WYROK SĄDU (piąta izba)

z dnia 1 lipca 2010 r. *

W sprawie T-335/08

BNP Paribas, z siedzibą w Paryżu (Francja),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), z siedzibą w Rzymie (Włochy),

reprezentowane przez adwokatów R. Silvestriego, G. Escalara oraz M. Todinę,

strona skarżąca,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez. V. Di Bucciego oraz E. Righini, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: włoski.

mającej za przedmiot wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2008/711/WE z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie pomocy państwa C 15/07 (ex NN 20/07) udzielonej przez Włochy w zakresie zachęt podatkowych dla niektórych instytucji kredytowych będących przedmiotem restrukturyzacji (Dz.U. L 237, s. 70),

SĄD (piąta izba),

w składzie: M. Vilaras (sprawozdawca), prezes, M. Prek i V.M. Ciucă, sędziowie,

sekretarz: T. Weiler, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

Rozpatrywane przepisy włoskie

1 W 1990 r. w prawie włoskim przekazanie określonego sektora działalności było równoznaczne – dla celów podatkowych – ze sprzedażą aktywów i, jako takie, powodowało konieczność zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych mającego za podstawę opodatkowania różnicę między wartością bieżącą przekazanych aktywów a ich wartością podatkową.

2 W celu zracjonalizowania działalności bankowej we Włoszech, a w szczególności w celu umożliwienia instytucjom publicznym w sektorze bankowym przyjęcia, uznanej za najwłaściwszą, formy prawnej spółki akcyjnej, legge n° 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (ustawa nr 218 w sprawie przepisów w dziedzinie restrukturyzacji i wzmocnienia majątku instytucji kredytowych prawa publicznego, zwana dalej „ustawą 218/90") z dnia 30 lipca 1990 r. (GURI nr 182 z dnia 6 sierpnia 1990 r.) wprowadziła

stanowiący odstępstwo system podatkowy mający na celu ułatwienie przekazywania środków trwałych i innych aktywów bankowych będących w posiadaniu organów publicznych nowo utworzonym lub istniejącym prywatnym instytucjom kredytowym (art. 1 i art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990).

3 Zgodnie z tym systemem 85% zysku kapitałowego osiągniętego w wyniku przekazania aktywów przez państwową instytucję kredytową prywatnej instytucji kredytowej w zamian za akcje wspomnianej prywatnej instytucji kredytowej, nie było uznawane za istniejące dla celów podatkowych, a zatem – nie było opodatkowane dopóty, dopóki ten zysk kapitałowy nie został rzeczywiście osiągnięty bądź poprzez rozdzielenie przez instytucję przekazującą jej akcjonariuszom w formie dywidend obowiązkowo tworzonej przez nią rezerwy księgowej (odpowiadającej różnicy pomiędzy wartością odnotowaną w jej bilansie otrzymanych akcji i wartości podatkowej przekazanych aktywów), bądź poprzez zbycie przez instytucję przekazującą otrzymanych akcji, a także poprzez zbycie przekazanych aktywów przez spółkę przejmującą.

4 Na instytucję przekazującą został natomiast bezzwłocznie nałożony podatek od pozostałych 15% zysku kapitałowego osiągniętego przy takim przekazaniu, według zwykłej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym opodatkowaniem kwota w wysokości 15% zysku kapitałowego podlegała zaliczeniu na poczet wzrostu wartości podatkowej akcji otrzymanych w zamian za przekazanie i za wartość podatkową przekazywanych aktywów odpowiednio w księgach instytucji przekazującej i spółki przejmującej.

5 Ten system częściowej neutralności podatkowej wprowadzony ustawą 218/1990 w konsekwencji wywoływał podwójną rozbieżność wartości podatkowych w stosunku do wartości księgowych, tzn. rozbieżność tych wartości podatkowych zarówno na poziomie przekazywanych aktywów (księgowość spółki przejmującej), jak również otrzymanych w zamian akcji (księgowość instytucji przekazującej). Podczas gdy wartości księgowe przekazywanych aktywów i otrzymanych w zamian akcji odpowiadały

wartości bieżącej tych aktywów w dniu przekazania, wartości podatkowe tych aktywów i akcji były równe wartości podatkowej aktywów w chwili, gdy stanowiły one własność instytucji przekazującej, zwiększonej o wynoszącą 15% część osiągniętego zysku kapitałowego, bezzwłocznie podlegającej opodatkowaniu.

6 Artykuł 2 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 (ustawy nr 489 w sprawie, między innymi, przedłużenia terminu przewidzianego przez art. 7 ust. 6 ustawy nr 218/1990) z dnia 26 listopada 1993 r. (GURI nr 284 z dnia 3 grudnia 1993 r.) wprowadził wobec publicznych instytucji kredytowych, których kapitał zakładowy należy w całości lub w części do państwa, obowiązek przyjęcia w dniu 30 czerwca 1994 r. formy spółki akcyjnej zgodnie z przepisami ustawy 218/1990.

7 Obok systemu częściowej neutralności podatkowej wprowadzonego ustawą 218/1990, który zmierzał w szczególności do restrukturyzacji włoskiego publicznego sektora bankowego, Republika Włoska dokonała poprzez 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 società di Stati membri diversi (dekret z mocą ustawy nr 544 w sprawie transpozycji dyrektywy 90/434/WE) z dnia 30 grudnia 1992 r. (GURI nr 9 z dnia 13 stycznia 1993 r.) transpozycji do prawa krajowego dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1). Celem tej dyrektywy było, poprzez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, wyeliminowanie zakłóceń konkurencji wynikających z przepisów krajowych i ułatwienie przeprowadzania związanych z restrukturyzacją transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami różnych państw członkowskich poprzez unikanie opodatkowania w przypadku wdrażania tych transakcji; dyrektywa ta ma jednocześnie za cel ochronę interesów finansowych danych państw członkowskich (motywy 1–6 dyrektywy 90/434).

8 Dyrektywa 90/434 i włoskie przepisy transponujące przewidywały system częściowej neutralności podatkowej porównywalny z systemem ustawy 218/1990, przy czym tylko przepisy włoskie wprowadzały system całkowitej neutralności podatkowej, w którym część osiągniętego zysku kapitałowego nie podlegała natychmiastowemu opodatkowaniu, i skutkowały powstaniem nie podwójnej rozbieżności wartości podatkowych w stosunku do wartości księgowych, tzn. tak na poziomie otrzymanych akcji, jak również przekazywanych aktywów, lecz rozbieżności wartości podatkowych tylko na poziomie przekazywanych aktywów, tzn. tylko w księgach spółki przejmującej.

9 Włoski ustawodawca w art. 23 decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (dekretu z mocą ustawy nr 41 dotyczącego środków nadzwyczajnych mających na celu uzdrowienie finansów publicznych oraz zatrudnienia na obszarach o niekorzystnych warunkach) z dnia 23 lutego 1995 r. (GURI nr 45 z dnia 23 lutego 1995 r., zwanego dalej „dekretem z mocą ustawy 41/1995"), przyznał po raz pierwszy spółkom przejmującym na mocy ustawy 218/1990 możliwość uzgodnienia wartości podatkowej przekazywanych aktywów i akcji otrzymanych przez instytucje przekazujące z wartościami księgowymi wyższymi niż te aktywa i akcje, eliminując w ten sposób rozbieżność pomiędzy wartościami podatkowymi i uwalniając od podatku, którego płatność była zawieszona, obowiązkową rezerwę tworzoną w księgach instytucji przekazującej. To uzgodnienie uzależnione było od uiszczenia przez spółkę przejmującą podatku zastępczego, którego stawka wynosiła 14% w przypadku uzgodnienia jedynie wartości podatkowej otrzymanych w drodze przekazania aktywów lub 18% w przypadku uzgodnienia nie tylko wartości podatkowej tych aktywów, lecz również wartości akcji otrzymanych przez instytucję przekazującą. W przypadku gdy prawo do uzgodnienia zostało wykonane, musiało dotyczyć wszystkich aktywów przekazywanych w ramach restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990 bez możliwości rozciągnięcia go na inne aktywa, których wartość podatkowa była niższa od wartości księgowej.

10 W związku z tym, że dyrektywa 90/434 ma zastosowanie tylko do restrukturyzacji spółek różnych państw członkowskich, Republika Włoska poprzez decreto legislativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (dekret z mocą ustawy nr 358 dotyczący reformy podatków dochodowych znajdujący zastosowanie

do transakcji zbycia i przejęcia przedsiębiorstw, łączenia, podziału i wymiany udziałów) z dnia 8 października 1997 r. (GURI nr 249 z dnia 24 października 1997 r., zwany dalej „dekretem z mocą ustawy 358/1997") rozszerzyła w sposób niezależny system neutralności podatkowej na restrukturyzację spółek znajdujących się na terytorium krajowym, proponując jednocześnie podmiotom gospodarczym alternatywne rozwiązanie polegające na natychmiastowym opodatkowaniu zysku kapitałowego.

11 System neutralności podatkowej został przewidziany w art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997. W takim systemie przekazanie aktywów sektora działalności między spółkami znajdującymi się na terytorium Włoch było neutralne z punktu widzenia podatkowego, pod warunkiem że wartość podatkowa przekazanych aktywów została przypisana akcjom otrzymanym przez spółkę przekazującą i że wartość podatkowa, jaką miały, gdy należały do spółki przekazującej, została przyznana aktywom otrzymanym (przekazanie w ramach systemu neutralności podatkowej).

12 Z tego systemu neutralności podatkowej przewidzianego w art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 wynikała zatem, podobnie jak z systemu przewidzianego w ustawie 218/1990, podwójna rozbieżność wartości podatkowych w stosunku do wartości księgowych, tzn. na poziomie przekazywanych aktywów (księgi spółki przejmującej), jak również na poziomie otrzymanych w zamian za te aktywa akcji (księgi spółki przekazującej).

13 Jako alternatywne rozwiązanie dla natychmiastowego opodatkowania zysku kapitałowego art. 3 dekretu z mocą ustawy 358/1997 przewidywał przy restrukturyzacji zapłatę podatku zastępczego od osiągniętego zysku kapitałowego według stawki 19%. W związku z tym uznaniem istnienia zysku kapitałowego dla celów podatkowych nie wystąpiła rozbieżność między wartościami podatkowymi a wartościami księgowymi aktywów (przekazanie w ramach systemu neutralności rachunkowej).

14 Włoski ustawodawca poprzez legge n° 342 su misure in materia fiscale (ustawę nr 342 dotyczącą przepisów podatkowych) z dnia 21 listopada 2000 r. (dodatek zwykły do GURI nr 276 z dnia 25 listopada 2000 r., zwaną dalej „ustawą 342/2000") wprowadził trzy systemy o charakterze tymczasowym.

15 Pierwszy system wynikający z art. 10 ustawy 342/2000 miał za cel przeszacowanie niektórych aktywów przedsiębiorstw. Ten przepis pozwalał przedsiębiorstwom „na przeszacowanie wartości dóbr materialnych i niematerialnych, z wyjątkiem tych, na których produkcję lub wymianę skierowana jest działalność przedsiębiorstwa, jak również udziałów w tych spółkach zależnych lub w spółkach powiązanych zgodnie z art. 2359 kodeksu cywilnego w sytuacji, gdy udziały te stanowią środki trwałe, w formie, w jakiej pojawiają się w bilansie rocznym odnoszącym się do zakończonego roku obrachunkowego najpóźniej w dniu 31 grudnia 1999 r.".

16 Zgodnie z art. 12 ustawy 342/2000 ten system przeszacowania nakładał obowiązek zapłaty, na podstawie wyższych wartości odnotowanych w bilansie w wyniku przeprowadzenia przeszacowania, podatku zastępczego według stawki 19% w przypadku aktywów podlegających amortyzacji oraz stawki 15% w przypadku aktywów niepodlegających amortyzacji.

17 Drugi system wynikający z art. 14 ustawy 342/2000 miał na celu uzgodnienie, w odniesieniu do aktywów wymienionych w art. 10 ustawy 342/2000, wartości podatkowych z wyższymi wartościami księgowymi odnotowanymi w bilansie rocznym. Artykuł 14 stanowił zatem, że „[p]rzepisy art. 12 mogą być stosowane dla uznania, dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku regionalnego od działalności produkcyjnej, wyższych wartości odnotowanych w bilansie rocznym określonym w art. 10 […] aktywów wymienionych w tymże art. 10".

18 Przeszacowanie, zgodnie z art. 10 ustawy 342/2000 będące transakcją o charakterze księgowym wywołującą skutek podatkowy oraz uzgodnienie na mocy art. 14 tejże ustawy będące transakcją o charakterze podatkowym doprowadzały, w przypadku gdy doszło do ich zbiegu, do tak zwanego przeszacowania „podatkowego" polegającego na przeszacowaniu wartości księgowych odnotowanych w bilansie rocznym w odniesieniu do wartości bieżących i na uzgodnieniu rozbieżnych wartości podatkowych z przeszacowanymi w ten sposób wartościami księgowymi.

19 Trzeci system zmierzał do uzgodnienia wartości podatkowych z wartościami księgowymi odnotowanymi w bilansie rocznym sporządzonym dla spółek objętych restrukturyzacją dokonaną zgodnie z ustawą 218/1990 lub z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997. Artykuły 17–19 ustawy 342/2000 stanowiły w tym względzie:

„*Artykuł 17*

1. Spółki, do których wniesiono udziały określone w art. 7 ust. 2 i 5 [ustawy 218/1990] […] mogą stosować podatek [zastępczy] według stawki 19% mający za podstawę opodatkowania różnicę pomiędzy wartością majątku otrzymanego w wyniku tego przekazania i jego wartością uznaną dla celów podatkowych. Przyjęta wartość majątku jest wartością wynikającą z bilansu rocznego dotyczącego zakończonego roku obrachunkowego przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

2. Różnica podlegająca opodatkowaniu podatkiem zastępczym określonym w ust. 1 jest uważana za uznany dla celów podatkowych koszt majątku, do którego różnica ta może być przypisana począwszy od następnego roku obrachunkowego następującego po roku wskazanym w ust. 1. Ta sama różnica jest uważana za uznany dla celów podatkowych koszt akcji otrzymanych przez spółkę przekazującą lub podmiot przekazujący w granicach ich wartości ukazanej w bilansie rocznym dotyczącym roku obrachunkowego lub okresu zarządzania będącego w toku w dniu bilansowym, określonym w ust. 1. W odniesieniu do tej samej kwoty uważane są zatem za podlegające

opodatkowaniu rezerwy lub fundusze ustanowione na podstawie największych wartości odnotowanych w trakcie przekazania […].

3. Spółki określone w ust. 1 mogą stosować, zamiast podatku zastępczego, o którym mowa w tym samym ustępie, podatek zastępczy w wysokości 15%. W tym przypadku różnica podlegająca opodatkowaniu nie zostaje uznana dla celów podatkowych w odniesieniu do spółki przekazującej lub podmiotu przekazującego.

