogy az általános adórendszer szolgál összehasonlítási alapul, mivel e társaságok általános adót lettek volna kötelesek fizetni, amennyiben átruházták volna eszközeiket, egyértelmű, hogy amennyiben az eszközátruházásnak ilyen adózási következményei lennének, a szóban forgó társaságoknak egyáltalán nem állna érdekében az eszközöket átruházni. Mindenesetre ha az eszközátruházásra az általános mértékű adót kellene alkalmazni, ez ugyan kiküszöbölné az eszközök értékének eltérését, ám nem akadályozná az átadó szervezet által kapott részvények értékének eltérését.

105 Mindenesetre még ha el is fogadjuk, hogy az általános adózási rendszer érvényes összehasonlítási alapot nyújthat, akkor is azt kellene megállapítani, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás e rendszerhez viszonyítva nem nyújt semmiféle tényleges gazdasági előnyt.

106 Az e kiigazítás keretében alkalmazandó alacsonyabb mértékű adóból származó gazdasági előny ugyanis teljesen eltűnik amiatt, hogy ezt az adót haladéktalanul (vagyis a kiigazítás során) be kell fizetni, amelyet egyébként csak később (egy esetleges eszközátruházás esetén) vagy egyáltalán (átruházás hiányában) nem kellett volna megfizetni. Ráadásul a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás a 218/1990 törvény 7. cikke értelmében az adósemlegességi rendszerben az összes átruházott eszközre kötelezően alkalmazandó volt, illetve a pótadót még azon eszközök tekintetében is meg kellett fizetni, amelyeknek eladását nem tervezték (a banki tevékenység gyakorlása során használt ingatlanok), illetve olyan eszközök tekintetében is, az amelyek utáni tőkenyereség egy esetleges eszközeladás esetén majdnem teljes egészében mentes lett volna az általános adózás alól (tőkelekötésnek minősülő részesedések).

107 Az sem igaz, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer előnyt nyújtott az eszközátruházások átvevő társaságai részére, amelynek indoka a pótadó összegének három kamatmentes részletben történő megfizetésében rejlik, miközben az általános adó megfizetése haladéktalanul esedékes. Eszközeladás esetén ugyanis a tőkenyereség után fizetendő adó kamatmentes összegének megfizetése öt adóidőszakra osztható, amely még előnyösebb, mint a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer.

108 Végül a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer nem nyújtott gazdasági előnyt. Egyébként ez a magyarázata annak, hogy a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházások során az eszközöket átvevő társaságok közül nem mindegyik élt egyből a kiigazítási rendszerrel, amikor az 2001-ben lehetővé vált, és a jogalkotó emiatt hosszabbította meg e rendszer hatályát annak érdekében, hogy a szóban forgó társaságok 2003-ban is élhessenek e rendszerrel. Az újraértékelésből származó előny csupán az adminisztratív és könyvelési ügyvitel

egyszerűsítésében állt, mivel ezáltal a könyv szerinti érték és az adóérték közötti kettős rendszer megszűnt.

109 Másodszor a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer – az általános adózási rendszerhez képest – nem szolgálhat összehasonlítási alapul annak meghatározása tekintetében, hogy létezett-e gazdasági előny, mivel e rendszer jellemzői különböztek a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer jellemzőitől.

110 A 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítás ugyanis csupán a kiigazítással élő társaság részére teszi lehetővé a más társaságok tulajdonában lévő eszközök adóértékének átértékelését, miközben a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás lehetővé tette a kettős eltérés megszüntetését. Ráadásul a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás nem tette lehetővé sem azt, hogy a nem az adósemlegességi rendszer értelmében átruházott eszközöket kiigazítsák, sem azt, hogy az érintett társaságok kiválaszthassák, mely eszközeik értékét kívánják kiigazítani, ellentétben a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítással, amely nemcsak az összes eszköz – függetlenül ezen eszközök értéke eltérésének okától – kiigazítását teszi lehetővé, hanem azt is, hogy az érintett társaságok kiválaszthassák, mely eszközeik értékét kívánják kiigazítani.

111 Mindenesetre még ha el is fogadjuk, hogy a két kiigazítási rendszer összehasonlítható, a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás nem nyújt semmiféle gazdasági előnyt a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazításhoz képest.

112 Igaz, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás keretében fizetendő pótadó mértéke alacsonyabb volt, mint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítás után fizetendő adó mértéke. Mindazonáltal a két rendszer keretében összesített adóterhek lényegében egybeesnek,

mivel az átruházás két fele – vagyis az eszközt átruházó szervezet és az azt átvevő vállalkozás által – az eszközátruházásból eredő bevétel után fizetett adó egészét figyelembe kell venni. Ettől a megfontolástól is függetlenül a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer keretében fizetendő pótadó mértéke és a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítás tekintetében fizetendő adó mértéke közötti különbséget továbbá az is indokolja, hogy az előbbi rendelkezés az összes átruházott eszköz adókiigazítását rendeli el, miközben az utóbbi rendelkezés lehetővé teszi bizonyos eszközök külön-külön történő adókiigazítását.

113 Továbbá az eltérő adómértékeket az a tény is indokolja, hogy mivel a 218/1990 törvény az eszközöket átadó szervezetekkel szemben nem csupán a részvények tőkenyereségére nézve írt elő adófelfüggesztést, hanem elszámolási tartalékra nézve is, amelybe az eszközátruházás nyereségét helyezték, az átadó szervezetek már megfizették az adófelfüggesztés alatt álló tőkenyereség utáni nyereségadót, amennyiben a kapott részvényeket már eladták, vagy azon tartalékot, amelybe az eszközátruházásból származó nyereséget elhelyezték, már kiosztották.

114 Következésképpen a 218/1990 törvény értelmében az adósemlegességi rendszerben történt eszközátruházásokban eszközöket átvevő társaságok részére nyújtott azon lehetőség, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer keretében fizetendő adómértékhez képest alacsonyabb mértékű pótadót fizessenek, nem nyújtott gazdasági előnyt az utóbbi társaságok részére.

115 Végül a felperesek válaszukban arra hivatkoznak, hogy valamely társaság 2000-ben a 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott kiigazítást alkalmazta volna a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházásokból származó tőkenyereség elhatárolásának megszüntetése érdekében, továbbá az olasz adóhatóság 2000. november 16-i 207. körlevelére hivatkoznak (a továbbiakban: 207/2000 körlevél) amelyből kitűnik, hogy e kiigazítás a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében végrehajtott

eszközátruházásokból származó elhatárolt tőkenyereségre volt alkalmazandó. E körülmények azt bizonyítják, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott rendszer tökéletesen alkalmazható volt a 218/1990 törvény, illetve a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében létrejött tőkenyereség jóváírása érdekében.

116 Másodsorban a felperesek azt állítják, hogy még ha fel is tételezzük, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer gazdasági előnyt nyújtott a kedvezményezettjeinek, ettől ez még nem állami támogatás, mivel ez az előny nem minősíthető szelektív jellegűnek.

117 Először is, miközben a szelektív jelleg vizsgálata megkövetelné az előnyből részesült kedvezményezett vállalkozások és a szóban forgó rendszer célja tekintetében összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő egyéb vállalkozások közötti összehasonlítást, kitűnik, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazításból részesülő kedvezményezettek teljesen eltérő helyzetben vannak, mint a nem a 218/1990 törvény hatálya alá tartozó eszközátruházást végrehajtó átvevő vállalkozások.

118 Az állami hitelintézetek által végrehajtott eszközátruházásokra ugyanis teljesen más szabályozás volt alkalmazandó, mint amely az adott időszakban az egyéb társaságok által végrehajtott eszközátruházásokat szabályozta. A 218/1990 törvényben meghatározott adósemlegességi rendszer – amint azt egyébiránt a Bizottság megjegyezte – nem minősült állami támogatásnak, továbbá e rendszert azon tény indokolta, hogy az olyan átszervezésekre volt alkalmazandó, amelyek nem önkéntesen, hanem egy javaslat, majd 1993-tól pedig egy előírt kötelezettség alapján történtek meg. Erről a rendszerről mindazonáltal gyorsan kiderült, hogy nem csupán általánosságban, hanem az általános adózási rendszerhez képest is hátrányos, mivel lehetővé tette az átruházott eszközökből származó tőkenyereség teljes kettős adóztatását, egyszerre sújtva mind az eszközöket átadó társaságot, mind az átvevő társaságot. Semmiféle, a

358/1997 törvényrendelet 4. cikkében előírthoz hasonló korrekció – amely abból állt, hogy átvevő társaság által az átadó társaságnak az eszközátruházás által generált nettó vagyongyarapodás értékét osztaléknak minősítette – nem került bevezetésre a fenti kettős adózás elkerülése vagy enyhítése érdekében.