[…]

5. Z wnioskiem o zastosowanie podatku zastępczego należy występować w deklaracji podatkowej dotyczącej okresu podatkowego trwającego w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Podatek zastępczy należy wpłacić w maksymalnie trzech transzach rocznych tej samej wysokości […]

Artykuł 18

1. W odniesieniu do spółek, które dokonały transakcji przekazania w rozumieniu art. 7 ust. 5 [ustawy 218/1990], różnica pomiędzy wartością otrzymanych akcji i ich wartością uznaną dla celów podatkowych jest uważana za osiągniętą pod warunkiem, że podlega ona, zgodnie z warunkami i w terminach przewidzianych w art. 17, opodatkowaniu podatkiem zastępczym […] według stawki 19%. Przyjęta wartość akcji jest wartością wynikającą z bilansu rocznego dotyczącego zakończonego roku obrachunkowego przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

2. Różnica podlegająca opodatkowaniu podatkiem zastępczym w rozumieniu ust. 1 jest uważana za uznany dla celów podatkowych koszt otrzymanych akcji. Uważane są za podlegające opodatkowaniu rezerwy lub fundusze ustanowione na podstawie największych wartości odnotowanych w trakcie przekazania w wysokości odpowiadającej wyżej wspomnianej różnicy po odliczeniu podatku zastępczego. Różnica ta nie jest uważana za koszt uznany dla celów podatkowych w odniesieniu do spółek przejmujących aktywa […].

Artykuł 19

Przepisy art. 17 stosuje się również do podmiotów, do których przeniesiono aktywa określone w art. 4 ust. 1 [dekretu z mocą ustawy 358/1997]".

20 Artykuł 20 ustawy 342/2000 ustanawiał szczegółowe zasady rządzące zastępczym podatkiem od zysków kapitałowych, który należało zapłacić, oraz związanej z tym ulgi podatkowej na korzyść akcjonariuszy, którzy otrzymują dywidendy pochodzące z zysków kapitałowych uznanych do celów podatkowych.

21 Włoski ustawodawca w art. 3 ust. 1 legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) [ustawy nr 448 w sprawie przepisów dotyczących utworzenia rocznego i wieloletniego budżetu państwa z dnia 28 grudnia 2001 r. (ustawy budżetowej na 2002 r.)] (dodatek zwykły do GURI nr 301 z dnia 29 grudnia 2001 r., zwanej dalej „ustawą 448/2001") rozszerzył możliwość stosowania systemów przeszacowań i uzgodnień wynikających z art. 10 i 14 ustawy 342/2000 na aktywa objęte bilansem rocznym dotyczącym roku obrachunkowego zakończonego przed dniem 31 grudnia 2000 r., w zamian za zapłatę podatku zastępczego według niezmienionych stawek wynoszących 19% w przypadku aktywów podlegających amortyzacji oraz 15% – w przypadku aktywów niepodlegających amortyzacji.

22 W art. 3 ust. 11 ustawy 448/2001 włoski ustawodawca rozszerzył możliwość stosowania systemu uzgodnień przewidzianego w art. 17–19 ustawy 342/2000 na majątek objęty bilansem rocznym dotyczącym roku obrachunkowego będącego w dniu 31 grudnia 2001 r. rokiem bieżącym i ustalił stawki podatku zastępczego na 12% i na 9%, zgodnie z zakresem przyjętego uzgodnienia.

23 Włoski system podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych został zreformowany w 2003 r. przez decreto legislativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (dekret z mocą ustawy nr 344 dotyczący reformy podatku dochodowego od osób prawnych przeprowadzonej zgodnie z art. 4 ustawy nr 80 z dnia 7 kwietnia 2003 r.) z dnia 12 grudnia 2003 r. (dodatek zwykły do GURI nr 291 z dnia 16 grudnia 2003 r.).

24 Włoski ustawodawca za pomocą legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) [ustawy nr 350 w sprawie przepisów dotyczących utworzenia rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawy budżetowej na 2004 r.)] z dnia 24 grudnia 2003 r. (dodatek zwykły do GURI nr 299 z dnia 27 grudnia 2003 r., zwanej dalej „ustawą 350/2003") ponownie rozszerzył możliwość stosowania systemów przeszacowań i uzgodnień ustanowionych w ustawie 342/2000.

25 Artykuł 2 ust. 25 ustawy 350/2003 stanowi:

„Zawarte w art. 10 [ustawy 342/2000] sformułowanie »zamkniętego najpóźniej w dniu 31 grudnia 1999 r.« zostaje zastąpione sformułowaniem »zamkniętego najpóźniej w dniu 31 grudnia 2002 r.«. Podatek zastępczy należny na podstawie przepisów określonych w niniejszym ustępie należy zapłacić w trzech rocznych ratach przed terminem płatności wpłaty salda podatku dochodowego, odpowiednio według następujących stawek: 50% w 2004 r., 25% w 2005 r. i 25% w 2006 r.".

26 Przepis ten zmienił zatem art. 10 ustawy 342/2000, pozwalając przedsiębiorstwom na zastosowanie mechanizmu dobrowolnego przeszacowania dotyczącego aktywów wymienionych w bilansie rocznym dotyczącym roku obrachunkowego zamkniętego najpóźniej w dniu 31 grudnia 2002 r.

27 Przepis ten zezwolił również przedsiębiorstwom na skorzystanie z systemu uzgodnień przewidzianego w art. 14 ustawy 342/2000. Artykuł 14 przyznawał im bowiem możliwość korzystania z systemu uzgodnień dla tych samych aktywów jak te, które mogą być objęte mechanizmem przeszacowania przewidzianym w art. 10 ustawy 342/2000. W konsekwencji zezwolono wszystkim przedsiębiorstwom na zniesienie rozbieżności pomiędzy podatkową a księgową wartością aktywów w zamian za zapłatę podatku zastępczego wynoszącego 19% w przypadku uzgodnień dotyczących aktywów podlegających amortyzacji oraz 15% w przypadku uzgodnień aktywów niepodlegających amortyzacji.

28 Artykuł 2 ust. 26 ustawy 350/2003 stanowi:

„Przepisy przewidziane w art. 17, 18 i 20 [ustawy 342/2000] mogą być również stosowane do majątku objętego bilansem rocznym dotyczącym roku obrachunkowego będącego w dniu 31 grudnia 2003 r. rokiem bieżącym. W tym przypadku stawka podatku zastępczego wynosząca 19% zostaje zredukowana do 12%, a stawka wynosząca 15% – do 9%. Podatek zastępczy należny na podstawie przepisów określonych w niniejszym ustępie należy zapłacić w trzech rocznych wolnych od odsetek ratach przed terminem płatności wpłaty salda podatku dochodowego, odpowiednio według następujących stawek: 50% w 2004 r., 25% w 2005 r. i 25% w 2006 r. Z wnioskiem o zastosowanie podatku zastępczego należy występować w deklaracji podatkowej dotyczącej okresu podatkowego, w którym dokonano opodatkowania wartości".

29 Przepis ten, który rozszerzył możliwość stosowania art. 17, 18 i 20 ustawy 342/2000 i obniżył stawki podatku zastępczego do 12% i 9% w zależności od zakresu uzgodnień, nie rozszerzył możliwości stosowania art. 19 tej ustawy dotyczącego możliwości uzgodnień na aktywa przekazane przez spółki w ramach systemu neutralności podatkowej zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997.

Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja

30 Po przeprowadzeniu badania wstępnego art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 Komisja Wspólnot Europejskich, stwierdzając, że przepis ten zdaje się stanowić pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem, zawiadomiła Republikę Włoską pismem z dnia 30 maja 2007 r. o swojej decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 88 ust. 2 WE (zwanej dalej „decyzją o wszczęciu postępowania"). Decyzja ta została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* z dnia 7 lipca 2007 r. (Dz.U. C 154, s. 15).

31 W odpowiedzi na wezwanie skierowane do Republiki Włoskiej i do zainteresowanych stron Komisja otrzymała uwagi tak od Republiki Włoskiej, jak również w szczególności od grupy bankowej Paribas, do której należy Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).

32 W dniu 11 marca 2008 r. Komisja wydała decyzję 2008/711/WE w sprawie pomocy państwa C 15/07 (ex NN 20/07) udzielonej przez Włochy w zakresie zachęt podatkowych dla niektórych instytucji kredytowych będących przedmiotem restrukturyzacji (Dz.U. L 237, s. 70, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją").

33 W zaskarżonej decyzji Komisja, po opisaniu przepisów regulujących opodatkowanie zysków kapitałowych we włoskim systemie podatkowym (motywy 13–56 zaskarżonej decyzji), postępowania administracyjnego i uwag Republiki Włoskiej oraz zainteresowanych stron, przystąpiła do oceny art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 w świetle przepisów dotyczących pomocy państwa.

34 Po podniesieniu, iż przesłanka istnienia pomocy państwa dotycząca użycia zasobów państwowych została spełniona (motyw 81 zaskarżonej decyzji), Komisja zbadała przesłankę dotyczącą istnienia selektywnej korzyści i to, czy korzyść ta jest uzasadniona z punktu widzenia charakteru systemu (motywy 82–107 zaskarżonej decyzji).

35 W tych ramach Komisja przypomniała swe stanowisko, zgodnie z którym systemy neutralności podatkowej ustanowione przez ustawę 218/1990 i przez art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 nie stanowią pomocy państwa, ponieważ odroczenie podatku związane z obowiązującą neutralnością podatkową jest uzasadnione logiką systemu podatkowego (motywy 82–86 zaskarżonej decyzji).

36 W odniesieniu do systemu uzgodnień podatkowych ustanowionego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 Komisja stwierdziła, że przyznaje on prawo do podwyższenia wartości podatkowej, za którą należałoby uiścić zwykły podatek dochodowy od osób prawnych, gdyby nie specjalny podatek zastępczy, taki jak ten będący przedmiotem niniejszej sprawy. Komisja wskazała, że jej zdaniem ustalenie podatku zastępczego o obniżonej stawce może być co do zasady uzasadnione z tego względu, że taki podatek stanowi środek techniczny mający na celu ułatwienie uznawania wartości zysków kapitałowych dla celów podatkowych.

37 Komisja dodała jednak, że podobne preferencyjne uzgodnienie podatkowe może być uznane za uzasadnione tylko wtedy, gdy obiektywnie można je zastosować na tych samych warunkach w odniesieniu do wszystkich przypadków uznania dla celów podatkowych porównywalnych zysków kapitałowych, takich jak zyski wynikające z innych restrukturyzacji nieprzewidzianych w ustawie 218/1990, w tym również restrukturyzacji obejmujących inne instytucje kredytowe (motyw 88 zaskarżonej decyzji).

38 Komisja uznała, że uzgodnienia przewidziane w ustawach 342/2000 i 448/2001, dostępne w zamian za zapłatę podatku zastępczego stosowanego na tych samych warunkach w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, które postanowiły uznać zyski kapitałowe wypracowane w poprzednich latach, ale tymczasowo nieuznane zgodnie z ustawą 218/1990 lub dekretem z mocą ustawy 358/1997, stanowią środki podatkowe o charakterze ogólnym, które są uzasadnione z punktu widzenia logiki systemu podatkowego i zatem nie stanowią pomocy państwa (motyw 89 zaskarżonej decyzji).

39 Komisja była jednak zdania, że uzgodnienie podatkowe z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie stanowiło środka o charakterze ogólnym, ponieważ można je było stosować do zysków kapitałowych osiągniętych przez niektóre instytucje kredytowe i to wyłącznie w następstwie restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990 (motywy 90, 93 zaskarżonej decyzji).

40 Komisja stwierdziła, że ten system podatkowy wiązał się z przyznaniem korzyści równej różnicy pomiędzy podatkiem rzeczywiście uiszczonym w celu uzgodnienia wartości aktywów a zwykłym podatkiem, który zostałby uiszczony, gdyby uzgodnienie to zostało przeprowadzone na podstawie przepisów innych niż art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 (motyw 91 zaskarżonej decyzji) i zauważyła ponadto, że podatek zastępczy został zapłacony w trzech wolnych od odsetek ratach rocznych, podczas gdy zwykły podatek w całości był należny w 2004 r. (motyw 92 zaskarżonej decyzji).

41 Komisja przytoczyła uwagi zainteresowanych stron, zgodnie z którymi, po pierwsze, żaden z dziewięciu beneficjentów spornego systemu nie byłby gotów uzgodnić wartości swoich aktywów, gdyby miał z tego tytułu być obciążony zwykłym podatkiem; po drugie, pozostałe spółki, które nie były przedmiotem restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990, miały skorzystać z dorozumianego systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 na zasadach ogólnych, zasadniczo równoważnych z tymi, które przewidziano w art. 14 ustawy 342/2000 i, po trzecie, należałoby uwzględnić podatki zapłacone w dniu pierwotnego przekazania aktywów, co spowodowałoby, że faktycznie nie powstałaby żadna korzyść (motywy 94, 95 zaskarżonej decyzji).

42 Komisja utrzymywała jednak, że „system, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie stanowi uzgodnienia podatkowego nieuzgodnionych wartości pochodzących z restrukturyzacji neutralnej pod względem podatkowym, lecz – system przeszacowania podatkowego, który umożliwia wypracowanie zawieszonych zysków kapitałowych pochodzących z dostosowania do wartości bieżącej wartości podatkowej aktywów posiadanych przez spółki będące beneficjentami systemu". Komisja „oceni[ł]a, że oba te systemy nie są porównywalne, oraz [była] ponadto zdania, że system uzgodnień podatkowych, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie jest równoważny z systemem uzgodnień podatkowych, o którym mowa w art. 2 ust. 26 tej ustawy, wziąwszy pod uwagę różnicę pomiędzy ustawowymi stawkami podatku zastępczego przewidzianymi przez te systemy" (motyw 96 zaskarżonej decyzji).

43 Komisja stwierdziła zatem, że spółki, które uzgodniły wartość podatkową swoich aktywów zgodnie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, odniosły szczególną korzyść w postaci różnicy pomiędzy stawką podatku zwykłego od uznanych zysków a specjalnym podatkiem zastępczym od tych samych zysków (motyw 97 zaskarżonej decyzji).

44 Komisja po przytoczeniu argumentu zainteresowanych stron, zgodnie z którym, po pierwsze, niższa stawka podatku zastępczego przewidziana w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie była selektywna, ponieważ była uzasadniona okolicznościami faktycznymi i prawnymi opodatkowania zysków kapitałowych pochodzących z restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990 i, po drugie, Republika Włoska nie mogłaby po upływie tylu lat legalnie opodatkować tych zysków kapitałowych jako zysków pochodzących z innego rodzaju restrukturyzacji (motyw 98 zaskarżonej decyzji), uznała, że, pomimo swej specyfiki, system częściowej neutralności podatkowej zgodny z ustawą 218/1990 równoważny jest co do zasady z systemem całkowitej neutralności podatkowej objętym dekretem z mocą ustawy 358/1997 i że włoski ustawodawca powinien był zastosować te same procedury, gdy zarządził, w 2003 r., uznanie do celów podatkowych zawieszonych zysków kapitałowych (motyw 99 zaskarżonej decyzji).