119 A 41/1995 törvényrendelet 23. cikke éppen a teljes kettős adóztatás kockázatának megszüntetése érdekében írta elő a kettős kiigazítás lehetőségét, amelyet az érintett társaságok pótadó megfizetésével hajthattak végre, és amely rendszer 2000-ben, 2001-ben és 2003-ban meghosszabbításra került.

120 Ezen túlmenően a 218/1990 törvényben szabályozott adósemlegességi rendszert a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében a társaságok és a kereskedelmi szervezetek közötti eszközátruházások tekintetében bevezetett adósemlegességi rendszer nem tette feleslegessé. Az előző rendszer ugyanis teljesen más jellemzőkkel bírt, mint az utóbbi.

121 Először is a 218/1990 törvényben szabályozott adósemlegességi rendszer „különleges" és átmeneti volt, mivel annak célja az állami hitelintézetek privatizációjának lehetővé tétele volt, és csupán korlátozott időszakban (1990-től 1995-ig) volt alkalmazható, miközben a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében meghatározott rendszer „általános" és állandó jellegű volt. Továbbá a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében előírt rendszerrel ellentétben az előbbi rendszer nem tette lehetővé a tőkenyereség teljes összege adóztatásának elhalasztását. Ezen túlmenően a tőkenyereség teljes kettős adóztatását idézhette volna elő, miközben a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében szabályozott rendszer nem idézhetett volna elő ilyen kettős adóztatást, legalábbis akkor nem, ha az eszközöket átvevő társaságok a fenti 118. pontban hivatkozott korrekciót alkalmazták. Végül az eszközátadó társaságok tekintetében a 358/1997 törvényrendeletben meghatározott rendszer a 218/1990 törvényben meghatározottakkal ellentétben csupán a kapott részvényekből eredő tőkenyereség tekintetében rendelkezett adóhalasztásról, az eszközátruházás révén keletkezett nyereségből tartalékba helyezett tőkenyereség kapcsán nem.

122 A jogalkotó azon 2003-as döntését, hogy a 342/2000 törvény 17. és 18. cikkében előírt kiigazítás lehetőségének hatályát kizárólag a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás átvevő társaságai tekintetében meghosszabbítja, e társaságoknak a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében szabályozott eszközátruházások átvevő társaságához viszonyított eltérő jogi és ténybeli helyzete igazolja.

123 Másodszor a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer nem nyújt szelektív előnyt, mivel ezen előnyt az olasz adórendszer szerkezete igazolja.

124 A társasági adózás 344/2003 törvényrendelettel történt reformja ugyanis lehetővé tette a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében vett adósemlegességi rendszerben átruházott eszközök révén létrejött tőkenyereség kettős adóztatásával – amely egyszerre sújtotta mind az eszközöket átadó társaságot, mind az átvevő társaságot – járó gazdasági kockázat megszüntetését.

125 Pontosabban e reform a jogi személyek jövedelemadóztatása (a továbbiakban: JSZJ) helyébe a társasági adóztatást (a továbbiakban: TA) léptette, amelynek mértéke a JSZJ hatálya alá tartozó adóalanyok – vagyis nemcsak a kereskedelmi szervezetek, hanem a nem kereskedelmi tevékenységet folytató szervezetek – tekintetében 33%-os volt. Miközben a reformot megelőzően az osztalékok kettős adóztatását a részvényes részére az osztalékot fizető társaság által fizetett JSZJ-val megegyező mértékű adókövetelés jóváírásával lehetett elkerülni, a reformot követően ezt az osztalékok TA alóli mentességével lehetett elérni, azok összegének 95%-áig.

126 A reform egy „részesedés adómentesítése” elnevezésű különleges mentességi rendszert (a részesedések adómentessége) is bevezetett a TA adóalany társaságok által a tőkelekötésként elkönyvelt részesedések visszterhes eladása révén realizált tőkenyereség tekintetében. A 95%-ig TA mentes osztalékok tőkésedéséből származó tőkenyereség a „részesedés adómentesítése” révén ugyancsak ugyanilyen mértékben mentesült az adózás alól.

127 A „részesedés adómentesítése” rendszerének bevezetésével a társasági adó reformja gyakorlatilag kiiktatta 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében átruházott eszközök kettős adóztatásának kockázatát. E rendszer értelmében a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében keretében végrehajtott eszközátruházások során az eszközökért kapott részvények visszterhes eladása révén realizált tőkenyereség összegének 95%-ig adómentes volt. Egyébiránt mivel a részvények könyv szerinti értéke és adóértéke közötti különbség nem volt társasági adóköteles, az eszközátadó társaságok a részvényeseik között teljes mértékben szétoszthatták azon tartalékot, amelybe e különbséget az adott társaságok helyezték. Következésképpen a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében szabályozott adósemlegességi rendszer gyakorlatilag elveszítette kettős felfüggesztési jellegét, és egyszeres felfüggesztési rendszerré vált.

128 Ezzel szemben a társasági adózás reformja nem vezetett ugyanezen eredmény eléréséhez, vagyis a kettős adóztatás megszüntetéséhez a 218/1990 törvény 7. cikkében előírt adósemlegességi rendszer keretében átruházott eszközökből származó tőkenyereség tekintetében, pontosan e rendszer *sui generis* jellemzői miatt.

129 A felperesek álláspontja szerint a fenti rendelkezés által szabályozott azon esetben, amikor az eszközöket a 218/1990 törvény keretében átruházó szervezetek eszközeik egészét egy részvénytársaságnak adták el, és így a TA szempontjából nem kereskedelmi szervezetté váltak, nem részesülhettek a „részesedés adómentesítéséből”, és a

minősített részesedések visszterhes eladásából származó tőkenyereség után 40%-os adót, a nem minősített részesedések visszterhes eladásból származó tőkenyereség után pedig 12,5%-os pótjövedelemadót kellett fizetni. Ezen túlmenően a 218/1990 törvény keretében történt eszközátruházások összes átadó társasága – a „részesedés adómentesítés" rendszerének bevezetésétől függetlenül – a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében történt eszközátruházás átvevő társaságaival ellentétben köteles volt társasági adót fizetni azon tartalék után, amelybe a kapott részvények könyv szerinti értéke és adóértéke közötti különbséget helyezték, amennyiben e tartalékot kiosztották a részvényeseik között. Következésképpen a 218/1990 törvényben szabályozott adósemlegességi rendszer gyakorlatilag kettős felfüggesztésű rendszer maradt.

130 Végül a jogalkotó azon döntése, hogy a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházások tekintetében előírt kiigazítási rendszer hatályát, és nem a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében előírt adósemlegességi rendszer alapján végrehajtott eszközátruházások átvevőinek minősülő kereskedelmi társaságok részére előírt kiigazítást hosszabbítja meg, azon ténnyel magyarázható, hogy a társasági adó reformjával a két rendszer közül csupán az előbbi idézhette volna elő továbbra is a tőkenyereség kettős adóztatását. A kettős adóztatás elkerülését szolgáló megfelelő rendszer előírásának szükségessége csupán a 218/1990 törvény keretében végrehajtott eszközátruházások rendszerének kapcsán merült fel, így a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszert az olasz adórendszer szerkezete indokolja.

131 Harmadsorban a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer nem nyújtott szelektív gazdasági előnyt, mivel a jogalkotó arra szorítkozott, hogy újra bevezessen egy olyan rendszert, amelyből a 218/1990 törvény alkalmazásában végrehajtott eszközátruházások átvevő társaságai a korábbi adóidőszakok során már jogszerűen részesülhettek. Ez az 1995-ben bevezetett és 2000-ben, valamint 2001-ben meghosszabbított kiigazítási rendszer a 2003-ban hatályos alkalmazása tekintetében rögzített adómértékekkel megegyező mértékű adót írt elő, anélkül hogy e rendszert a Bizottság bármikor a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősítette volna.

132 A Bizottság úgy véli, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer szelektív jellegű támogatás nyújtásának lehetőségét hordja magában, amelyet nem igazol az olasz adórendszer szerkezete.

133 Elsősorban a szelektív jellegű előny kérdésével kapcsolatosan a Bizottság emlékeztet, hogy magának az előnynek a létezése csupán az általános adóztatáshoz viszonyítva, illetve a közösségi jogi szabályozáshoz viszonyítva állapítható meg.

134 A jelen ügyben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a 350/2003 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek részére előírt kiigazítás nem hordozott magában szelektív jellegű előnyt, mivel egy hasonló intézkedés hatályban volt az összes olyan társaság javára, amely társasági átszervezésen esett át. Másképpen fogalmazva e rendszer általános jellegű lett volna, amennyiben azt az összes hasonló helyzetben lévő vállalkozásra alkalmazni lehetett volna.

135 Ez a helyzet a 350/2003 törvény 2. cikke (26) bekezdésének hatályba lépésével változott, amely kizárólag a 342/2000 törvény 17. cikkének hatályát hosszabbította meg, miközben a 19. cikk hatályát nem érintette. Ettől a pillanattól fogva kizárólag a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek tudták az átszervezést követően a mérlegben feltüntetett tőkenyereség értékét kiigazítani, miközben a többi hasonló helyzetben lévő vállalkozás nem élhetett ezzel a lehetőséggel. Azon érv kapcsán, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer minősül referenciának, a Bizottság azt válaszolja, hogy e szabály alkalmazási köre, valamint a kiigazítható eszközök mennyisége teljesen eltérő. Az az állítólagos körülmény, hogy valamely más bank a másik rendszerrel élt az egyéb tőkenyereségeinek kiigazítása céljából, nem bizonyít semmit. Mindenesetre a megtámadott határozat 3. cikkének (2) bekezdése a visszatérítettést azon különbség megfizetésére korlátozta, amely azon adó között áll fenn, amelyet akkor kellett volna megfizetni, ha a jogvita tárgyát képező adózási rendszer kedvezményezettjei a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott adóátértékelési rendszert alkalmazták volna, és azon

adó között, amelyet ugyanazon törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében a kedvezményezettek ténylegesen megfizettek.

136 A 350/2003 törvényből származó új rendszer értelmében az általános mértékű adó már nem volt alkalmazható az átszervezést követően a mérlegben feltüntetett tőkenyereség értékével kapcsolatos kiigazításra, mivel e kiigazítás már általánosságban nem volt alkalmazható, ezért ezen adó mértéke kizárólag a társaságok jövedelmére vonatkozó általános adó mértékével lehetett egyenlő.

137 A 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás lehetővé tette a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek számára, hogy az eszközátruházások során realizált, ám adójogi okokból felfüggesztett tőkenyereséget feltüntessék. Először is, a kiigazított értékű tőkenyereség a részvényesek között szétosztható volt, anélkül hogy az adott hitelintézet köteles lett volna társasági adót fizetni, mint ahogy ezt tennie kellett volna akkor, ha a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezést követően képzett tartalék szétosztásáról döntött volna. Továbbá ugyan a kiigazított értékű tartalék amortizálható is lett volna, ezt az amortizációt a kiigazításnak köszönhetően jóváírt új értéken kellett volna kiszámítani. Végül egy esetleges eladás esetén a kiigazított értékű tőkenyereségre a társasági jövedelemadó nem volt már alkalmazható. A felperesek helyzete pontosan bizonyítja a fentieket.

138 Éppen ellenkezőleg, 2003-tól a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében átszervezett összes egyéb vállalkozásnak nem lett volna többé lehetősége az eszközátruházásból származó tartalék egészének kiigazítására, és a tartalék eladása esetén a felfüggesztett tőkenyereségre az általános adózás volt irányadó.

139 Hatástalan az a kifogás, miszerint 342/2000 törvény 17. cikkében szabályozott és a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése által meghosszabbított hatályú kiigazítási rendszer hiányában a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek nem adták volna el tartalékukat. Egyrészt a pénzügyi válsággal kapcsolatos új keletű tények ennek ellenkezőjét bizonyítják. Másrészt – és különösen olyan esetben, amikor valamely állami támogatás létezésének megállapításáról van szó – a Bizottságnak nem a kedvezményezettek szubjektív döntésének problematikáját kell szem előtt tartania, hanem azt kell vizsgálnia, hogy egy hasonló jogi és ténybeli helyzetben milyen mértékű az alkalmazott általános adó, amelynek mértéke a vizsgált pótadóval kiváltott adókkal egyenlő.

140 Ugyanez az érvelés alkalmazható azon érvre, miszerint az esetleges előny szinte nullára csökken azáltal, hogy az érintett társaságok haladéktalanul kötelesek befizetni az adót, miközben egyéb esetben egyáltalán nem, vagy csak később kellett volna megfizetni. Ez az érv már csak azért is téves, mert az a kiigazítás, amelyből csupán a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek részesülhettek, lehetővé tette számukra az amortizáció kiszámítása és osztalékfizetés érdekében adójóváírt tőkenyereségre való ugyanolyan módon történt hivatkozást, mint ha az adót teljes mértékben befizették volna ugyanabban az időpontban.

141 Továbbá sem a 342/2000 törvény 17. cikke, sem a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott meghosszabbítás nem kötelezte a hitelintézeteket ezen kiigazítási rendszer alkalmazására. A fenti rendelkezések alkalmazása ugyanis tetszőleges volt, mivel az egyetlen kötelezettsége az volt, hogy amint úgy döntött, hogy ezt a rendszert választja, azt a vállalkozásnak a mérlegben feltüntetett eszközátruházásból származó tartalékára alkalmazni kellett.

142 A Bizottság hozzáfűzi, hogy az ítélkezési gyakorlat értelmében a általános adórendszer alóli egyéb eltérések létezése nem vonja kétségbe azt a megállapítást, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer gyakorlatilag az általános rendszer alóli kivételt képező szabály, és hogy a hatálya meghatározott

személyekre korlátozódik. Ezért el kell utasítani minden olyan érvet, amely a 218/1990 törvény értelmében átszervezésre került hitelintézetek részére fenntartott kivételeket előíró rendszert – vagyis a jelen jogvita tárgyát – kívánja más, esetleg létező kivételeket előíró rendszerekkel összehasonlítani.

143 A felperesek a hivatalos vizsgálati eljárás során nem hivatkoztak arra az érvre, miszerint a pótadó összegének három részletben történő megfizetése hátrányt jelentett az általános adó megfizetésére nyitva álló ötéves lehetőséggel szemben, miközben ezt a tényezőt az eljárást megindító határozat kifejezetten hangsúlyozta. Ráadásul ez az érv azt feltételezi – anélkül, hogy bizonyítaná –, hogy az adófizetés ötéves határideje még mindig hatályos még az adósemlegességi rendszerek alapján felfüggesztett tőkenyereségre is.

144 Ezzel szemben a Bizottság osztja a felperesek azon következtetését, miszerint 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése által meghosszabbított hatályú mérlegben feltüntetett tőkenyereség értékével kapcsolatos kiigazítás nem tekinthető viszonyítási alapul szolgáló általános adózási rendszernek, és így a Bizottság nem is vette azt figyelembe ekként.

145 A Bizottság ezzel kapcsolatosan a felperesekétől eltérő magyarázatot ad. A Bizottság szerint ugyanis a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott és a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott kiigazítási rendszer közötti alapvető különbség az, hogy az előbbi bizonyos eszközök csoportjára korlátozódik, és csupán a mérlegben feltüntetett tőkenyereséget szabályozza, miközben az utóbbi a társaságok átszervezése során már realizált tőkenyereségre vonatkozik, és ezért a eszközök egészére, illetve az ezen átszervezések során átadott tartalékokra is alkalmazható.