45 W motywie 100 zaskarżonej decyzji Komisja oceniła ponadto, że stosowanie niższej stawki podatku nie może być po prostu uznane za rekompensatę za bardziej korzystne opodatkowanie zysków kapitałowych pochodzących z restrukturyzacji sektora bankowego zgodnie z ustawą 218/1990, podzielonych pomiędzy akcjonariuszy w formie dywidendy, przyjmując za punkt odniesienia opodatkowanie zysków kapitałowych podzielonych w formie dywidendy pochodzących z innych neutralnych pod względem podatkowym restrukturyzacji. Zdaniem Komisji nie można zgodzić się z takim stanowiskiem, ponieważ opodatkowanie zysków różnego rodzaju podatkami zastępczymi nie może być zawsze uzasadniane różnicami w obciążeniach podatkowych mających zastosowanie, w przypadku gdy zawieszone zyski kapitałowe zostaną rozdzielone w formie dywidend. Komisja zwróciła uwagę, że dopuszczenie podobnego uzasadnienia równałoby się ze zgodą na stosowanie różnych stawek podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do wybranych podmiotów tylko dlatego, iż te ostatnie wzięły udział w określonym rodzaju restrukturyzacji faworyzowanym przez państwo.

46 Komisja uznała ponadto, że korzyść podatkowa wynikająca ze stosowania systemu uzgodnień przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie może być uważana za korzyść małej wagi, to znaczy de minimis, że rzekoma niewielka skala tej korzyści

finansowej nie jest sama w sobie wystarczającym powodem, żeby wykluczyć uznanie środka za pomoc i że nie można wreszcie powołać się na wyjątek wynikający z zastosowania zasady de minimis w odniesieniu do nieprzejrzystego środka pomocy (motywy 101, 102 zaskarżonej decyzji).

47 Komisja uznała ponadto, że system uzgodnień oparty na art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie stanowi dostosowania systemu powszechnego do specyfiki sektora bankowego, ale raczej przyznanie selektywnej korzyści prowadzącej do wzrostu konkurencyjności instytucji kredytowych będących przedmiotem określonego rodzaju restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990. Ponadto system ten nie jest zdaniem Komisji tylko wznowieniem systemu wprowadzonego przez ustawę 342/2000 ze względu na to, że uzgodnienie w rozumieniu ustawy 350/2003 miało bardziej ograniczony zakres niż uzgodnienie przewidziane przez ustawę 342/2000 (motywy 105, 106 zaskarżonej decyzji).

48 Komisja uznała, że korzyść przyznana niektórym instytucjom finansowym na mocy ustawy 350/2003, polegająca na zastosowaniu specjalnego podatku zastępczego w odniesieniu do zysków osiągniętych dzięki przekazaniu pewnych aktywów zamiast zwykłej stawki podatku, jest specjalnym przywilejem, który nie jest uzasadniony specyfiką systemu podatkowego (motyw 107 zaskarżonej decyzji).

49 Po stwierdzeniu, że przesłanki dotyczące zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi zostały spełnione (motywy 108–110 zaskarżonej decyzji) i żadne z odstępstw przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 WE nie znalazło zastosowania (motywy 111–116 zaskarżonej decyzji), Komisja stwierdziła, iż rozpatrywany system jest niezgodny ze wspólnym rynkiem (motyw 117 zaskarżonej decyzji).

50 Komisja przyjęła w odniesieniu do bezprawnej pomocy, że należy nakazać jej odzyskanie, lecz była zdania, że to odzyskanie powinno dotyczyć wyłącznie „różnicy między kwotą zapłaconą przez beneficjenta a podatkiem, który zapłaciłby on, gdyby skorzystał z innych systemów podatkowych dostępnych w tamtym czasie". Komisja oceniła, że w niniejszym przypadku stosowanie alternatywnego systemu przeszacowania podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie stanowi wyboru czysto hipotetycznego, ale rozsądną opcję, z której mogliby skorzystać przedmiotowi beneficjenci w celu uznania podatkowego wartości rynkowej swoich aktywów (motyw 118 zaskarżonej decyzji). Komisja uznała bowiem, że choć uzgodnienie i przeszacowanie nie są operacjami równoważnymi, gdyby w tamtym czasie system uzgodnienia nie był dostępny, zainteresowane instytucje finansowe z pewnością wybrałyby powszechny system przeszacowania, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 (motyw 119 zaskarżonej decyzji).

51 Komisja stwierdziła zatem, że odzyskanie pomocy ma zostać ograniczone wyłącznie do różnicy pomiędzy podatkiem należnym z tytułu przeszacowania posiadanych aktywów w myśl art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 a podatkiem faktycznie zapłaconym zgodnie z art. 2 ust. 26 tej ustawy (motyw 120 zaskarżonej decyzji).

52 Komisja zdecydowała więc, co następuje:

„*Artykuł 1*

Szczególny [ustanawiający odstępstwa] system podatkowy, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, wprowadzony w życie przez [Republikę Włoską] stanowi pomoc państwa i jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Artykuł 2

[Republika Włoska znosi] system, o którym mowa w art. 1.

Artykuł 3

1. [Republika Włoska podejmuje] wszelkie środki konieczne do odzyskania od beneficjentów pomocy udzielonej poprzez zastosowanie podatku zastępczego przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 w związku z uznaniem do celów podatkowych zysków kapitałowych pochodzących z restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990, czyli pomocy, która już została oddana do dyspozycji tych beneficjentów w sposób niezgodny z prawem.

2. Kwota do odzyskania ograniczona jest wyłącznie do różnicy pomiędzy podatkiem, który zostałby zapłacony, gdyby beneficjenci pomocy zastosowali system przeszacowania podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a podatkiem faktycznie zapłaconym w myśl art. 2 ust. 26 tejże ustawy […].

3. Zwrot [odzyskanie] ma nastąpić niezwłocznie oraz zgodnie z procedurami określonymi przez przepisy wewnętrzne, pod warunkiem że umożliwiają one natychmiastowe i skuteczne wykonanie niniejszej decyzji.

[…]

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Republiki Włoskiej".

Przebieg postępowania i żądania stron

53 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 sierpnia 2008 r. skarżące BNP Paribas (zwana dalej „BNP") i BNL wniosły niniejszą skargę.

54 Na podstawie sprawozdania sędziego sprawozdawcy Sąd (piąta izba) zdecydował o otwarciu procedury ustnej. Na rozprawie w dniu 21 stycznia 2010 r. wysłuchane zostały wystąpienia stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.

55 Strona skarżąca zwraca się do Sądu o:

— stwierdzenie dopuszczalności skargi;

— stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.

56 Komisja wnosi do Sądu o:

— odrzucenie skargi jako niedopuszczalnej;

— tytułem żądania ewentualnego, oddalenie skargi jako bezzasadnej;

— obciążenie skarżących kosztami postępowania.

Co do prawa

W przedmiocie dopuszczalności

Argumenty stron

57 Mimo że Komisja nie podniosła zarzutu niedopuszczalności w odrębnym piśmie w rozumieniu art. 114 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem, kwestionuje ona dopuszczalność skargi. Jej zdaniem bowiem zaskarżona decyzja, w której uznała ona rozpatrywany system podatkowy za bezprawnie przyznaną i niezgodną ze wspólnym

rynkiem pomoc państwa oraz w której nakazała ona Republice Włoskiej odzyskanie przyznanej pomocy, jest aktem o zasięgu ogólnym. Zdaniem Komisji okoliczność, że skarżące są rzeczywistymi beneficjentami tego systemu, nie powoduje zaś przyznania im statusu osób, których decyzja dotyczy indywidualnie, mającymi legitymację do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności.

58 Komisja opiera swe zastrzeżenia na orzecznictwie Trybunału i Sądu, które miało wielokrotnie uznać za niedopuszczalne skargi złożone przez aktualnych lub potencjalnych beneficjentów systemu pomocy przeciwko decyzjom stwierdzającym niezgodność tych systemów ze wspólnym rynkiem.

59 Komisja nie pomija wyroków Sądu, które, przeciwnie, zmierzają do stwierdzenia dopuszczalności niektórych skarg wniesionych przez beneficjentów systemów pomocy uznanych za niezgodne ze wspólnym rynkiem, a to z tego względu, iż skarżące były zobowiązane zwrócić przekazaną im zgodnie z tymi systemami pomoc. Komisja wątpi jednak, aby to orzecznictwo było zgodne z zasadami rządzącymi skargami o stwierdzenie nieważności złożonymi przez jednostki.

60 Tytułem żądania ewentualnego, w przypadku gdy Sąd orzekłby, że status rzeczywistego beneficjenta pozwala na stwierdzenie dopuszczalności skargi, Komisja twierdzi, co do zasady, że BNL nie ma legitymacji procesowej ze względu na brak możliwości bycia uznaną za rzeczywistego beneficjenta tych środków, a to ze względu na to, iż spółka będąca właścicielem przedsiębiorstwa, któremu przekazano wówczas aktywa w ramach systemu częściowej neutralności podatkowej przewidzianej w art. 7 ustawy 218/1990 (zwana dalej „dawną BNL"), została włączona do BNP. Okoliczność, że BNL otrzymała w drodze przekazania sektor działalności bankowej dawnej BNL, nie miała nic wspólnego ze skorzystaniem z pomocy i z jej zwrotem. Tytułem żądania w dalszej kolejności ewentualnego, jeżeli okazałoby się, z powodów nieznanych Komisji, że to BNL, a nie BNP, musi dokonać zwrotu pomocy, skarga byłaby niedopuszczalna ze względu na to, że została wniesiona przez BNP.

61 Skarżące kwestionują argumentację Komisji. Orzecznictwo wyraźnie uznało istnienie indywidualnego interesu rzeczywistych beneficjentów przyznanej pomocy, o której mowa w decyzji Komisji uznającej ją za niezgodną ze wspólnym rynkiem i nakładającej na państwo członkowskie obowiązek odzyskania wypłaconej pomocy.

62 Co się tyczy podniesionego przez Komisję pomocniczo argumentu, jest on zdaniem skarżących pozbawiony znaczenia dla sprawy, ponieważ skarga jest dopuszczalna w odniesieniu do przynajmniej jednej z dwóch skarżących.

Ocena Sądu

63 Należy podnieść, że osoba fizyczna lub prawna może wnieść skargę o stwierdzenie nieważności decyzji skierowanej do innej osoby wyłącznie w sytuacji, jeśli decyzja ta dotyczy jej bezpośrednio i indywidualnie.

64 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem osoba fizyczna lub prawna, która nie jest adresatem decyzji, może utrzymywać, że decyzja ta dotyczy jej indywidualnie tylko wtedy, gdy ma ona wpływ na jej sytuację ze względu na szczególne dla niej cechy charakterystyczne lub na sytuację faktyczną, która odróżnia ją od wszelkich innych osób i w związku z tym indywidualizuje w sposób podobny jak adresata decyzji (wyroki Trybunału: z dnia 15 lipca 1963 r. w sprawie 25/62 Plaumann przeciwko Komisji, Rec. s. 197, 223; z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-321/95 P Greenpeace Council i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-1651, pkt 7, 28).

65 Zgodnie z tym Trybunał orzekł, że przedsiębiorstwo nie ma w zasadzie legitymacji do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji zakazującej wprowadzenia systemu pomocy sektorowej, jeżeli decyzja ta dotyczy przedsiębiorstwa wyłącznie z powodu jego przynależności do tego sektora oraz posiadanego przez nie charakteru potencjalnego beneficjenta wspomnianego systemu pomocy. W odniesieniu do tego przedsiębiorstwa taka decyzja stanowi bowiem środek o charakterze ogólnym, stosowany w określonych obiektywnie sytuacjach oraz wywołujący skutki prawne względem pewnej kategorii osób określonych w sposób ogólny i abstrakcyjny (zob. wyroki Trybunału: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-298/00 P Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4087, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-519/07 P Komisja przeciwko Koninklijke Friesland Campina, Zb.Orz. s. I-8495, pkt 53; zob. podobnie także wyrok Trybunału z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 67/85, 68/85 i 70/85 Kwekerij van der Kooy i in. przeciwko Komisji, Rec. s. 219, pkt 15).

66 W wyroku z dnia 19 października 2000 r. w sprawach połączonych C-15/98 i C-105/99 Włochy i Sardegna Lines przeciwko Komisji, Rec. s. I-8855, pkt 34 i 35 Trybunał orzekł też jednak, że ze względu na to, iż decyzja rozpatrywana w tamtej sprawie dotyczyła przedsiębiorstwa skarżącej nie tylko jako przedsiębiorstwa działającego w sektorze żeglugi morskiej na Sardynii i potencjalnego beneficjenta systemu pomocy dla sardyńskich armatorów, ale również jako rzeczywistego beneficjenta pomocy indywidualnej przyznanej na podstawie tego systemu, której to odzyskanie zostało nakazane przez Komisję, rzeczona decyzja dotyczyła tego przedsiębiorstwa indywidualnie, a zatem jego skarga na tę decyzję była dopuszczalna (zob. podobnie również ww. w pkt 65 wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 39).

67 Należy więc sprawdzić, czy skarżące są rzeczywistymi beneficjentami pomocy indywidualnej przyznanej na podstawie systemu pomocy, której odzyskanie zostało nakazane przez Komisję (zob. podobnie wyroki Sądu: z dnia 20 września 2007 r. w sprawie T-136/05 Salvat père & fils i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-4063, pkt 70; z dnia 4 marca 2009 r. w sprawie T-445/05 Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-289, pkt 49).

68 W pismach procesowych złożonych do Sądu skarżące podniosły w tym zakresie trzy twierdzenia, które nie są kwestionowane przez Komisję.

69 Po pierwsze, dawna BNL, gdy była właścicielem przedsiębiorstwa prowadzącego działalność bankową, na którego korzyść dokonano przekazania w systemie neutralności podatkowej zgodnie z ustawą 218/1990, skorzystała, w swej deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy za 2003 r., przedstawionej w dniu 29 października 2004 r., z systemu uzgodnień przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 w odniesieniu do aktywów należących do tego przedsiębiorstwa.

70 Po drugie, w dniu 1 października 2007 r. dawna BNL przekazała swój sektor działalności bankowej we Włoszech, włączając w to aktywa, w odniesieniu do których skorzystała z wyżej wspomnianego systemu uzgodnień, nowo utworzonej spółce akcyjnej pod nazwą Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), która jest drugą skarżącą.

71 Po trzecie, w tym samym dniu, natychmiast po przekazaniu dawna BNL została, na skutek przejęcia, połączona z BNP, będącą pierwszą skarżącą, a BNP przejęła w wyniku tej operacji prawa i obowiązki dawnej BNL, wstępując zatem w miejsce dawnej BNL w odniesieniu do stosunków prawnych, w których uczestniczyła ta ostatnia, włączając w to postępowania wszczęte przed połączeniem.