146 Egyébiránt a felperesek által a különböző adómértékek összehasonlítása céljából javasolt módszer a megtámadott határozat (99) és (100) preambulumbekezdésében meghatározott indokokból nem fogadható el. Azon tény, hogy az átadó hitelintézetek az eszközátruházás során a realizált tőkenyereség után 15%-os általános adót fizettek, ettől független tényezőnek minősül. Annak van jelentősége, hogy a semlegesített, ám a mérlegben még feltüntetett tőkenyereségre nézve a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézeteknek kedvezményesebb mértékű adót kellett fizetniük, mint az ugyanilyen jogi és ténybeli helyzetben lévő egyéb társaságoknak. Ezt az álláspontot még az is alátámasztja, hogy a felperesek érvelésének alapja nem került megerősítésre, mivel nem tudható – és a Bizottság nem is köteles egy adott adózási rendszerre vonatkozó határozatban ezt elemezni – sem az, hogy az egyes kedvezményezetteknek az eredetileg realizált és mérlegben feltüntetett tőkenyereségből mennyi van birtokában, sem azt főképpen, hogy más, hitelintézetnek nem minősülő átszervezett társaságok milyen összegű általános adót fizettek ugyanezen tőkenyereség után.

147 Azon érvvel kapcsolatosan, miszerint a 218/1990 törvény értelmében átszervezett hitelintézetek helyzete eltér a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében átszervezett egyéb vállalkozásokétól, először is hangsúlyozni kell, hogy nem a Bizottság, hanem az olasz jogalkotó ítélte úgy, hogy az utóbbi rendelkezés „lényegében a [218/1990] törvény [rendelkezéseit] vette át”, és hogy következésképpen a fenti két csoportba tartozó vállalkozásokra ugyanazon kiigazítási rendszert kellett [volna] alkalmazni. Továbbá ugyan a 218/1990 törvényben, illetve a 358/1997 törvényrendeletben szabályozott helyzetek lényeges eltéréseket mutattak, ezek nem befolyásolták a megtámadott határozat tárgyát képező intézkedést, vagyis a felfüggesztett tőkenyereség utólagos kiigazításának adójogi megítélését.

148 Végül nem helytálló az a vélekedés, hogy a 218/1990 törvény a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkéhez képes különös jellemzőkkel rendelkezne, vagy hogy ezek a jellemzők meghatározóak lennének a jelen ügyre nézve. Először is a 218/1990 törvényben szabályozott adókedvezmények nem igazolhatók e törvény kötelező jellegével, mivel e

rendszer csak 1993-ban vált kógenssé. Továbbá az a tény, hogy a 218/1990 törvényben meghatározott rendszer „különleges" és átmeneti jellegű volt, amikor a jogalkotó létrehozta, nem zárja ki, hogy az 1997-ben létrehozott újabb keletű állandó rendszernek ne lehessen ugyanolyan adójogi jellege. Továbbá irreleváns, hogy a 218/1990 törvény csupán a tőkenyereség 85%-ának adósemlegesítését írta elő – és nem 100%-nak, amit azt az újabb keletű rendszer előírta –, mivel a kiigazítás problémája – amely eleve csak az eltérést mutató összegekre vonatkozott – ugyanúgy fennállt. Ráadásul az eszközöket átadó társaságok eltérő helyzete ugyancsak irreleváns, mivel a 342/2000 törvény 19. cikke kizárólag az eszközöket átvevő társaságokra alkalmazható, és mindenesetre a megtámadott határozat kizárólag az eszközöket átvevő hitelintézetek helyzetét tárgyalja.

149 Másodsorban azon kérdésre, hogy a kérdéses intézkedést a rendszer természete igazolja-e, a Bizottság kijelenti, hogy nemleges választ kell adni.

150 E kifogásnak az eszközátadó szervezeteknek a kettős adóztatási mechanizmus tekintetében fennálló helyzetére vonatkozó első része kapcsán a Bizottság hozzáteszi, hogy a megtámadott határozat egyáltalán nem foglalkozik az eszközátadó szervezetekkel, ugyanis kizárólag az átszervezett hitelintézetekre hivatkozik. Az eszközátadó szervezetek már nem lehetnek hitelintézetek, ugyanis banki tevékenységükkel éppen a 218/1990 törvény értelmében fel kellett hagyniuk. Továbbá a legtöbb esetben nem vállalkozásokról van szó, ugyanis tevékenységük csupán részesedések tulajdonlására korlátozódik.

151 Mindemellett a felperesek továbbá azt állítják, hogy az eszközátadó szervezetek és az eszközátvevő társaságok adójogi megítélését összességében kellene vizsgálni, figyelembe véve a jogi alanyok két csoportja tekintetében kirótt terheket és különösen az állítólagos kettős adóztatást. Ezzel a felperesek figyelmen kívül hagyják azt a tényt, hogy állami hitelintézetnek nem minősülő eszközátadó társaságok soha nem alkalmazhatták a kiigazítási rendszert javaik eszközátruházása tekintetében, mivel

a 342/2000 törvény 19. cikke csupán ugyanezen törvény 17. cikkére, és nem annak 18. cikkére hivatkozik, amely utóbbi viszont az eszközátadó banki alapítványokra vonatkozik.

152 Alaposabban megvizsgálva nem logikus a jogalanyok két csoportjának adójogi megítélését ugyanúgy kezelni, ugyanis e két csoport között az esetek nagy részében nincs semmiféle kapcsolat, így például akkor, amikor a banki alapítványnak már nincs részesedése az átvevő társaságban, illetve amikor e társaságok adójogi szempontból teljesen szétváltak (példaképpen ez az eset áll fenn, amikor az egyik társaság kisebbségi részesedéssel rendelkezik a másikban).

153 A Bizottság továbbá kétségbe vonja a szóban forgó kifogás második részét is, miszerint a kérdéses intézkedést a rendszer természete igazolja, mivel a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott csökkentett – a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározottaknál alacsonyabb – mértékű adók figyelembe veszik a 218/1990 törvény értelmében az eszközátruházás pillanatában elkönyvelt tőkenyereség 15%-os adókötelezettségét. Arra a tagállamra hárul ugyanis annak bizonyítása, hogy a szóban forgó intézkedést az adott rendszer természete és belső felépítése igazolja, amelyik a vállalkozások közötti adózási megkülönböztetést bevezette.

154 Ezen túlmenően a felperesek erre vonatkozó érvelése megalapozatlan. Elegendő megjegyezni, hogy a 342/2000 törvény 19. cikkének értelmében a hitelintézetek által végrehajtott kiigazítás tekintetében rögzített adókulcsot több éven keresztül alkalmazták a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében meghatározott adósemlegességi rendszer keretében végrehajtott eszközök átruházásának kiigazítására is. Nyilvánvaló tehát, hogy a csökkentett adókulcs előírása egyáltalán nem függ össze a realizált tőkenyereség egy részére kivetett adó korábbi megfizetésével.

155 Ráadásul nem állapítható meg, hogy az eredetileg realizált és mérlegben feltüntetett tőkenyereségből mennyi van az adott kedvezményezettek birtokában, sem az, hogy más, hitelintézetnek nem minősülő átszervezett társaságok milyen összegű általános adót fizettek ugyanezen tőkenyereségek után.

156 Harmadsorban az azon tényre vonatkozó érvekkel kapcsolatosan, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer nem nyújtott szelektív gazdasági előnyt, mivel a jogalkotó arra szorítkozott, hogy újra bevezessen egy már létező rendszert, a Bizottság arra hivatkozik, hogy érdektelen, hogy valamely intézkedés feltételezett kedvezményezettjének helyzete korábbi jogi helyzetéhez képest javult vagy rosszabbodott-e, vagy éppen ellenkezőleg, egyáltalán nem változott. Az a megoldás, amely egy támogatási intézkedés minősítését attól tenné függővé, hogy az adott tagállam ezen intézkedést általánossá kívánta-e tenni, megfosztaná a közösségi jog hatékonyságát az állami támogatások területén. Az érintett tagállam ugyanis hasonló esetben kibújhatna a közösségi jogszabályok hatálya alól pusztán annak kijelentésével, hogy a jövőre nézve szándékában állt a szóban forgó intézkedés általános hatályúvá tenni. Ugyanez az érvelés még inkább érvényes olyan esetekre, mint a jelen ügy, amikor is a korábban általános hatályú intézkedést a jogalkotó egy bizonyos ágazatra nézve továbbra is hatályban tartja, és ezzel azt szelektív jellegű intézkedéssé változtatja.

157 Még ha el is fogadjuk, hogy a felperesek egy már létező támogatásra hivatkoznak, az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 1. cikkében meghatározott egyetlen létező és a jelen ügyre nézve esetleg releváns támogatás olyan támogatás, amely „hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és ezt követően – a közös piac fejlődésének eredményeként, és anélkül, hogy a tagállam módosította volna – vált támogatássá". Az itt vizsgált intézkedés esetében azonban nem ez a helyzet, ugyanis az a jogalkotó beavatkozása révén vált állami támogatássá úgy, hogy általános hatályú intézkedésből ágazati hatályú, vagyis szelektív jellegű intézkedéssé vált.

– A Törvényszék álláspontja

158 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatásként minősítéshez az EK 87. cikk (1) bekezdése szerinti minden feltételnek teljesülnie kell (a Bíróság C-142/87. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1990. március 21-én hozott ítéletének [EBHT 1990., I-959. o.] 25. pontja, C-278/92–C-280/92. sz., Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekben 1994. szeptember 14-én hozott ítéletének [EBHT 1994., I-4103. o.] 20. pontja, valamint C-482/99. sz., Franciaország kontra Bizottság ügyben 2002. május 16-án hozott ítéletének [EBHT 2002., I-4397. o.] 68. pontja).

159 Az állami támogatások tilalmára vonatkozó, az EK 87. cikk (1) bekezdésében foglalt elv a következő feltételeket foglalja magában. Először is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, előnyt kell biztosítania a kedvezményezettje számára. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.

160 A fentiekben az előny létezésére vonatkozóan meghatározott harmadik feltétel kapcsán az EK 87. cikk (1) bekezdése azt követeli meg, hogy az adott intézkedés „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]" előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett rendszer céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók (a Bíróság C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítéletének [EBHT 2001., I-8365. o.] 41. pontja, C-308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének [EBHT 2004., I-4777. o.] 68. pontja, C-172/03. sz. Heiser-ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletének [EBHT 2005., I-1627. o.] 40. pontja, és a fent hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 54. pontja). Az adott intézkedés különös, sőt szelektív jellege az állami támogatás fogalmának egyik jellemzője (a Bíróság C-200/97. sz. Ecotrade-ügyben 1998. december 1-jén hozott ítéletének [EBHT 1998., I-7907. o.] 40. pontja és a Törvényszék T-55/99. sz., CETM kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 29-én hozott ítéletének [EBHT 2000., II-3207. o.] 39. pontja).

161 A Bíróság megjegyezte, hogy a viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések szelektív jellegének vizsgálata esetében, mivel az előny fennállását csupán egy ún. „általános" adóztatáshoz (a fenti 160. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 56. pontja), vagyis az e rendszer kedvezményezettjeihez képest – a jogvita tárgyát képező rendszer célja szempontjából – hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokra általánosságban irányadó adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (a fenti 160. pontban hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontja).

162 A Bíróság továbbá megállapította, hogy az általános adóztatás alóli mentességben részesülő vállalkozások tekintetében fennálló gazdasági előny nem vitatható azon indokkal, hogy az ezen adóztatás alól más vállalkozások részére léteznek más mentességek. Az a körülmény tehát, hogy az általános adózás alól a szóban forgó rendszertől eltérő más mentességek is léteznek, nem cáfolhatja meg azt a megállapítást, miszerint az adott rendszer az általánoshoz képest derogációt ír elő (lásd ebben az értelemben a Bíróság C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ügyben 2006. június 22-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-5479. o.] 112. és 120. pontját).

163 Végül, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen eleve szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered (lásd a fenti 160. pontban hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 52. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Az adott intézkedés szelektív jellegét tehát „a[z adó]rendszer természete vagy belső felépítése" igazolhatja (lásd ebben az értelemben a Bíróság 173/73. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1974. július 2-án hozott ítéletének [EBHT 1974., 709. o.] 33. pontját). Ebben az esetben ugyanis az intézkedés nem minősülne az EK 87. cikk (1) bekezdésében értelmében vett állami támogatásnak, mivel az előny fennállására vonatkozó feltétel nem teljesülne.

164 A jelen jogalappal a felperesek lényegében arra hivatkoznak, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer nem nyújtott szelektív gazdasági előnyt, valamint másodlagosan arra, hogy e rendszert az adórendszer természete vagy belső felépítése igazolja.

165 Először is, a felpereseknek a Bizottság által az általános társasági adó viszonyítási alapul választása, illetve az ily módon meghatározott alap tekintetében a szelektív gazdasági előny fennállásával kapcsolatos megállapításaira vonatkozó kifogásait kell megvizsgálni.

166 A jelen ügyben a Bizottság azt állapította meg, hogy ugyan a 218/1990 törvényben meghatározott adósemlegességi rendszer a realizált, ám jóvá nem írt tőkenyereség tekintetében megegyezett a 358/1997 törvényerejű rendelet 4. cikke által előírt adósemlegességi rendszerrel (a megtámadott határozat (99) preambulumbekezdésének második mondata) – amely megállapítás arra engedett következtetni, hogy a jogalkotó által esetlegesen létrehozott bármelyik kiigazítási rendszer ugyanúgy és ugyanolyan feltételek mellett alkalmazható a két rendszer közül az egyiknek vagy a másiknak a keretében realizált tőkenyereség jóváírására (a megtámadott határozat (88) preambulumbekezdése) – az Olasz Köztársaság mégis kizárólag a 218/1990 törvény értelmében átszervezett vállalkozások részére tartotta fenn a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer alkalmazásának lehetőségét (a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdése).

167 E megfontolások alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az Olasz Köztársaság szelektív jellegű előnyt nyújtott e vállalkozásoknak, amely megegyezik a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében ténylegesen befizetett adó összege, valamint azon összeg közötti különbségnek, amelyet e vállalkozásoknak az általános adókulcs alapján akkor kellett volna fizetniük, ha a kiigazításra a fenti kedvezményes rendszer hiányában került volna sor (a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdése).

168 E megfontolásokkal szemben a felperesek arra hivatkoznak (lásd a fenti 104. pontot), hogy az általános adózási rendszer nem szolgálhat valamely előny kiszámításának viszonyítási alapjául lényegében azon indokból, hogy a jogvita tárgyát képező kiigazítási rendszer hiányában az érintett vállalkozások egyáltalán nem adták volna el az általános adóztatás tárgyát képező eszközeiket.

169 Mindemellett meg kell jegyezni, hogy a Bizottságnak nem az a feladata, hogy egy rendszernek az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezésekre tekintettel történő vizsgálata során figyelembe vegye a kedvezményezettek által a rendszer hiányában hozandó szubjektív döntését, hanem az, hogy annak megállapítása érdekében vizsgálja meg e rendszert, hogy az objektíven gazdasági előnyt tartalmaz-e azon adózáshoz képest, amelytől eltérést ír elő, és amelynek hiányában az általános adózás lenne alkalmazandó (lásd ebben az értelemben a Bíróság C-148/04. sz. Unicredito Italiano ügyben 2005. december 15-én hozott ítéletének [EBHT 2005., I-11137. o.], 118. pontját). Az az észrevétel, miszerint a jogvita tárgyát képező kiigazítási rendszer hiányában az érintett vállalkozások egyáltalán nem adták volna el az eszközeiket, az ilyen objektív értékelés keretében irreleváns.

170 A felperesek továbbá arra hivatkoznak (lásd a fenti 104. pontot), hogy az általános adózás viszonyítási alapjául választott adózás nem megfelelő, mivel ugyan az eszközeladás esetén alkalmazandó általános adókulcs valóban megszüntetné a 218/1990 törvény értelmében történt eszközátruházás átvevő szervezete eszközei terén fennálló eltérést, ám az átadó szervezet által kapott részvények értékének eltérését nem orvosolná.