72 Z powyższego wynika, że korzyść uzyskana przez dawną BNL na podstawie spornego systemu została przekazana albo BNP przy połączeniu na skutek przejęcia, o którym mowa w poprzednim punkcie, albo BNL przy przekazaniu tej spółce sektora działalności bankowej dawnej BNL i że wobec tego BNP albo BNL powinna zostać uznana za rzeczywistego beneficjenta pomocy przyznanej zgodnie ze spornym systemem i w tym zakresie zaskarżona decyzja dotyczy ich indywidualnie.

73 Skarżące w odpowiedzi na pytanie zadane przez Sąd wskazały, że to BNP ze względu na wyżej wspomniane połączenie na skutek przejęcia była rzeczywistym beneficjentem spornego przepisu, co zostało odnotowane w protokole z rozprawy.

74 Wynika stąd, że zaskarżona decyzja dotyczy BNP indywidualnie.

75 Co się tyczy, w odniesieniu do tej skarżącej, przesłanki istnienia bezpośredniego oddziaływania, należy stwierdzić, że ze względu na to, iż art. 3 zaskarżonej decyzji nakłada na Republikę Włoską obowiązek podjęcia wszelkich środków koniecznych do odzyskania od beneficjentów pomocy udzielonej poprzez zastosowanie podatku zastępczego przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, decyzja ta dotyczy tej skarżącej indywidualnie jako rzeczywistego beneficjenta pomocy.

76 W świetle powyższych rozważań niniejsza skarga jest dopuszczalna w zakresie, w jakim dotyczy BNP.

77 Jako że chodzi o jedną i tę samą skargę, nie należy badać legitymacji czynnej drugiej skarżącej (zob. wyrok Sądu z dnia 3 września 2009 r. w sprawie T-326/07 Cheminova i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-4877, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. podobnie także wyroki Sądu: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawach połączonych od T-447/93 do T-449/93 AITEC i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-1971, pkt 82; z dnia 22 października 1996 r. w sprawie T-266/94 Skibsværftsforeningen i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-1399, pkt 51, 52; z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-127/99, T-129/99 i T-148/99 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-1275, pkt 52).

Co do istoty

78 Skarżące podnoszą dwa zarzuty stwierdzenia nieważności. Pierwszy zarzut dotyczy naruszenia art. 87 ust. 1 WE w zakresie, w jakim Komisja niesłusznie stwierdziła istnienie pomocy państwa w odniesieniu do systemu, który nie przynosi korzyści w rozumieniu tego przepisu. Drugi zarzut dotyczy naruszenia obowiązku uzasadnienia wynikającego z błędu dotyczącego okoliczności faktycznych.

79 Należy zbadać najpierw drugi spośród tych zarzutów.

W przedmiocie zarzutu drugiego dotyczącego naruszenia obowiązku uzasadnienia wynikającego z błędu dotyczącego okoliczności faktycznych

— Argumenty stron

80 Skarżące zarzucają Komisji nieuwzględnienie w zaskarżonej decyzji systemu uzgodnień określonego w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, który to system powinien był zostać porównany z systemem z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003. Zarówno władze włoskie, jak i skarżące jednakże wskazały Komisji w formalnym postępowaniu wyjaśniającym, że powinna ona dokonać takiego porównania pomiędzy dwoma systemami w celu ustalenia, czy ten drugi system, rozpatrywany jako całość, przysparza jakiejkolwiek korzyści w stosunku do tego pierwszego.

81 Komisja zaś w praktyce zrezygnowała z przeprowadzenia tego porównania, opierając się jedynie na stwierdzeniu, że w 2000 r. i w 2001 r. ustawodawca rozszerzył zakres stosowania systemu uzgodnień zastrzeżonego początkowo dla instytucji objętych restrukturyzacją przewidzianą w ustawie 218/1990 na spółki przejmujące aktywa przekazane zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, podczas gdy w ustawie 350/2003 nie dokonał on już tego rozszerzenia. Komisja z zasady odrzuciła zastrzeżenia władz włoskich i skarżących, nie przedstawiając w zaskarżonej decyzji jakiejkolwiek uzasadnionej odpowiedzi, lecz ograniczając się do stwierdzenia, że uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 ma zastosowanie tylko do spółek przejmujących aktywa przekazane zgodnie z ustawą 218/1990, a nie – do wszystkich spółek, których dotyczą transakcje przekazania aktywów.

82 Zaskarżona decyzja opiera się bowiem zdaniem skarżących na błędnym przekonaniu, że ustawa 350/2003 przewidziała tylko system uzgodnień z jego art. 2 ust. 26, nie przewidując żadnego innego systemu uzgodnień mającego zastosowanie ogólne. To stanowisko wynika jednoznacznie z motywu 96 zaskarżonej decyzji.

83 Jednakże art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 zmienił brzmienie art. 10 ustawy 342/2000 w sposób pozwalający przedsiębiorstwom na zastosowanie mechanizmu dobrowolnego przeszacowania dotyczącego aktywów „wymienionych w bilansie rocznym dotyczącym roku obrachunkowego zamkniętego najpóźniej w dniu 31 grudnia 2002 r.". Czyniąc to w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, ustawodawca zezwolił w dorozumiany sposób tym samym przedsiębiorstwom również na skorzystanie z systemu uzgodnień przewidzianego w art. 14 ustawy 342/2000. Ten ostatni przepis przyznawał im bowiem możliwość korzystania z systemu uzgodnień dla tych samych aktywów, jak aktywa, które mogą być objęte mechanizmem przeszacowania przewidzianym w art. 10 ustawy 342/2000. W konsekwencji zezwolono wszystkim przedsiębiorstwom na zniesienie rozbieżności pomiędzy podatkową a księgową wartością aktywów w zamian za zapłatę podatku zastępczego wynoszącego 19% w przypadku uzgodnień dotyczących aktywów podlegających amortyzacji oraz 15% w przypadku uzgodnień aktywów niepodlegających amortyzacji.

84 Na okoliczność faktyczną, że ten system uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 został rzeczywiście zastosowany i był dostępny dla wszystkich zainteresowanych przedsiębiorstw, wskazują, zdaniem skarżących, akta sprawy.

85 Skarżące dodają, że, w przypadku gdy Komisja dokonałaby porównania pomiędzy systemem uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 i tym z art. 2 ust. 25 tejże ustawy, stwierdziłaby, iż pierwszy system nie przysparza żadnej korzyści gospodarczej w porównaniu z drugim. Wyjaśnienia dostarczone przez Komisję w odpowiedzi na skargę w celu uzasadnienia nieuwzględnienia tego drugiego systemu uzgodnień stanowią zdaniem skarżących próbę uzasadnienia ex post, a zatem – niedopuszczalnego.

86 Komisja podnosi, że zarówno w jej opinii, jak i opinii skarżących zakres zastosowania art. 14 ustawy 342/2000 został rozszerzony przez art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003. Nie ma to jednak wpływu na poprawne uzasadnienie zawarte w motywie 96 zaskarżonej decyzji, które wskazuje na to, że art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 rozszerzył zakres zastosowania przepisów o charakterze innym niż przepisy, których zakres zastosowania został rozszerzony przez ust. 26 tego samego artykułu. O ile prawdą jest, że motyw ten mógł się odnosić wyraźniej zarówno do przeszacowania, jak i do uzgodnienia, których to obydwu operacji zakres zastosowania został rozszerzony przez art. 2 ust. 25, w każdym razie podstawowe rozumowanie jest jasne i przeciwstawia „uzgodnieni[e] podatkow[e] nieuzgodnionych wartości pochodzących [wynikających] z restrukturyzacji neutralnej pod względem podatkowym" „wypracowani[u] odroczonych [zawieszonych] zysków kapitałowych pochodzących [wynikających] z dostosowania do wartości bieżącej wartości podatkowej aktywów posiadanych przez spółki będące beneficjentami systemu".

87 Różnica pomiędzy tymi dwoma sytuacjami jest ponadto wyjaśniona w motywie 56 zaskarżonej decyzji. Podczas gdy zyski kapitałowe dotyczące zbycia i restrukturyzacji spółek, które są realizowane poprzez wymianę aktywów, są osiągnięte, lecz zostają zawieszone, te, które są „tylko ujęte", nie pozostają związane z „wcześniejszą realizacją". Inaczej mówiąc, uzgodnienia, o których mowa w art. 14 ustawy 342/2000,

odnoszą się do nieosiągniętych zysków kapitałowych, które są doskonale porównywalne z zyskami kapitałowymi z przeszacowania określonymi w art. 10 tejże ustawy, co wyjaśnia, dlaczego obiektywne ramy stosowania i stawki są takie same dla obydwu instrumentów.

88 Ta zasadnicza analogia pomiędzy tymi dwoma instrumentami związana jest z przeszacowaniem zgodnie z art. 10 ustawy 342/2000 i uzgodnieniami zgodnie z art. 14 tejże ustawy oraz odróżnia je zasadniczo od uzgodnień zysków kapitałowych już osiągniętych przy przekazaniu aktywów i restrukturyzacji spółek przewidzianych w art. 17 tejże ustawy.

89 Komisja nie popełniła zatem wskazanego przez skarżące błędu dotyczącego okoliczności faktycznych, ani też nie można zarzucić jej braku uzasadnienia, który ten błąd pociągnąłby za sobą. Komisja uznała, że uzgodnienie już osiągniętych zysków kapitałowych przy przekazaniu i restrukturyzacji spółek, które zgodnie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 jest zastrzeżone dla instytucji kredytowych restrukturyzowanych zgodnie z ustawą 218/1990, mogło zostać porównane tylko do podobnego środka o charakterze ogólnym wynikającego z art. 19 ustawy 342/2000, który obowiązywał do tego czasu, lecz jego zakres stosowania nie został rozszerzony. Komisja mogła zatem stwierdzić, że omawiana korzyść, która była ogólna, stała się szczególna i mogła słusznie dojść do wniosku, że chodziło o pomoc państwa.

90 Wreszcie Komisja niewątpliwie uznała, że należy ograniczyć odzyskanie pomocy do różnicy pomiędzy, z jednej strony, podatkiem, który należy uiścić w odniesieniu do przeszacowania, o którym mowa w art. 10 ustawy 342/2000 i w odniesieniu do uzgodnienia nieosiągniętych zysków kapitałowych, o których mowa w art. 14 tejże ustawy, przy czym zakres zastosowania tych dwóch artykułów został rozszerzony przez art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a, z drugiej strony, podatkiem rzeczywiście zapłaconym zgodnie z art. 17 ustawy 342/2000, którego zakres zastosowania został rozszerzony przez art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003. Jednakże, nawet zgadzając się z powyższym, w przypadku gdy wybór ten byłby niespójny w stosunku do rozumowania przedstawionego w celu stwierdzenia istnienia pomocy państwa, ta niespójność byłaby korzystna dla beneficjentów systemu, do których należą skarżące, którzy nie mieliby

żadnego interesu w jej kwestionowaniu. Jest zatem jasne, że w przypadku stwierdzenia nieważności z powodu braku uzasadnienia Komisja powinna ponownie zbadać omawiany środek i wydać nową decyzję.

91 Komisja ocenia, że, w każdym razie, drugi zarzut jest pozbawiony znaczenia dla sprawy. Z jednej strony, w sytuacji gdy skarżące twierdzą, że uzgodnienie zgodne z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 i uzgodnienie zgodne z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 stanowią dwa odmienne instrumenty, nawet jeśli opierają się one na względach odmiennych od przedstawionych przez Komisję, bardziej szczegółowe porównanie tych dwóch instrumentów nie mogło zmienić wniosków zawartych w zaskarżonej decyzji.

92 Z drugiej strony i jak już wskazano, Komisja w zaskarżonej decyzji ograniczyła odzyskanie pomocy do różnicy pomiędzy podatkiem, który zostałby zapłacony, gdyby beneficjenci spornego systemu zastosowali system przeszacowania podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a podatkiem rzeczywiście zapłaconym w myśl art. 2 ust. 26 tejże ustawy. Bez znaczenia jest zaś to, iż w zaskarżonej decyzji wspomniano tylko przeszacowanie, uwzględniając, że dwa instrumenty, których zakres zastosowania został rozszerzony przez art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 – przeszacowanie i uzgodnienie – podlegały takiej samej stawce opodatkowania. W konsekwencji, nawet jeśli Komisja doszłaby do wniosku na podstawie bardziej szczegółowego badania art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, że stawka ta stanowiła zwykły poziom opodatkowania, w odniesieniu do którego należałoby dokonać porównania uzgodnienia z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, w każdym razie stwierdziłaby, że korzyść należy uznać za równą różnicy pomiędzy dwoma stawkami i nakazałaby zatem odzyskanie pomocy w takiej samej proporcji, jak wynika to z zaskarżonej decyzji.

— Ocena Sądu

93 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie, jakiego wymaga art. 253 WE, powinno być dostosowane do charakteru rozpatrywanego aktu i przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji, która wydała akt, pozwalając zainteresowanym poznać podstawy podjętej decyzji, a właściwemu sądowi dokonać jej kontroli. Wymóg uzasadnienia należy oceniać w odniesieniu do konkretnej sytuacji, w szczególności do treści aktu, charakteru przywołanych argumentów, a także interesu, jaki w uzyskaniu informacji mogą mieć adresaci aktu lub inne osoby, których dotyczy on bezpośrednio i indywidualnie. Nie ma wymogu, by uzasadnienie wyszczególniało wszystkie istotne elementy faktyczne i prawne, ponieważ ocena, czy uzasadnienie aktu spełnia wymogi art. 253 WE, winna opierać się nie tylko na jego brzmieniu, ale także uwzględniać okoliczności jego wydania, jak również całość przepisów prawa regulującego daną dziedzinę (zob. wyrok Trybunału z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-367/95 P Komisja przeciwko Sytraval i Brink's France, Rec. s. I-1719, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

94 Ponadto, jeżeli Komisja w uzasadnieniu decyzji podejmowanych przez siebie w celu zapewnienia stosowania reguł konkurencji nie jest zobowiązana do rozważenia wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, które doprowadziły do wydania takiej decyzji, to jednak na podstawie art. 253 WE jest ona zobowiązana do wskazania przynajmniej tych faktów i względów, które są rozstrzygające dla struktury jej decyzji, umożliwiając tym samym sądowi wspólnotowemu oraz zainteresowanym stronom poznanie warunków zastosowania przez nią postanowień traktatu (zob. podobnie wyrok Sądu z dnia 15 września 1998 r. w sprawach połączonych T-374/94, T-375/94, T-384/94 i T-388/94 European Night Services i in. przeciwko Komisji, Rec. s. II-3141, pkt 95 i przytoczone tam orzecznictwo).