171 A felpereseknek a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás átadó szervezeteinek helyzetére vonatkozó utalása kapcsán meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat e szervezetekre egyáltalán nem, csupán a fenti törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő bankjaira vonatkozik. A megtámadott határozat tehát kizárólag bankok tekintetében vizsgálja és állapítja meg az előny létezését.

172 Következésképpen felpereseknek a jelen keresetben a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás átadó szervezeteinek helyzetére vonatkozó többszöri (lásd különösen a fenti 118. és 119. pontot), és különösen arra a tényre való utalása, hogy a 2003. évi adóreform e szervezetek tekintetében nem szüntette meg az osztalékként kiosztott tőkenyereség kettős adóztatásának veszélyét, irreleváns.

173 A felperesek azon érve, miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer – az általános adózási rendszerhez képest – nem szolgálhat érvényes összehasonlítási alapul (lásd a fenti 109. pontot), amely érv végül is ellentmond az alábbi 174. pontban kifejtett érvnek, meg kell jegyezni, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott rendszert vette viszonyítási alapul.

174 A felperesek azon érvét (lásd a fenti 111–115. pontot), miszerint a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer teljes mértékben alkalmazható lett volna a 218/1990 törvény vagy a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében az eszközátruházás során realizált tőkenyereség tekintetében – amely érv azt kívánja alátámasztani, hogy ez a kiigazítási rendszer mindenesetre megfelelőbb lett volna, mint az általános adózás és arra a következtetésre vezetett, hogy nem létezett gazdasági előny –, el kell utasítani.

175 Azon állítások, miszerint először is valamely bank 2000-ben a 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott kiigazítást alkalmazta volna a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházásokból származó tőkenyereség elhatárolásának megszüntetése érdekében, másodszor pedig hogy a 207/2000 körlevél megjegyzi, hogy e kiigazítás a 358/1997 törvényrendelet 4. cikke értelmében végrehajtott eszközátruházásokból származó elhatárolt tőkenyereségre volt alkalmazandó (lásd a fenti 115. pontot), nem kérdőjelezik meg a Bizottság azon döntését, hogy az általános társasági adót választotta viszonyítási alapul az előny kiszámításához.

176 A fentiek közül az első állítást – miszerint valamely bank 2000-ben a 342/2000 törvény 14. cikkében meghatározott kiigazítást alkalmazta volna a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházásokból származó tőkenyereség elhatárolásának megszüntetése érdekében – nem támasztja alá az ennek bizonyítására benyújtott irat, amely a felperesek szerint e bank éves beszámolójának kivonata volt. Ezen iratnak a válasz szakaszában történő, annak késedelmét nem igazoló benyújtása az eljárási szabályzat 48. cikke 1. §-ának értelmében elfogadhatatlan.

177 A 207/2000 körlevélre vonatkozó második állítással kapcsolatosan a felperesek a körlevélre való hivatkozásukban nem állítják, hogy a Bizottság álláspontja téves lett volna, és hogy a 342/2000 törvény 14. cikke célja ugyancsak a 218/1990 törvény, illetve a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében végrehajtott eszközátruházásokból származó elhatárolt tőkenyereség jóváírása volt.

178 Vagyis a felperesek pontatlan állításával ellentétben – miszerint ez a körlevél „szó szerint úgy szólt, hogy »[a 342/2000 törvény 14. cikkében szabályozott] rendszer lehetővé tette a mérlegben feltüntetett, ám [a jövedelemadóról szóló egységes szerkezetű törvény] 54. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott hatályon kívül helyezés miatt nem adójóváírt tőkenyereség [elhatárolásának megszüntetését], [...] a pótadó alkalmazhatóságát azon feltételtől téve függővé, hogy az [adott] […] eszközök még fel legyenek tüntetve a [törvény által előírt napon] lezárt mérlegben«, ez a körlevél csupán úgy rendelkezett, hogy „lényegében a [342/2000 törvény] 14. cikke kimondja, hogy a mérlegben megjelenő magasabb ám [a jövedelemadóról szóló egységes szerkezetű törvény] 54. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott hatályon kívül helyezés miatt nem adójóváírt értékek is jóváírhatók a pótadó alkalmazásával, azon feltételtől függően, hogy az adott eszközök – feltéve, hogy a [342/2000] 10. cikkében felsorolt eszközök között szerepelnek – még fel legyenek tüntetve a kollektív költségvetés hatálybalépését követően lezárt mérlegben”.

179 Tehát a 207/2000 körlevél nemcsak hogy nem tartalmazta, hogy a 342/2000 törvény 14. cikke az összes felfüggesztett tőkenyereségre alkalmazható volt, hanem éppen ellenkezőleg, arra emlékeztetett, hogy ez a rendelkezés – a 342/2000 törvény 17–19. cikkével ellentétben – nem alkalmazható a mérlegben feltüntetett összes eszközre, hanem csak a hivatkozott törvény 10. cikkében felsoroltakra.

180 Ezen túlmenően a 207/2000 körlevél – és a felperesek arra történő olyan rövid utalásai, amelyek nem tartalmazzák a fent hivatkozott olasz rendelkezéseket – nem tesz említést a jelen ügy tárgyát képező felfüggesztett tőkenyereségről, vagyis a 218/1990 törvény vagy a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében az eszközátruházás során realizált tőkenyereségről, amely ezzel szemben a 207/2000 körlevélnek a 342/2000 törvény 17–19. cikkre vonatkozó 1.3. pontjának tárgyát képezi. E körlevél egyébként az 1.3. pontot megelőző mondatban hozzáteszi, hogy „meg kell erősíteni, hogy az átértékelt eszközök jóváírása kizárólag az idáig kommentált rendelkezések alapján újraértékelt eszközök tekintetében alkalmazható".

181 Ebből következően a felpereseknek a 207/2000 körlevélre való hivatkozásaival – amelyek hiányos idézeteken alapulnak, és nem kerülnek megfelelően magyarázatra – nem sikerül bizonyítaniuk a Bizottság azon álláspontjának téves voltát, miszerint a 342/2000 törvény 10. és 14. cikke, valamint 17–19. cikke, és következésképpen a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében, valamint (26) bekezdésében szabályozott két kiigazítási rendszer különböző célokat követ.

182 A két kiigazítási rendszer tárgyának különbözőségére tekintettel nincs helye a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazításnak a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítással való összehasonlításának.

183 Az egyetlen intézkedés, amellyel a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítást össze lehetett volna hasonlítani, az a 342/2000 törvény 19. cikkből származó kiigazítási intézkedés volt, amellyel a jogalkotó a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében átszervezett vállalkozásokra is kiterjesztette a 342/2000 törvény 17. cikkében szabályozott kiigazításban való részesülés lehetőségét.

184 Mindazonáltal, mivel a 350/2003 törvény nem hosszabbította meg a 342/2000 törvény 19. cikkének hatályát, és emiatt a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás nem minősül olyan általános hatályú intézkedésnek, amely ugyanolyan feltételek mellett minden összevethető tőkenyereség adójóváírása esetén alkalmazható (a megtámadott határozat (88) preambulumbekezdése), hanem olyan intézkedés, amely kizárólag egyes hitelintézetek által a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezés során keletkezett tőkenyereségre volt alkalmazható (a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdése), a Bizottság helyesen állapította meg, hogy e kiigazítási rendszer hiányában az általános adózás lett volna alkalmazandó.

185 Továbbá meg kell jegyezni, hogy a fenti 162. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a körülmény, hogy az általános adózás alól a szóban forgó rendszertől eltérő más mentességek is léteznek, mint a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer, nem cáfolhatja meg azt a megállapítást, miszerint az adott rendszer az általánoshoz képest derogációt ír elő, amelynek alkalmazására csak meghatározott vállalkozások jogosultak.

186 A fenti megfontolásokból következően a felperesek állításával ellentétben a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor az általános adózást választotta viszonyítási alapul annak meghatározása tekintetében, hogy létezett-e gazdasági előny.