95 Co się tyczy zarzutu, według którego Komisja nie uwzględniła w zaskarżonej decyzji systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, należy uznać, że, wbrew temu, co twierdzą skarżące, Komisja nie pominęła istnienia tego systemu, skoro przytoczyła w motywie 94 zdanie drugie argument, zgodnie z którym „pozostałe spółki, które nie zostały poddane restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990, miały skorzystać z dorozumianego systemu uzgodnień podatkowych, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, na zasadach ogólnych, zasadniczo równoważnych z tymi, które [przewidziano] w art. [14] ustawy 342/2000".

96 Chociaż bowiem, jak zresztą przyznaje Komisja, w motywie 96 zaskarżonej decyzji można było wspomnieć wyraźniej uzgodnienia z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie ma wątpliwości, że rozumowanie przedstawione w tym motywie pozostawało w związku z argumentem zainteresowanych stron.

97 W tym motywie Komisja twierdziła, że „system, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie stanowi uzgodnienia podatkowego nieuzgodnionych wartości pochodzących z restrukturyzacji neutralnej pod względem podatkowym, lecz system przeszacowania podatkowego, który umożliwił wypracowanie odroczonych [zawieszonych] zysków kapitałowych pochodzących z dostosowania wartości podatkowej aktywów posiadanych przez spółki będące beneficjentami systemu do wartości bieżącej".

98 Stwierdzenie to, które należy czytać łącznie z wypowiedziami zawartymi w motywach 16–19 i 56 zaskarżonej decyzji, jasno wyraża stanowisko Komisji, zgodnie z którym uzgodnienie z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 było pozbawione znaczenia z tego względu, iż było tylko rozszerzeniem zakresu zastosowania uzgodnienia – z art. 14 ustawy 342/2000 – którego celem nie było zapewnienie uzgodnienia nieuzgodnionych wartości wynikających z transakcji neutralnych pod względem podatkowym, takich jak np. restrukturyzacja.

99 Zdaniem Komisji uzgodnienie z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, podobnie jak uzgodnienie z art. 14 ustawy 342/2000 rozszerzające zakres jego zastosowania, miało na celu uzgodnienie aktywów nieuzgodnionych nie przy wcześniejszej restrukturyzacji przedsiębiorstw, lecz przy operacji wcześniejszego przeszacowania, w ramach którego „[a]by uniknąć płacenia podatku od przedsiębiorstw z tytułu jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych, system podatkowy [pozwolił] na »zamrożenie« zysku kapitałowego podlegającego opodatkowaniu poprzez utrzymanie wartości historycznej, niższej niż ich [przeszacowana] wartość księgowa" (motyw 18 zdanie trzecie zaskarżonej decyzji). Innymi słowy i aby powtórzyć wyrażenie użyte przez Komisję w odpowiedzi na skargę, system uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 nie dotyczył osiągniętych i jednocześnie zawieszonych zysków kapitałowych, lecz zysków kapitałowych „tylko ujętych", tzn. zysków kapitałowych, które nie są związane z „wcześniejszą realizacją".

100 Z powyższych stwierdzeń wynika, że Komisja, bynajmniej nie pomijając argumentu zainteresowanych stron dotyczącego systemu uzgodnienia z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, odpowiedziała na ten argument i należycie uzasadniła swą odpowiedź polegającą na uznaniu, że ten system uzgodnień jest pozbawiony znaczenia dla sprawy.

101 W konsekwencji należy oddalić niniejszy zarzut.

W przedmiocie zarzutu pierwszego dotyczącego naruszenia art. 87 ust. 1 WE.

— Argumenty stron

102 Skarżące twierdzą, w pierwszej kolejności, że system uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przynosi korzyści gospodarczej spółkom przejmującym aktywa przekazane zgodnie z ustawą 218/1990.

103 Po pierwsze, zwykły system opodatkowania zysków przedsiębiorstw nie jest, zdaniem skarżących, wiążącym kryterium porównawczym dla celów ustalenia, czy uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przysparza korzyści gospodarczej.

104 Ze względu na to bowiem, iż włoski system podatkowy nie przewidział możliwości dobrowolnego uzgodnienia, omawiane spółki, w każdym przypadku, nie mogły dobrowolnie dokonać uzgodnienia ich aktywów i zapłacić zwykłego podatku od wartości uzgodnienia. W odniesieniu do zarzutów, jakoby zwykły system opodatkowania stanowił kryterium porównawcze ze względu na to, iż spółki te byłyby opodatkowane podatkiem na zasadach ogólnych w przypadku, gdyby zbyły swe aktywa, oczywiste jest, że jeżeli to zbycie musiałoby wywołać taki skutek podatkowy, wówczas omawiane spółki nie miałyby jakiegokolwiek powodu, aby go dokonać. W każdym razie zwykłe opodatkowanie w razie zbycia, w przypadku gdy z pewnością znosiłoby rozbieżność w zakresie aktywów, nie miałoby wpływu na rozbieżność dotyczącą akcji otrzymanych przez podmiot przekazujący.

105 W każdym razie, przyjmując nawet, iż zwykły system opodatkowania stanowi wiążące kryterium porównawcze, należy stwierdzić, że uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysparza żadnej rzeczywistej korzyści gospodarczej w porównaniu z tym systemem.

106 Korzyść gospodarcza wynikająca bowiem z obniżonych stawek podatku mających zastosowanie w ramach tego uzgodnienia jest zupełnie zniesiona przez okoliczność faktyczną polegającą na tym, że zapłaty podatku należy dokonać natychmiast (w czasie uzgodnienia), który to podatek w innym przypadku zostałby zapłacony później (w czasie potencjalnego zbycia) lub nie zostałby zapłacony nigdy (w przypadku nieprzeprowadzenia zbycia). Ponadto, ponieważ uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 znajduje obowiązkowo zastosowanie w odniesieniu do wszystkich aktywów przekazanych w ramach systemu neutralności podatkowej w rozumieniu art. 7 ustawy 218/1990, więc podatek zastępczy byłby należny również od aktywów, których zbycie nie byłoby zamierzone (budynki wykorzystywane do wykonywania działalności bankowej), jak również od aktywów, od których zysk kapitałowy byłby prawie zwolniony od zwykłego podatku w przypadku zbycia (inwestycje długoterminowe).

107 Nie jest również prawdą, jakoby system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przysparzał korzyści spółkom będącym beneficjentami ze względu na zapłatę podatku zastępczego w trzech wolnych od odsetek ratach, podczas gdy zwykły podatek jest należny bezzwłocznie. W przypadku zbycia aktywów bowiem podatek od zysków kapitałowych może zostać podzielony na pięć okresów opodatkowania bez naliczania odsetek, co jest nawet bardziej korzystne niż system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003.

108 Ostatecznie system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysporzył korzyści gospodarczej. Wyjaśnia to zresztą, dlaczego wszystkie spółki przejmujące aktywa, których przekazania dokonano na podstawie ustawy 218/1990, nie zastosowały bezzwłocznie systemu uzgodnień, gdy został on zaproponowany w 2001 r., co spowodowało, że ustawodawca dokonał przedłużenia terminu do skorzystania z tego systemu w 2003 r. Korzyść osiągnięta dzięki uzgodnieniu polega tylko na uproszczeniu administracyjnego

i rachunkowego zarządzania poprzez wyeliminowanie podwójnego systemu wartości księgowych i podatkowych.

109 Po drugie, w odniesieniu do systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 nie może on, zdaniem skarżących, bardziej niż zwykły podatek służyć za kryterium porównawcze dla celów ustalenia istnienia korzyści gospodarczej, a to ze względu na to, iż cechy charakterystyczne tego systemu różnią się od cech systemu uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003.

110 Uzgodnienie z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 nie umożliwia bowiem uzgodnienia wartości podatkowych aktywów będących w posiadaniu innych spółek niż spółka korzystająca z tego systemu, podczas gdy uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 pozwala położyć kres podwójnej rozbieżności. Ponadto uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie umożliwia uzgodnienia aktywów innych niż te przekazane w ramach systemu neutralności podatkowej ani wyboru aktywów do uzgodnienia, w odróżnieniu od uzgodnienia z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, które umożliwia nie tylko uzgodnienie wszystkich aktywów bez względu na powód rozbieżności ich wartości, lecz także na wybór aktywów w celu uzgodnienia.

111 W każdym razie, nawet przyjmując, że jest możliwe dokonanie porównania pomiędzy tymi dwoma systemami, uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysparza zdaniem skarżących żadnej korzyści gospodarczej w stosunku do uzgodnienia z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003.

112 Z pewnością stawki podatku zastępczego należnego od uzgodnienia z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 są niższe niż stawki podatku należnego od uzgodnienia z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003. Jednakże całościowe obciążenia podatkowe tych dwóch systemów są co do zasady zbieżne, jeśli uwzględnieni się cały podatek dochodowy uiszczany od zysków kapitałowych wynikających z przekazania przez obie strony

tego przekazania, tzn. przez podmiot przekazujący i przez przedsiębiorstwo będące jego beneficjentem. Nawet niezależnie od tego stwierdzenia różnice pomiędzy stawkami podatku zastępczego należnego od systemu uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 i stawki podatku należnego od systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 są uzasadnione również tym, że pierwszy z tych przepisów ustanawia uzgodnienie wartości podatkowej wszystkich przekazanych aktywów, podczas gdy drugi umożliwia uzgodnienie wartości podatkowej niektórych aktywów rozpatrywanych odrębnie.

113 Ponadto zdaniem skarżących te odmienne stawki opodatkowania są uzasadnione również okolicznością, iż ze względu na to, że ustawa 218/1990 przewiduje zawieszenie podatku obciążającego podmioty przekazujące nie tylko z tytułu zysku kapitałowego od akcji, lecz również z tytułu rezerw, którym zostały alokowane zyski z tytułu przekazania, te podmioty przekazujące mogły już zapłacić podatek dochodowy od zysków kapitałowych, korzystając z zawieszenia podatku w przypadku, gdyby zbyły otrzymane akcje lub podzieliły rezerwę, której zyski zostały alokowane z tytułu przekazania.

114 Podsumowując, przyznana spółkom przejmującym aktywa przekazane w ramach systemu neutralności podatkowej w rozumieniu ustawy 218/1990 możliwość zastosowania podatku zastępczego o stawce obniżonej w stosunku do stawki mającej zastosowanie w odniesieniu do systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 nie przysporzyła korzyści gospodarczej tym spółkom.

115 Wreszcie skarżące twierdzą w replice, że pewne przedsiębiorstwo skorzystało w 2000 r. z uzgodnienia na podstawie art. 14 ustawy 342/2000 w celu uwolnienia zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z przekazania [aktywów] dokonanego zgodnie z ustawą 218/1990 i powołują się również na włoski okólnik podatkowy nr 207 z dnia 16 listopada 2000 r. (zwany dalej „okólnikiem 207/2000"), z którego wynika, że uzgodnienie miało zastosowanie do zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z przekazania aktywów dokonanego zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997. Okoliczności te mają dowodzić, że można było skorzystać z systemu

z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 w celu uznania zysków kapitałowych osiągniętych przy przekazaniu aktywów dokonanym zgodnie z ustawą 218/1990 lub z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997.

116 W drugiej kolejności skarżące twierdzą, że nawet przy założeniu, iż system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przysparza korzyści gospodarczej jego beneficjentom, nie stanowi on pomocy państwa, ponieważ korzyść ta nie może zostać uznana za selektywną.

117 Po pierwsze, ze względu na to bowiem, że badanie przesłanki selektywności nakłada obowiązek przeprowadzenia porównania pomiędzy przedsiębiorstwami będącymi beneficjentami korzyści i innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się, biorąc pod uwagę cel omawianego systemu, w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, wydaje się, iż beneficjenci uzgodnienia z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 znajdują się w sytuacji bardzo odmiennej od tej, w której znajdują się podmioty przejmujące aktywa inne niż objęte ustawą 218/1990.

118 Przekazanie aktywów dokonane przez publiczne instytucje kredytowe podlega systemowi bardzo odmiennemu od tego, który w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy obejmował przekazywanie aktywów dokonywane przez inne spółki. Tenże system neutralności podatkowej zgodny z ustawą 218/1990 nie stanowił pomocy państwa, jak zresztą stwierdziła to Komisja, był ponadto uzasadniony ze względu na to, że miał on zastosowanie do restrukturyzacji przeprowadzanych nie spontanicznie, lecz na podstawie zalecenia, a następnie, począwszy od 1993 r. – na podstawie zobowiązania. System ten szybko okazał się jednak niekorzystny, nie tylko w wymiarze bezwzględnym, lecz również w porównaniu do zwykłego systemu opodatkowania przekazania aktywów, a to ze względu na to, iż mógł on umożliwiać podwójne pełne opodatkowanie zysków kapitałowych z przekazanych aktywów, obciążające jednocześnie przekazującego i spółkę przejmującą aktywa. Żaden mechanizm korygujący tego rodzaju, jak ten przewidziany w art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 i polegający na uznaniu za dywidendę dokonanego przez spółkę przejmującą na rzecz spółki przekazującej podziału osiąganej dzięki przekazaniu wartości

powiększenia aktywów netto, nie został bowiem wprowadzony w celu uniknięcia lub złagodzenia tego podwójnego opodatkowania.

119 Właśnie w celu zniesienia zagrożenia podwójnym pełnym opodatkowaniem w art. 23 dekretu z mocą ustawy 41/1995 przewidziano możliwość podwójnego uzgodnienia w zamian za zapłatę podatku zastępczego, która to możliwość została przedłużona na lata 2000, 2001 i 2003.

120 Ponadto wyjątkowy charakter tego systemu neutralności podatkowej z ustawy 218/1990 nie uległ zmianie po wprowadzeniu, zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, systemu neutralności podatkowej w zakresie przekazywania aktywów dokonywanego pomiędzy spółkami i podmiotami handlowymi. Pierwszy system posiadał bowiem zupełnie inne cechy niż drugi.

121 Przede wszystkim system neutralności podatkowej z ustawy 218/1990 miał „nadzwyczajny" i tymczasowy charakter ze względu na to, iż miał on na celu umożliwienie prywatyzacji publicznych instytucji kredytowych i mógł być stosowany tylko w ograniczonym okresie (w latach 1990–1995), podczas gdy system z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 był „zwykły" i stały. Następnie, w odróżnieniu od systemu przewidzianego w art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, nie pozwalał on na odroczenie opodatkowania całej kwoty zysków kapitałowych. Ponadto mógł on spowodować podwójne pełne opodatkowanie zysków kapitałowych, podczas gdy system z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 nie mógł spowodować takiego podwójnego opodatkowania, przynajmniej w przypadku, gdy spółki przejmujące stosowały ww. w pkt 118 ulgę. Wreszcie w odniesieniu do spółek przekazujących system ustanowiony w dekrecie z mocą ustawy 358/1997, w odróżnieniu od systemu z ustawy 218/1990, przewidywał zawieszenie podatku tylko w odniesieniu do zysków kapitałowych od otrzymanych akcji, lecz nie w odniesieniu do rezerw utworzonych poprzez alokację zysku pochodzącego z przekazania.

122 Dokonany w 2003 r. wybór przedłużenia okresu możliwości zastosowania uzgodnienia przewidzianego w art. 17 i 18 ustawy 342/2000 tylko na rzecz spółek przejmujących aktywa przekazane zgodnie z ustawą 218/1990 był zatem uzasadniony tym, że sytuacja prawna i faktyczna tych spółek była odmienna od sytuacji spółek przejmujących aktywa przekazane w ramach art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997.

123 Po drugie, system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysparzał selektywnej korzyści z tego względu, że korzyść ta była uzasadniona strukturą włoskiego systemu podatkowego.

124 Dokonana w dekrecie z mocą ustawy 344/2003 reforma podatku dochodowego od osób prawnych pozwoliła znieść jakiekolwiek ryzyko podwójnego opodatkowania zysków kapitałowych aktywów przekazanych w ramach systemu neutralności podatkowej w rozumieniu art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, tzn. obciążającego jednocześnie spółki przekazujące i spółki przejmujące aktywa.

125 Dokładniej rzecz ujmując, w ramach tej reformy podatek dochodowy od osób prawnych (zwany dalej „IRPEG") został zastąpiony podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw (zwanym dalej „IRES"), stosowanym według stawki 33% w stosunku do podatników podlegających IRPEG, tzn. nie tylko w stosunku do podmiotów handlowych, lecz również w stosunku do podmiotów o charakterze niekomercyjnym. Podczas gdy przed reformą unikano podwójnego opodatkowania dywidend poprzez przyznanie akcjonariuszowi prawa do ulgi podatkowej odpowiadającej wysokości IRPEG zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendę, po reformie odbywało się to poprzez zwolnienie dywidend z IRES w wysokości 95% ich kwoty.

126 Szczególny system zwolnień zwany „zwolnieniem udziałów" (zwolnienie od podatku od udziałów) został również wprowadzony w odniesieniu do zysków kapitałowych osiąganych przez spółki podlegające IRES wskutek odpłatnego zbycia udziałów zaklasyfikowanych jako inwestycje długoterminowe. Te zyski kapitałowe pochodzące z kapitalizacji dywidend wyłączonych z IRES w wysokości 95% ich kwoty zostały z kolei wskutek „zwolnienia udziałów" zwolnione z tego podatku w wysokości odpowiadającej takiemu samemu oprocentowaniu.

127 Poprzez wprowadzenie systemu „zwolnienia udziałów" reforma podatku dochodowego od osób prawnych zniosła praktycznie ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania aktywów przekazywanych w ramach art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997. Zgodnie z tym systemem zyski kapitałowe z tytułu odpłatnego zbycia przez spółki przekazujące otrzymanych akcji w zamian za przekazania dokonane w ramach art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 były zwolnione z podatku w 95% ich kwoty. Ponadto, ponieważ różnica pomiędzy wartością księgową akcji i ich wartością podatkową nie podlegała opodatkowaniu IRES, te spółki przekazujące mogły dokonywać podziału pomiędzy swych wspólników całości rezerw, na które przeznaczyły tę różnicę. W konsekwencji system neutralności podatkowej przewidziany w art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 stracił faktycznie swój charakter systemu o podwójnym skutku zawieszającym i przybrał charakter systemu o pojedynczym skutku zawieszającym.

128 Natomiast reforma podatku dochodowego od osób prawnych nie pozwoliła na osiągnięcie takiego samego rezultatu, tzn. na usunięcie podwójnego opodatkowania zysków kapitałowych z aktywów przekazywanych w ramach systemu neutralności podatkowej przewidzianego w art. 7 ustawy 218/1990, a to właśnie ze względu na swoisty charakter tego systemu.

129 Zdaniem skarżących bowiem w przypadku przewidzianym przez ten przepis, gdy podmioty przekazujące w ramach ustawy 218/1990 zbywały całość swych aktywów spółce akcyjnej, stając się w ten sposób podmiotami niekomercyjnymi w świetle IRES, nie mogły korzystać z systemu „zwolnienia udziałów", lecz podlegały opodatkowaniu

tym podatkiem w wysokości 40% zysków kapitałowych uzyskanych z odpłatnego zbycia udziałów dających kontrolę nad spółką, jak również podatkiem zastępczym stosowanym zamiast podatku dochodowego w wysokości 12,50% w odniesieniu do zysków kapitałowych z tytułu odpłatnego zbycia udziałów niedających kontroli nad spółką. Ponadto wszystkie podmioty przekazujące w ramach systemu ustanowionego w ustawie 218/1990, niezależnie od wprowadzenia systemu „zwolnienia udziałów", w odróżnieniu od spółek przekazujących zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 nadal nie podlegałyby opodatkowaniu IRES w odniesieniu do rezerwy, w której alokowałyby różnicę pomiędzy wartością księgową otrzymanych akcji i ich wartością podatkową, w przypadku gdyby rozdzieliły tę rezerwę pomiędzy swych wspólników. W konsekwencji system neutralności podatkowej z ustawy 218/1990 pozostaje w tych okolicznościach systemem o podwójnym skutku zawieszającym.

130 Ostatecznie wybór rozszerzania jedynie zakresu stosowania systemu uzgodnień w odniesieniu do przekazania aktywów dokonanego w ramach ustawy 218/1990, a nierozszerzania zakresu stosowania systemu przeznaczonego dla spółek handlowych przejmujących aktywa zgodnie z systemem neutralności podatkowej z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 można wyjaśnić w ten sposób, że wraz z reformą podatku dochodowego od osób prawnych tylko pierwszy z tych dwóch systemów mógł jeszcze spowodować podwójne opodatkowanie zysków kapitałowych. Konieczność ustanowienia systemu właściwego do celu uniknięcia tego podwójnego opodatkowania istniała już tylko w odniesieniu do systemu przekazania aktywów przeniesionych w ramach ustawy 218/1990, a system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 jest zatem uzasadniony strukturą włoskiego systemu podatkowego.

131 W trzeciej kolejnościsystem uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysporzył selektywnej korzyści gospodarczej z tego względu, że ustawodawca ograniczył się do odnowienia systemu, z którego spółki przejmujące aktywa zgodnie z ustawą 218/1990 mogły już zgodnie z prawem korzystać podczas wcześniejszych okresów opodatkowania. Ten system uzgodnień, wprowadzony w 1995 r., a którego zakres zastosowania został przedłużony na lata 2000–2001, przewidywał takie same stawki podatku, jak te ustanowione w celu jego stosowania w 2003 r., przy czym nigdy nie został uznany za pomoc państwa niezgodną ze wspólnym rynkiem.

132 Komisja stoi na stanowisku, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przysparza selektywnej korzyści i że nie jest uzasadniony charakterem włoskiego systemu podatkowego.

133 W pierwszej kolejności, w zakresie dotyczącym kwestii selektywnej korzyści, Komisja przypomina, że samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z opodatkowaniem na zasadach ogólnych, a zatem – w porównaniu z powszechnym systemem prawa.

134 W niniejszej sprawie Komisja uznała, że, przed wydaniem ustawy 350/2003, uzgodnienie przewidziane dla instytucji kredytowych restrukturyzowanych zgodnie z ustawą 218/1990 nie obejmowało korzyści selektywnej, ponieważ podobny środek został przewidziany na rzecz wszystkich spółek, które dokonały restrukturyzacji. Innymi słowy, system ten miał charakter ogólny ze względu na jego zastosowanie w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, które znajdowały się w podobnej sytuacji.

135 Sytuacja zmieniła się wraz z ustanowieniem art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, który rozszerzył jedynie zakres stosowania art. 17 ustawy 342/2000, a nie – jej art. 19. Począwszy od tej chwili tylko instytucje kredytowe restrukturyzowane zgodnie z ustawą 218/1990 mogły dokonywać uzgodnienia zysków kapitałowych odnotowanych w bilansie w wyniku przeprowadzenia restrukturyzacji, podczas gdy wszystkie inne przedsiębiorstwa, które znalazły się w podobnej sytuacji, nie mogły już tego uczynić. W odniesieniu do argumentu, iż system uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 stanowi punkt odniesienia, Komisja odpowiada, że zakres stosowania tego przepisu, a zatem ilość wartości, które mogą zostać uzgodnione, są inne. Podnoszona okoliczność, iż inny bank wybrał inny system, aby uzgodnić odmienne zyski kapitałowe, niczego zatem nie dowodzi. W każdym razie art. 3 ust. 2 zaskarżonej decyzji ograniczył zwrot do różnicy pomiędzy podatkiem, który zostałby zapłacony, gdyby beneficjenci spornego systemu zastosowali system przeszacowania podatkowego lub uzgodnienia

podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a podatkiem faktycznie zapłaconym w myśl art. 2 ust. 26 tejże ustawy.

136 W nowym systemie wynikającym z ustawy 350/2003 normalny poziom opodatkowania nie mógł być już tym mającym zastosowanie do uzgodnienia zysków kapitałowych odnotowanych w bilansie w wyniku restrukturyzacji, które to uzgodnienie nie było już ogólnie możliwe, lecz mogło polegać wyłącznie na zwykłej stawce podatku mającej zastosowanie do dochodu przedsiębiorstw.

137 Uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 pozwoliło instytucjom kredytowym restrukturyzowanym zgodnie z ustawą 218/1990 na wykazanie zysków kapitałowych osiągniętych z tytułu operacji przekazania, lecz zawieszonych ze względów podatkowych. Przede wszystkim uzgodnione zyski kapitałowe mogły zostać rozdzielone wspólnikom w formie dywidend, przy czym instytucja kredytowa nie była zobowiązana do zapłacenia podatku dochodowego od przedsiębiorstw, czego musiałaby dokonać, w przypadku gdyby zdecydowała się na rozdzielenie rezerwy utworzonej w wyniku restrukturyzacji określonej w ustawie 218/1990. Następnie, jeśli uzgodnione rezerwy mogły stanowić podstawę odpisów amortyzacyjnych, zostały one obliczone na podstawie nowych wartości uznanych zgodnie z uzgodnieniem. Wreszcie w razie potencjalnego zbycia osiągnięte zyski kapitałowe nie podlegały już podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Sytuacja samych skarżących potwierdza konkretnie powyższe twierdzenia.

138 Wręcz przeciwnie, każde inne przedsiębiorstwo zrestrukturyzowane zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 nie mogło, począwszy od 2003 r., dokonać uzgodnienia wszystkich przekazanych rezerw a, w razie ich zbycia, zawieszone zyski kapitałowe podlegałyby opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

139 Nie można zaprzeczyć temu, że, w braku systemu uzgodnień określonego w art. 17 ustawy 342/2000, którego zakres zastosowania został rozszerzony w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, instytucje kredytowe restrukturyzowane zgodnie z ustawą 218/1990 nie zbyłyby swych rezerw. Z jednej strony ostatnie wydarzenia związane z kryzysem finansowym wykazują coś przeciwnego. Z drugiej strony i przede wszystkim, w przypadku gdy chodzi o ustalenie istnienia pomocy państwa, Komisja nie powinna rozważać kwestii subiektywnego wyboru beneficjenta, lecz sprawdzić poziom zwykłego opodatkowania stosowanego w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, ustanowiony przez podatki zastąpione przez rozważany podatek zastępczy.

140 Takie samo rozumowanie dotyczy argumentu, zgodnie z którym potencjalna korzyść została zneutralizowana przez zobowiązanie do bezzwłocznego zapłacenia podatku, który w innym przypadku nie zostałby zapłacony lub zostałby zapłacony później. Ten argument jest błędny, tym bardziej że uzgodnienie, z którego korzystały tylko instytucje kredytowe restrukturyzowane zgodnie z ustawą 218/1990, pozwoliło im skorzystać z zysków kapitałowych uznanych dla celów podatkowych w celu obliczenia odpisów amortyzacyjnych i rozdziału dywidend w ten sam sposób, jakby podatek został zapłacony w tej samej chwili.

141 Ponadto ani art. 17 ustawy 342/2000, ani rozszerzenie zakresu zastosowania ustanowione w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie zobowiązywały tych instytucji kredytowych do zastosowania tego systemu uzgodnień. Stosowanie tych przepisów było dobrowolne, przy czym, jeśli decyzja o skorzystaniu z nich została podjęta, jedynym obowiązkiem było stosowanie ich do wszystkich jeszcze odnotowanych w bilansie przekazanych rezerw przedsiębiorstwa.

142 Komisja dodaje, że zgodnie z orzecznictwem istnienie innych odstępstw od zwykłego systemu opodatkowania nie podważa faktu, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 ma sam w sobie charakter odstępstwa i korzystanie z niego jest ograniczone do

określonych osób. Należy zatem odrzucić wszelkie argumenty zmierzające do porównania tego stanowiącego odstępstwo systemu przeznaczonego wyłącznie dla instytucji kredytowych, które przeprowadziły restrukturyzację zgodnie z ustawą 218/1990, będącego przedmiotem niniejszego sporu, z innymi potencjalnymi systemami stanowiącymi odstępstwa.

143 Jeśli chodzi o argument, zgodnie z którym rozłożenie na trzy lata płatności podatku zastępczego stanowi sytuację niekorzystną w porównaniu do możliwości zapłacenia zwykłego podatku w ciągu pięciu lat, nie został on podniesiony w trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego, podczas gdy ten aspekt systemu został podkreślony w decyzji o wszczęciu tego postępowania. Zresztą ten argument zawiera niepoparte żadnym dowodem założenie, że to rozłożenie na pięć lat ma nadal zastosowanie, nawet w odniesieniu do zysków kapitałowych zawieszonych na podstawie systemu neutralizacji.

144 Natomiast Komisja podziela stwierdzenie skarżących, że system uzgodnień dotyczących odnotowanych zysków kapitałowych, którego to systemu zakres zastosowania został rozszerzony przez art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie może zostać uznany za zwykły, stanowiący punkt odniesienia, system podatkowy, a zatem Komisja tego nie uczyniła.

145 Komisja podnosi w tym względzie wyjaśnienie odmienne od przytoczonego przez skarżące. Dla Komisji bowiem zasadnicza różnica pomiędzy systemem uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 i tym z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 polega na tym, że pierwszy ogranicza się tylko do kilku kategorii aktywów i odnosi się do zysków kapitałowych odnotowanych tylko na poziomie księgowym, podczas gdy drugi z nich dotyczy zawieszonych zysków kapitałowych osiągniętych z tytułu operacji restrukturyzacji przedsiębiorstw i może odnosić się do ogółu aktywów i rezerw przekazanych z tytułu tych operacji.