187 A felperesek fenti 105. és azt követő pontokban kifejtett érveit, miszerint még ha az általános adózást is vesszük viszonyítási alapnak, nem létezik gazdasági előny, el kell utasítani, mivel azok újfent az egyes vállalkozások azzal kapcsolatos szubjektív döntésére vonatkozó megfontolásokon alapulnak, amellyel a jogvita tárgyát képező kigazítási rendszer hiányában éltek volna. Amint azt már a fenti 169. pontban említettük, a Bizottságnak nem az a feladata, hogy egy rendszernek az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezésekre tekintettel történő vizsgálata során figyelembe vegye, e rendszer kedvezményezettjei milyen szubjektív döntéseket hoztak volna e rendszer hiányában, hanem az, hogy annak megállapítása érdekében vizsgálja meg e rendszert, hogy az objektíven gazdasági előnyt tartalmaz-e azon adózáshoz képest, amelytől eltérést ír elő, és amelynek hiányában az általános adózás lenne alkalmazandó.

188 A felpereseknek a fenti 107. pontban azon tényre vonatkozóan kifejtett érve, miszerint a Bizottságnak az előny kiszámításakor figyelembe kellett volna vennie azt a tényt, hogy eszközeladás esetén a tőkenyereség után fizetendő adó kamatmentes összegének megfizetése öt adóidőszakra osztható, amelyet a megtámadott határozat (92) preambulumbekezdésében nem vett figyelembe, meg kell jegyezni, hogy ugyan az ítélkezési gyakorlat értelmében az EK 88. cikk (2) bekezdés azt írja elő, hogy a Bizottság köteles a határozathozatal előtt teljes körű információkat szerezni az érdekelt felektől, ám nem tiltható meg, hogy ezen észrevételek hiányában állapítsa meg, hogy valamely támogatás összeegyeztethetetlen a közös piaccal (a Bíróság C-113/00. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2002. szeptember 19-én hozott ítéletének [EBHT 2002., I-7601. o.] 39. pontja). Különösen nem róható fel a Bizottságnak az, hogy nem vette figyelembe azon jogi és ténybeli elemeket, amelyeket közölni lehetett volna vele a közigazgatási eljárás folyamán, de nem adták elő őket, mivel a Bizottság nem köteles annak hivatalból és feltételezések alapján történő vizsgálatára, hogy milyen tényeket lehetett volna közölni vele (lásd a Törvényszék T-109/01. sz., Fleuren Compost kontra Bizottság ügyben 2004. január 14-én hozott ítéletének [EBHT 2004., II-127. o.] 48. és 49. pontját, valamint T-200/04. sz., Regione autonoma della Sardegna kontra Bizottság ügyben 2005. december 14-én hozott ítéletének [az EBHT-ban nem tették közzé] 52. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ugyan a felperesek nem vitatják, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során nem éltek ezzel a kifogással, miközben az eljárást megindító határozat (29) és (37) bekezdésében maga a Bizottság

is felhívta az érdekelt felek figyelmét az előny kiszámításának ezen aspektusára. A felperesek érvét tehát el kell utasítani.

189 Mindenesetre meg kell állapítani, hogy a felperesek érvüket nem támasztották alá a releváns olasz adójogszabályok ismertetésével, sőt azt sem állítják – illetve még kevésbé bizonyítják –, hogy a hivatkozott részletekben történő adófizetés figyelembevétele – feltéve, hogy az egyáltalán alkalmazható volt a jelen ügyre nézve – megszüntette volna a Bizottság által a megtámadott határozat (92) preambulumbekezdésében kiszámított több mint 586 millió eurónyi összegű gazdasági előnyt.

190 A felpereseknek a fenti 117. pontban arra vonatkozóan megfogalmazott érvét, miszerint nem tekinthető úgy, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer szelektív jellegű előnyt biztosított, mivel az ebből a rendszerből részesülő vállalkozások teljesen eltérő helyzetben vannak, mint a nem a 218/1990 törvény hatálya alá tartozó eszközátruházást végrehajtó átvevő vállalkozások, el kell utasítani.

191 Ugyanis, amint arra a Bizottság is emlékeztet, meg kell állapítani**,** hogy nem a Bizottság, hanem az olasz jogalkotó ítélte úgy a 342/2000 törvény kidolgozása során, hogy a 358/1997 törvényrendeletben előírt adósemlegességi rendszer lényegében a 218/1990 törvény adósemlegességi rendszerét vette át, amelynek következményeképpen a fentiek közül az egyik vagy a másik rendszer értelmében létrehozott adósemlegességi rendszernek megfelelően végrehajtott eszközátruházásokból eredő felfüggesztett tőkenyereség jóváírása érdekében egységes kiigazítási rendszert kellett létrehozni, miként azt a jogalkotó meg is tette a 342/2000 törvény 17–19. cikkében.

192 Mindenesetre a felperesek által hivatkozott különbségek vagy nem meghatározók, vagy irrelevánsak.

193 A 218/1990 törvényben meghatározott rendszer kógens jellegére, valamint arra vonatkozóan, hogy az állami hitelintézetek azon kötelezettsége, hogy a bankágazatukhoz tartozó eszközeiket részvénytársaságokra kellett átruházniuk (lásd a fenti 118. pontot), elegendő megállapítani, hogy ez a kötelezettség csupán 1993-ban keletkezett (lásd a fenti 6. pontot). Vagyis 218/1990 törvény már e kötelezettség létrejöttét megelőzően elismerte az e törvény értelmében az állami hitelintézetek által végrehajtott eszközátruházások adósemlegességét.

194 Azon körülmény tekintetében, miszerint a 218/1990 törvénnyel szabályozott rendszer a felperesek álláspontja szerint „különleges" és átmeneti volt, mivel csupán az állami hitelintézetekre és korlátozott időszakban (1990-től 1995-ig) volt alkalmazható, miközben a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkében meghatározott rendszer „általános" és állandó jellegű volt (lásd a fenti 121. pontot), meg kell jegyezni, hogy ez a körülmény egyáltalán nem jelenti azt, hogy e két rendszer adójogilag elkülönült volna.

195 Azon ténnyel kapcsolatosan, miszerint a 218/1990 törvény értelmében vett eszközátadó szervezeteknek az eszközátruházás során a realizált tőkenyereség után 15%-os általános adót kellett fizetniük, miközben a 358/1997 törvényrendeletben meghatározott rendszer teljes adósemlegességet írt elő (lásd a fenti 121. pontot), emlékeztetni kell (lásd a fenti 171. pontot), hogy a megtámadott határozat egyáltalán nem vonatkozik eszközátadó szervezetekre, hanem csupán a 218/1990 törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő bankjaira, illetve az e vállalkozások által annak révén kapott szelektív jellegű előnyre, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítás hatálya kizárólag ezen vállalkozásokra terjedt ki.

196 Továbbá amint az lényegében a megtámadott határozat (100) preambulumbekezdéséből kitűnik, és amint arra a Bizottság ellenkérelmében is hivatkozott, hogy a kezdetektől az eszközátruházásokra nehezedő összes adóteher – ideértve az eszközátadó szervezetek által viselt terheket is – irreleváns, mivel az egyetlen felmerült kérdés a még a 218/1990 törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő vállalkozásai mérlegében feltüntetett felfüggesztett tőkenyereség kedvezményes kezelése volt. Ezen túlmenően lehetetlen volt ennek figyelembevétele, mivel a Bizottság – lévén, hogy egy támogatási rendszer vizsgálatáról volt szó – nem tudhatta, és egyébként nem is kellett tudnia, mekkora az ilyen, a mérlegben feltüntetett felfüggesztett és már – akár

valamely kiigazítást, akár annak osztalékként történő kiosztását követően – adózott tőkenyereségek konkrét mennyisége.

197 A felperesek tehát hiába hivatkoznak a 218/1990 törvényben, illetve a 358/1997 törvényrendeletben szabályozott adósemlegességi rendszer közötti különbségre azt állítva, hogy e különbségekre tekintettel nem állapítható meg, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése szelektív jellegű előnyt nyújtott volna.

198 A fenti megfontolásokból következően a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer és az általános adózás összehasonlítására alapozva szelektív gazdasági előny létezését állapította meg, amelynek összege a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése alkalmazásában fizetett adó összege, és aközött az össze közötti különbséggel egyenlő, amelyet az általános adó alkalmazása esetén kellett volna megfizetni.