146 Ponadto zaproponowana przez skarżące metoda porównywania różnych stawek podatku nie może być zaaprobowana ze względów przedstawionych w motywach 99 i 100 zaskarżonej decyzji. Okoliczność, że przekazujące instytucje kredytowe zapłaciły podczas przekazania zwykły podatek od 15% osiągniętych zysków kapitałowych, ma mniejsze znaczenie. Ważne jest, że, w zakresie dotyczącym zysków kapitałowych poddanych neutralizacji i nadal odnotowanych w bilansie, instytucje kredytowe restrukturyzowane zgodnie z ustawą 218/1990 korzystają ze stawek opodatkowania bardziej korzystnych niż inne spółki, które znajdują się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej. To stanowisko jest tym bardziej uzasadnione, że sama podstawa rozumowania skarżących nie została sprawdzona, ponieważ nie jest możliwe ustalenie, a Komisja nie jest zobowiązana do przeanalizowania w decyzji dotyczącej systemu ani tego, jaką ilość pierwotnych zysków kapitałowych odnotowanych w jego bilansie ma jeszcze każdy beneficjent, ani – tym bardziej – czy i zgodnie z jaką stawką zostały uiszczone zwykłe podatki od tych samych zysków kapitałowych osiągniętych przez inne zrestrukturyzowane spółki, znajdujące się poza sektorem kredytowym.

147 W odniesieniu do argumentu, że sytuacja instytucji kredytowych zrestrukturyzowanych zgodnie z ustawą 218/1990 jest odmienna od sytuacji wszystkich innych przedsiębiorstw zrestrukturyzowanych zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, należy przede wszystkim podkreślić, że to nie Komisja, lecz włoski ustawodawca ocenił, iż ten ostatni przepis „powtarzał co do zasady ustawę [218/1990]" i że, w konsekwencji dwa rodzaje przedsiębiorstw musiały korzystać z tego samego systemu uzgodnień. Następnie, nawet gdyby sytuacje regulowane przez ustawę 218/1990 i dekret z mocą ustawy 358/1997 różniły się zasadniczo, pozostawałoby to bez wpływu na określony w zaskarżonej decyzji środek, który stanowi opodatkowanie późniejszego uzgodnienia zawieszonych zysków kapitałowych.

148 Wreszcie błędne jest uznanie, że ustawa 218/1990 przedstawiała szczególne cechy w porównaniu z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 lub że cechy te były decydujące w niniejszej sprawie. Przede wszystkim korzyści podatkowe ustawy 218/1990 nie były uzasadnione jej obowiązkowym charakterem, który pojawił się dopiero

w 1993 r. Następnie okoliczność, że system zgodny z ustawą 218/1990 miał charakter „nadzwyczajny", gdy został ustanowiony, i że miał charakter tymczasowy, nie wyklucza tego, iż późniejszy, ustanowiony w 1997 r., stały system miał dokładnie ten sam charakter z punktu widzenia podatkowego. Nie ma w związku z tym znaczenia fakt, że ustawa 218/1990 przewidziała neutralizację tylko w odniesieniu do 85% zysków kapitałowych, a nie w stosunku do 100%, jak późniejszy system, ponieważ kwestia uzgodnienia, która z definicji dotyczy tylko kwot rozbieżnych, jest identyczna. Ponadto odmienna sytuacja spółek przekazujących nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy, ponieważ art. 19 ustawy 342/2000 ma zastosowanie tylko do spółek przejmujących aktywa, a w każdym razie zaskarżona decyzja dotyczy tylko instytucji kredytowych przejmujących aktywa.

149 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kwestii, czy środek jest uzasadniony charakterem systemu, Komisja podtrzymuje swoje stanowisko, że nie ma to miejsca w niniejszym przypadku.

150 Co się tyczy pierwszej części tego zarzutu dotyczącego sytuacji podmiotów przekazujących w świetle mechanizmu podwójnego opodatkowania, Komisja uściśla, że zaskarżona decyzja zupełnie nie dotyczy podmiotów przekazujących, ponieważ odnosi się tylko do instytucji kredytowych podlegających restrukturyzacji. Podmioty przekazujące nie mogły już być instytucjami kredytowymi, ponieważ zaprzestały prowadzenia wszelkiej działalności w sektorze bankowym, właśnie na podstawie ustawy 218/1990. Ponadto w większości przypadków nie chodzi tu o przedsiębiorstwa, ponieważ ograniczają się one do posiadania udziałów.

151 Jednocześnie skarżące zdają się również twierdzić, że opodatkowanie podmiotów przekazujących i spółek przejmujących aktywa powinno być badane całościowo przy uwzględnieniu obciążeń nałożonych na te dwie kategorie podmiotów, a w szczególności zarzucanego podwójnego opodatkowania. Czyniąc to, skarżące nie uwzględniły, że spółki przekazujące inne niż publiczne instytucje kredytowe nigdy nie korzystały z systemu uzgodnień w odniesieniu do przekazania aktywów, ponieważ art. 19

ustawy 342/2000 wymienia tylko art. 17 a nie art. 18 tejże ustawy, przy czym ten ostatni znajduje natomiast zastosowanie do przekazujących fundacji bankowych.

152 Bardziej zasadniczo rzecz ujmując, nie jest bowiem logiczne uwzględnianie w ten sam sposób opodatkowania dwóch podmiotów, które, w większości przypadków, nie mają już między sobą żadnego związku, jak ma to miejsce, w przypadku gdy fundacja bankowa nie ma już udziałów w spółce przejmującej lub które to podmioty są rozdzielone pod każdym względem z punku widzenia podatkowego, jak ma to miejsce, w przypadku gdy udział jest mniejszościowy.

153 Komisja kwestionuje również drugą część przedmiotowego zarzutu, zgodnie z którym ten środek jest uzasadniony charakterem systemu, ponieważ obniżone stawki podatku z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, bardziej korzystne niż te z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, uwzględniają opodatkowanie zwykłym podatkiem w wysokości 15% zysków kapitałowych osiąganych w chwili przekazania zgodnie z ustawą 218/1990. Do państwa członkowskiego, które ustanawia tego rodzaju rozróżnienie pomiędzy przedsiębiorstwami w dziedzinie podatkowej, należy bowiem wykazanie, iż jest ono faktycznie uzasadnione charakterem i strukturą rozpatrywanego systemu.

154 Ponadto rozumowanie skarżących dotyczące tego punktu jest całkowicie bezzasadne. Wystarczy zauważyć, że, zgodnie z art. 19 ustawy 342/2000, stawki przewidziane dla uzgodnień przeprowadzanych przez instytucje kredytowe były stosowane przez wiele lat w odniesieniu do uzgodnień dotyczących przekazań aktywów dokonanych w ramach systemu neutralności zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997. Jest zatem oczywiste, że ustanawianie obniżonych stawek nie ma żadnego związku z wcześniejszą zapłatą podatku od części osiągniętego zysku kapitałowego.

155 Ponadto nie jest możliwe ustalenie, jaką ilość pierwotnych zysków kapitałowych odnotowanych w jego bilansie miał jeszcze każdy beneficjent, ani – zwłaszcza – czy i zgodnie z jaką stawką zostały uiszczone zwykłe podatki od tych samych zysków kapitałowych przez inne zrestrukturyzowane spółki, znajdujące się poza sektorem kredytowym.

156 W odniesieniu do, w trzeciej kolejności, argumentów dotyczących okoliczności, że system uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysporzył selektywnej korzyści gospodarczej z tego względu, iż ustawodawca ograniczył się do odnowienia już istniejącego systemu, Komisja twierdzi, że nie ma znaczenia, czy sytuacja rzekomego beneficjenta danego środka poprawiła się, czy pogorszyła względem wcześniejszego stanu prawnego lub czy, przeciwnie, nie zmieniła się z czasem. Rozwiązanie, które polegałoby na uzależnieniu możliwości uznania środka za pomoc od tego, czy państwo członkowskie ma zamiar jego powszechnego stosowania, doprowadziłoby do pozbawienia prawa wspólnotowego jego skuteczności w zakresie pomocy państwa. Państwo członkowskie, którego taka sytuacja dotyczy, jest bowiem w stanie w takim przypadku uniknąć stosowania przepisów wspólnotowych poprzez samą deklarację zamiaru powszechnego stosowania w przyszłości zaskarżonego przepisu. Takie samo rozumowanie znajduje zastosowanie a fortiori w sytuacji takiej jak rozpatrywana w niniejszym postępowaniu, gdy środek, który miał uprzednio ogólny charakter, jest utrzymany w odniesieniu do jednego sektora i zatem – przekształcony w środek selektywny.

157 Zakładając, iż skarżące twierdzą, że w niniejszym przypadku mamy do czynienia z pomocą istniejącą, jedynym przypadkiem istniejącej pomocy przewidzianej w art. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [88 WE] (Dz.U. L 83, s. 1) i potencjalnie mającym znaczenie w niniejszej sprawie mogłaby być pomoc dotycząca środka, który „w czasie gdy został […] wprowadzon[y] w życie, nie stanowił […] pomocy, a w okresie późniejszym stał […] się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku bez wprowadzenia zmian przez państwo członkowskie". Nie jest to jednakże sytuacja dotycząca rozważanego tu środka, który stał się pomocą w wyniku interwencji ustawodawcy, który ze środka o zastosowaniu ogólnym, jaki stanowił, zmienił go w środek o zastosowaniu sektorowym, a zatem selektywnym.

— Ocena Sądu

158 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uznanie danego środka za pomoc wymaga spełnienia wszystkich przesłanek wymienionych w art. 87 ust. 1 WE (wyroki Trybunału: z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I -959, pkt 25; z dnia 14 września 1994 r. w sprawach połączonych od C-278/92 do C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-4103, pkt 20; z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-4397, pkt 68).

159 Objęta ustanowionym w art. 87 ust. 1 WE zakazem pomoc państwa musi spełnić następujące przesłanki: po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub musi być ona przyznana przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść; po czwarte, musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji.

160 W odniesieniu do trzeciej z wyżej wymienionych przesłanek dotyczącej istnienia korzyści, art. 87 ust. 1 WE wymaga, aby rozważany środek sprzyjał „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" (wyrok Trybunału z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 52) w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, które w świetle celu tego środka znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyroki Trybunału: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 41; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 68; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 40; ww. wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 54). Ta przesłanka specyficzności lub nawet selektywności środka stanowi jedną z cech charakterystycznych pojęcia pomocy państwa (wyrok Trybunału z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie C-200/97 Ecotrade, Rec. s. I-7907, pkt 40; wyrok Sądu z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99 CETM przeciwko Komisji, Rec. s. II-3207, pkt 39).

161 Trybunał zauważył, że określenie ram odniesienia w celu dokonania oceny selektywności środka nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym" (ww. w pkt 160 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 56), tzn. opodatkowaniem mającym zastosowanie na zasadach ogólnych do przedsiębiorstw znajdujących się w świetle celu spornego systemu w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z przedsiębiorstwami będącymi beneficjentami tego systemu (ww. w pkt 160 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41).

162 Trybunał orzekł również, że istnienia takiej korzyści gospodarczej w odniesieniu do przedsiębiorstw korzystających ze zwolnienia ze zwykłego opodatkowania nie można podważyć, przytaczając argument, że mogły istnieć inne zwolnienia z tego samego podatku na rzecz innych przedsiębiorstw. Okoliczność zatem, że istnieją odstępstwa od systemu zwykłego opodatkowania inne niż dany system, nie podaje w wątpliwość twierdzenia, iż ten system ma faktycznie cechy wyjątku (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 112, 120).

163 Wreszcie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy państwa nie obejmuje wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsiębiorstwa, a zatem a priori selektywnych, w wypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który się wpisują (zob. ww. w pkt 160 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). Selektywny charakter środka może bowiem być uzasadniony „ze względu na charakter lub strukturę systemu" (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 33). W tym przypadku środek nie może być zakwalifikowany jako pomoc państwa określona w art. 87 ust. 1 WE ze względu na to, iż przesłanka dotycząca istnienia korzyści nie jest spełniona.

164 W ramach niniejszego zarzutu skarżące twierdzą co do zasady, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie przysparza selektywnej korzyści gospodarczej i, posiłkowo, że system ten był uzasadniony ze względu na charakter lub strukturę systemu.

165 Należy przede wszystkim zbadać zarzuty skarżących dotyczące wybrania przez Komisję podatku dochodowego od osób prawnych pobieranego na zasadach ogólnych jako ram odniesienia i dokonanego przez tę instytucję, w tak ustalonych granicach, stwierdzenia istnienia selektywnej korzyści gospodarczej.

166 W niniejszej sprawie Komisja stwierdziła, że chociaż system neutralności podatkowej ustanowiony w ustawie 218/1990 równoważny jest w odniesieniu do osiągniętych, lecz nie uznanych zysków kapitałowych, z systemem neutralności podatkowej z art. 4 dekretu 358/1997 (motyw 99 zdanie drugie zaskarżonej decyzji), które to stwierdzenie wymagało, aby każdy system uzgodnień potencjalnie ustanowiony przez ustawodawcę stosowany był bez różnicy na tych samych warunkach w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych w ramach jednego lub drugiego z tych systemów (motyw 88 zaskarżonej decyzji), Republika Włoska zastrzegła korzystanie z systemu uzgodnień z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 tylko dla przedsiębiorstw zrestrukturyzowanych zgodnie z ustawą 218/1990 (motyw 90 zaskarżonej decyzji).

167 Na podstawie tego Komisja uznała, że Republika Włoska udzieliła tym przedsiębiorstwom selektywnej korzyści odpowiadającej różnicy pomiędzy podatkiem rzeczywiście uiszczonym przy zastosowaniu art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 a podatkiem pobieranym na zasadach ogólnych, który zostałby zapłacony, gdyby uzgodnienie to zostało przeprowadzone w braku tego preferencyjnego systemu.

168 Wbrew powyższym rozważaniom skarżące twierdzą (zob. pkt 104 powyżej), że system opodatkowania na zasadach ogólnych nie powinien stanowić ram odniesienia dla obliczania korzyści, zasadniczo ze względu na to, iż w braku spornego systemu uzgodnień przedsiębiorstwa, których on dotyczył, nie dokonałyby w każdym razie zbycia aktywów opodatkowanego na zasadach ogólnych.

169 Należy jednakże podnieść, że, przy badaniu danego systemu w świetle przepisów w zakresie pomocy państwa, nie jest obowiązkiem Komisji rozważenie subiektywnych wyborów, jakich mogliby dokonać beneficjenci tego systemu w przypadku jego braku, lecz zadanie jej polega na zbadaniu tego systemu w celu ustalenia, czy obiektywnie zawiera on korzyść gospodarczą względem opodatkowania, od którego jest on wyjątkiem i które miałoby zastosowanie na zasadach ogólnych w przypadku jego braku (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 118). Stwierdzenie, zgodnie z którym, w braku spornego systemu uzgodnień, przedsiębiorstwa, których on dotyczył, miałyby nie zbyć swych aktywów, jest w kontekście takiej obiektywnej oceny pozbawione znaczenia dla sprawy.