199 Továbbá a felpereseknek a 123. és az azt követő pontokban kifejtetett és arra vonatkozó kifogását kell megvizsgálni, miszerint a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer szelektív jellegét az adórendszer logikája nem igazolta.

200 Ennek keretében a felperesek lényegében arra hivatkoznak (lásd a fenti 124–130. pontot), hogy a 2003. évi adóreform lehetővé tette a 358/1997 törvényrendelet 4. cikkének értelmében vett adósemlegességi rendszerben átruházott eszközök révén létrejött tőkenyereség kettős adóztatásával járó – vagyis az eszközöket átadó társaságokat, illetve az átvevő társaságokat egyszerre sújtó – gazdasági kockázat megszüntetését. Ezzel szemben az adóreform nem szüntette meg 218/1990 törvény értelmében vett adósemlegességi rendszerben átruházott eszközök révén létrejött tőkenyereség kettős adóztatásával járó gazdasági kockázatot. Ez a körülmény ad magyarázatot arra, hogy

az olasz jogalkotó miért döntött úgy, hogy a 342/2000 törvény 17. és 18. cikkben szabályozott kiigazítási rendszer hatályát miért csupán a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott eszközátruházások tekintetében hosszabbítja meg.

201 Mindazonáltal emlékeztetni kell, hogy a megtámadott határozat egyáltalán nem vonatkozik eszközátadó szervezetekre, hanem csupán a 218/1990 törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő bankjaira, illetve a jogvita tárgyát képező rendszerrel kizárólag az utóbbi szervezetek részére fenntartott szelektív gazdasági előnyre. Következésképpen az a körülmény, hogy a 218/1990 törvény értelmében vett eszközátadó szervezetek a kettős adóztatás lehetősége miatt adókötelesek, nem alkalmas annak igazolására, hogy az olasz jogalkotó a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése révén szelektív jellegű előnyhöz juttatta az eszközátvevő bankokat.

202 A Bizottság tehát jogszerűen állapította meg a megtámadott határozat (105) preambulumbekezdésében, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer versenyelőnyt eredményező szelektív előnyhöz jutatta a 218/1990 törvény értelmében átszervezésen átesett hitelintézeteket a többi vállalkozáshoz képest.

203 Végül a fenti 131. pontban arra vonatkozóan kifejtett érvet, miszerint a jogvita tárgyát képező rendszer csupán újra bevezetett egy olyan, a 218/1990 törvény alkalmazásában végrehajtott eszközátruházások átvevő bankintézményeinek javára szolgáló kiigazítási rendszert, amely korábban már létezett, és amelyről akkor a Bizottság úgy ítélte meg, hogy nem minősült állami támogatásnak, el kell utasítani.

204 Az ítélkezési gyakorlat értelmében az EK 87. cikk alkalmazásának szempontjából közömbös, hogy az intézkedés feltételezett kedvezményezettjének helyzete javult vagy romlott a korábbi jogi helyzethez képest, vagy ellenkezőleg, nem változott az idővel.

Kizárólag azt kell eldönteni, hogy adott jogi rendszer keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását" előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és termékekkel szemben, amelyek az intézkedés céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók (lásd a fenti 160. pontban hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

205 Márpedig a jelen ügyben a Bizottság helyesen úgy ítélte meg, hogy a 342/2000 törvény 17. és 18. cikkében szabályozott kiigazítási rendszernek kizárólag a 218/1990 törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő vállalkozásai javára való, a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdése általi fenntartása e vállalkozások részére szelektív jellegű előnyt nyújtott a nem a 218/1990 törvény értelmében végrehajtott átszervezések átvevő vállalkozásaihoz viszonyítva (lásd a fenti 202. pontot).

206 Végül azzal kapcsolatosan, hogy a felperesek ezen érvvel azt állítják, hogy a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer a 659/1999 rendelet 1. cikke értlemében már létező támogatás, a Bizottsággal egyetértésben meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyre nézve esetleg releváns támogatás olyan támogatás lehetne, amely „hatálybalépése idején nem minősült támogatásnak, és ezt követően – a közös piac fejlődésének eredményeként, és anélkül, hogy a tagállam módosította volna – vált támogatássá". A jelen ügyben viszont a jogvita tárgyát képező kiigazítási rendszer – amelyet a korábbiakban az összes adósemlegességi rendszer értelmében eszközátruházást végrehajtó vállalkozás alkalmazhatott – az olasz jogalkotó beavatkozása révén a továbbiakban kizárólag a 218/1990 törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő vállalkozásai részére volt elérhető.

207 A fenti megfontolások összességéből következően a Bizottság nem sértette meg az EK 87. cikk (1) bekezdését azzal, hogy megállapította a jelen ügyben az állami támogatás létezését.

208 Másodlagosan meg kell jegyezni, hogy még ha fel is tételezzük, hogy a Bizottság nem az általános adózást, hanem a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdését választotta volna viszonyítási alapul annak meghatározása tekintetében, hogy létezett-e gazdasági előny, a Bizottság a megtámadott határozat rendelkező részében meghatározottakkal megegyező feltételek mellett rendelte volna el az állami támogatás visszafizettetését.

209 Ugyanis a Bizottság ebben az esetben – először is tekintetbe véve a 350/2003 törvény hatálybalépését megelőzően megfizetett adóknak (nevezetesen a 218/1990 törvény értelmében az eszközátadó szervezetek által az eszközátruházás során a realizált tőkenyereség 15%-ára nézve haladéktalanul megfizetett adónak) az előny kiszámításával kapcsolatos irrelevanciáját (lásd a fenti 195. pontot) másodszor, a 350/2003 törvény 2. cikkének (25), illetve (26) bekezdésében meghatározott alacsonyabb adókulcsok közötti különbségeket (lásd a fenti 27. és 29. pontot), valamint harmadszor az előny megállapításának objektív jellegét (lásd a fenti 169. és 187. pontot) – is megállapította volna a szelektív gazdasági előny létezését, amely – még ha annak összege alacsonyabb is lett volna, mint amelyet a Bizottság a megtámadott határozat (92) preambulumbekezdésében megállapított – nem részesülhetett volna *de minimis* mentességben, mivel – amint azt a megtámadott határozat (102) preambulumbekezdése kimondja – nem átlátható előnyt tartalmaz.

210 Továbbá ezt az előnyt nem lehetett volna a felperesek által előterjesztett – a 2003. évi adóreformot követően a 218/1990 törvény értelmében vett eszközátadó szervezetekkel szembeni hátrányosabb adójogi bánásmódra vonatkozó – észrevételek sem igazolták volna jobban, mint ahogy azt a megtámadott határozat megállapította. Amint az ugyanis már megállapításra került, a megtámadott határozat az eszközátadó szervezetekre egyáltalán nem, csupán a 218/1990 törvény értelmében létrejött

eszközátruházások átvevő bankjaira vonatkozik, amelyeket a kizárólag számukra fenntartott, a 350/2003 törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer versenyelőnyt eredményező szelektív előnyhöz jutatta a többi vállalkozáshoz képest (lásd e tekintetben a megtámadott határozat (105) preambulumbekezdését).

211 Következésképpen még amennyiben a jogvita tárgyát képező rendszert a 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott rendszerrel is hasonlította volna össze a Bizottság, akkor is az állami támogatásának a megtámadott határozat 1. cikkében rögzített rendelkezésekkel megegyező megállapítására jutott volna, és ugyanúgy a fenti határozat 3. cikkének (2) bekezdésében meghatározottaknak megfelelően rendelte volna el annak visszatéríttetését.

212 Mivel a felperesek által hivatkozott jogalapok egyike sem helytálló, a keresetet el kell utasítani.

A költségekről

213 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

214 A felpereseket, mivel pervesztesek lettek, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell saját költségeiknek és a Bizottság költségeinek viselésére.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (ötödik tanács)

a következőképpen határozott:

1) A Törvényszék a keresetet elutasítja.

2) A Törvényszék a BNP Paribas-t és a Banca Nazionale del Lavoro SpA-t (BNL) kötelezi a költségek viselésére.

Vilaras Prek Ciucă

Kihirdetve Luxembourgban, a 2010. július 1-jei nyilvános ülésen.

Aláírások