170 Skarżące twierdzą również (zob. pkt 104 powyżej), że ramy odniesienia opodatkowania na zasadach ogólnych są niewłaściwe, ponieważ opodatkowanie nim w razie zbycia, choć z pewnością znosi rozbieżność w zakresie aktywów w odniesieniu do instytucji przejmującej aktywa zgodnie z ustawą 218/1990, nie ma żadnego wpływu na rozbieżność dotyczącą akcji otrzymanych przez podmiot przekazujący.

171 W odniesieniu do odwołania się przez skarżące do sytuacji podmiotów przekazujących zgodnie z ustawą 218/1990 należy podnieść, że zaskarżona decyzja w żaden sposób nie dotyczy tych podmiotów, lecz tylko banków przejmujących aktywa zgodnie z tą ustawą. Komisja w zaskarżonej decyzji bada i stwierdza istnienie korzyści wyłącznie w odniesieniu do tych banków przejmujących aktywa.

172 Wynika z tego, że dokonane przez skarżące w ramach niniejszej skargi (zob. szczególnie pkt 118, 119 powyżej) wielokrotne odwołania do sytuacji podmiotów przekazujących zgodnie z ustawą 218/1990 i w szczególności do okoliczności, że reforma podatkowa z 2003 r. nie zniosła w stosunku do nich zagrożenia podwójnego opodatkowania zysków kapitałowych rozdzielonych w formie dywidend są pozbawione znaczenia dla sprawy.

173 W odniesieniu do argumentu skarżących, zgodnie z którym system uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 nie jest, a w każdym razie nie bardziej niż podatek pobierany na zasadach ogólnych, wiążącymi ramami odniesienia (zob. pkt 109 powyżej) – argumentu, który jest zresztą sprzeczny z argumentem przedstawionym w pkt 174 powyżej, wystarczy podnieść, że Komisja nie użyła w zaskarżonej decyzji systemu z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 jako ram odniesienia.

174 Co się tyczy argumentu skarżących (zob. pkt 111–115 powyżej), zgodnie z którym można było skorzystać z systemu uzgodnień z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 w celu uznania zysków kapitałowych osiągniętych z tytułu przekazania aktywów zgodnie z ustawą 218/1990 lub z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 – argumentu, który sprowadza się do twierdzenia, że system uzgodnień jest w każdym razie właściwszy niż system opodatkowania na zasadach ogólnych i prowadzi do wyciągnięcia wniosku o braku korzyści gospodarczej, należy go oddalić.

175 Zarzuty, zgodnie z którymi, po pierwsze, bank skorzystał w 2000 r. z uzgodnienia z art. 14 ustawy 342/2000 w celu uwolnienia zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z przekazania aktywów dokonanego zgodnie z ustawą 218/1990 i, po drugie, okólnik 207/2000 wskazuje, że to uzgodnienie miało zastosowanie do zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z przekazania aktywów dokonanego zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 (zob. pkt 115 powyżej), nie umożliwiają zakwestionowania dokonanego przez Komisję wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych jako ram odniesienia dla obliczenia korzyści.

176 Co się tyczy pierwszego z tych zarzutów, że bank zastosował uzgodnienie z art. 14 ustawy 342/2000 w celu zwolnienia zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z wniesienia aktywów dokonanego zgodnie z ustawą 218/1990, nie znalazł on potwierdzenia w przedstawionym na jego poparcie dowodzie, którym jest, zdaniem skarżących, roczny wyciąg z kont tego banku. Dowód ten bowiem, przedstawiony na etapie repliki bez podania żadnego uzasadnienia opóźnienia w jego przedstawieniu, jest niedopuszczalny na mocy art. 48 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem.

177 Jeśli chodzi o drugi z tych zarzutów, oparty na okólniku 207/2000, skarżące nie wykazały w swym powołaniu się na ten okólnik, że stanowisko Komisji było błędne i że art. 14 ustawy 342/2000 również miał na celu uznanie zawieszonych zysków kapitałowych wynikających z przekazania aktywów dokonanego zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 lub z ustawą 218/1990.

178 Wbrew zatem nieprecyzyjnemu twierdzeniu skarżących, iż ten okólnik „wyraźnie wskazywał, że system [z art. 14 ustawy 342/2000] umożliwiał uwolnienie wszystkich »zysków kapitałowych odnotowanych w bilansie i nieuznanych dla celów podatkowych, nawet z uwagi na uchylenie art. 54 ust. 1 lit. c) [tekstu jednolitego przepisów o podatku dochodowym] […] poprzez ich opodatkowanie podatkiem zastępczym, pod warunkiem że właściwe aktywa […] są jeszcze odnotowane w bilansie« zamkniętym w terminie przewidzianym ustawowo", ten okólnik stanowił jedynie, że „w istocie w art. 14 [ustawy 342/2000] wyjaśniono, że znaczniejsze wartości odnotowane w bilansie i nieuznane dla celów podatkowych, nawet z uwagi na uchylenie art. 54 ust. 1 lit. c) tekstu jednolitego przepisów o podatku dochodowym, mogą zostać uznane, poprzez ich opodatkowanie podatkiem zastępczym, pod warunkiem że właściwe aktywa – o ile stanowią część aktywów określonych w art. 10 ustawy [342/2000] – figurują jeszcze w bilansie zamkniętym w związku z dniem wejścia w życie budżetu uzupełniającego".

179 W ten sposób okólnik 207/2000 nie tylko nie wskazywał, że art. 14 ustawy 342/2000 miał znajdować zastosowanie do wszystkich zawieszonych zysków kapitałowych, lecz również przypominał, że ten przepis nie miał zastosowania – w przeciwieństwie do art. 17–19 ustawy 342/2000 – do wszystkich aktywów wymienionych w bilansie, lecz jedynie do aktywów określonych w art. 10 tej ustawy.

180 Ponadto okólnik 207/2000, w tych krótkich cytatach z niego, które przytaczają skarżące i którym nie towarzyszy przedstawienie cytowanych włoskich przepisów, nie wspomina o zawieszonych zyskach kapitałowych będących przedmiotem niniejszej sprawy, tzn. tych wynikających z przekazania aktywów zgodnie z ustawą 218/1990 lub z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, z którego zyski kapitałowe objęte są natomiast pkt 1.3 okólnika 207/2000 dotyczącego art. 17–19 ustawy 342/2000. Okólnik ten dodaje ponadto w zdaniu poprzedzającym punkt, iż „należy potwierdzić, że mogą zostać uznane aktywa przeszacowane na podstawie dotychczas omawianych przepisów".

181 Wynika z tego, że ze względu na to, iż skarżące, powołując się na okólnik 207/2000, opierają się na niepełnych cytatach i nie dostarczają wystarczających wyjaśnień, nie zdołały wykazać rzekomo błędnego stanowiska Komisji, zgodnie z którym art. 10 i 14 ustawy 342/2000 i art. 17–19 tejże ustawy i, następnie, dwa systemy uzgodnień z art. 2 ust. 25 i 26 ustawy 350/2003 realizują odmienne cele.

182 Uwzględniając tę odmienność celów dwóch systemów uzgodnień, nie było potrzeby porównywać uzgodnienia z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 z uzgodnieniem z art. 2 ust. 25 tej ustawy.

183 Jedynym środkiem, z którym mogło zostać porównane uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, był dotyczący uzgodnienia środek ustanowiony w art. 19 ustawy 342/2000, poprzez który ustawodawca rozszerzył zakres korzystania z systemu uzgodnień z art. 17 ustawy 342/2000 na przedsiębiorstwa restrukturyzowane zgodnie z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997.

184 Jednak ze względu na to, że zakres zastosowania art. 19 ustawy 342/2000 nie został rozszerzony przez ustawę 350/2003, a uzgodnienie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie stanowiło z tego względu środka ogólnego, mającego zastosowanie na tych samych warunkach do każdego uznania porównywalnych zysków kapitałowych (motyw 88 zaskarżonej decyzji), lecz środek zastrzeżony dla zysków kapitałowych osiągniętych przez pewne instytucje kredytowe tylko w następstwie restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990 (motyw 90 zaskarżonej decyzji), Komisja słusznie przyjęła za ramy odniesienia opodatkowanie na zasadach ogólnych, które byłoby należne w przypadku braku tego systemu uzgodnień.

185 Ponadto należy podnieść, że, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 162 powyżej, okoliczność, iż istniały inne odstępstwa od systemu opodatkowania na zasadach ogólnych niż system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, nie podważa stwierdzenia, iż ten system miał faktycznie cechy wyjątku; okoliczność, że istnieją odstępstwa od systemu opodatkowania na zasadach ogólnych inne niż dany system, nie podaje w wątpliwość twierdzenia, iż ten system ma faktycznie cechy wyjątku i ograniczał korzyść jego stosowania do określonych przedsiębiorstw.

186 Z powyższych rozważań wynika, że wbrew temu, co podnoszą skarżące, Komisja nie popełniła błędu, przyjmując jako ramy odniesienia w celu stwierdzenia istnienia korzyści gospodarczej ramy odniesienia opodatkowania na zasadach ogólnych.

187 W odniesieniu do argumentów skarżących (zob. pkt 105 i nast. powyżej), zgodnie z którymi nawet przy przyjęciu za ramy odniesienia opodatkowania na zasadach ogólnych nie wystąpiłaby korzyść gospodarcza, należy je oddalić, zwłaszcza że są one po raz kolejny oparte na względach wynikających z subiektywnych wyborów, jakich przedsiębiorstwa mogły dokonać w razie braku spornego systemu uzgodnień. Jak zostało już bowiem wspomniane w pkt 169 powyżej, nie jest obowiązkiem Komisji rozważenie subiektywnych wyborów, jakich mogliby dokonać beneficjenci tego systemu w przypadku jego braku, lecz zadanie jej polega na zbadaniu tego systemu jako takiego w celu ustalenia, czy obiektywnie zawiera on korzyść gospodarczą względem opodatkowania, od którego jest on wyjątkiem i które miałoby zastosowanie na zasadach ogólnych w przypadku jego braku.

188 Co się tyczy argumentu skarżących (zob. pkt 107 powyżej) dotyczącego okoliczności, iż Komisja powinna przy obliczaniu korzyści uwzględnić okoliczność faktyczną, że pobierany na zasadach ogólnych podatek od zysku kapitałowego z tytułu zbycia mógł być podzielony, bez naliczania odsetek, na pięć okresów opodatkowania, czego instytucja ta nie dokonała w motywie 92 zaskarżonej decyzji, należy podnieść, że, zgodnie z orzecznictwem, choć art. 88 ust. 2 WE nakłada na Komisję przed podjęciem przez nią decyzji obowiązek zebrania informacji od zainteresowanych stron, to nie zakazuje jej uznania, w przypadku braku takich uwag, że pomoc jest niezgodna ze wspólnym rynkiem (wyrok Trybunału z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-113/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-7601, pkt 39). W szczególności nie można zarzucać Komisji nieuwzględnienia ewentualnych okoliczności faktycznych i prawnych, które mogły zostać jej przedstawione w toku postępowania administracyjnego, lecz nie zostały jej przedstawione, ponieważ na Komisji nie spoczywa obowiązek badania z urzędu i na podstawie przypuszczeń okoliczności, jakie mogły zostać jej przedstawione (zob. wyroki Sądu: z dnia 14 stycznia 2004 r. w sprawie T-109/01 Fleuren Compost przeciwko Komisji, Rec. s. II-127, pkt 48, 49; z dnia 14 grudnia 2005 r. w sprawie T-200/04 Regione autonoma della Sardegna przeciwko Komisji, niepublikowany w Zbiorze, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). Skarżące zaś nie kwestionują, że powyższe zastrzeżenie nie zostało podniesione na etapie formalnego postępowania wyjaśniającego, choć Komisja w pkt 29 i 37 decyzji o wszczęciu formalnego postępowania

wyjaśniającego zwróciła uwagę zainteresowanych stron na ten aspekt obliczania korzyści. Argument skarżących należy zatem oddalić.

189 W każdym razie należy stwierdzić, że skarżące nie przedstawiają na poparcie swych argumentów właściwych włoskich przepisów podatkowych ani nie twierdzą – a tym bardziej nie wykazują – że uwzględnienie takiego rozłożenia płatności w czasie, przy założeniu, iż miałoby zastosowanie w niniejszej sprawie, doprowadziłoby do zniesienia korzyści gospodarczej w wysokości ponad 586 mln EUR obliczonej przez Komisję w motywie 92 zaskarżonej decyzji.

190 Co się tyczy argumentów skarżących (zob. pkt 117 i nast. powyżej) opartych na tym, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie może zostać uznany za przysparzający selektywnej korzyści ze względu na to, że przedsiębiorstwa korzystające z tego systemu i przedsiębiorstwa przejmujące aktywa inne niż objęte ustawą 218/1990 znajdują się w bardzo odmiennych sytuacjach, należy je oddalić.

191 Należy bowiem stwierdzić iż, jak przypomina Komisja, to nie ta instytucja, lecz sam włoski ustawodawca w ramach opracowania ustawy 342/2000 uznał, że system neutralności podatkowej ustanowiony w dekrecie z mocą ustawy 358/1997 zasadniczo odwzorowywał system neutralności podatkowej ustanowiony w ustawie 218/1990, co spowodowało, że należało wprowadzić – co ustawodawca uczynił w art. 17–19 ustawy 342/2000 – jednolity system uzgodnień w zakresie uznania zawieszonych zysków kapitałowych powstałych w wyniku restrukturyzacji w ramach systemu neutralności podatkowej na mocy jednego lub drugiego z tych dwóch systemów.

192 W każdym razie różnice przedstawione przez skarżące nie są decydujące lub pozbawione znaczenia dla sprawy.

193 W odniesieniu zatem do wiążącego charakteru systemu z ustawy 218/1990, a więc nałożonego na publiczne instytucje kredytowe obowiązku przekazania ich aktywów bankowych spółkom akcyjnym (zob. pkt 118 powyżej), wystarczy stwierdzić, że ten obowiązek został wprowadzony dopiero w 1993 r. (zob. pkt 6 powyżej). Przed ustanowieniem tego obowiązku jednakże ustawa 218/1990 przyznawała już neutralność podatkową przekazaniom aktywów dokonanym w jej ramach przez publiczne instytucje kredytowe.

194 Co się tyczy okoliczności, że system objęty ustawą 218/1990 był, zdaniem skarżących, „nadzwyczajny" i tymczasowy z uwagi na to, iż miał on zastosowanie tylko do publicznych instytucji kredytowych i w ograniczonym okresie (1990–1995), podczas gdy system z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997 był „zwykły" i stały (zob. pkt 121 powyżej), należy podnieść, że z tej okoliczności nie wynika w żaden sposób, iż te dwa systemy różnią się od siebie na płaszczyźnie podatkowej.

195 W odniesieniu do okoliczności, że podmioty przekazujące aktywa zgodnie z ustawą 218/1990 musiałyby zapłacić podczas przekazania pobierany na zasadach ogólnych podatek w wysokości 15% zysków kapitałowych, podczas gdy system objęty dekretem z mocą ustawy 358/1997 przewidywał całkowitą neutralność podatkową (zob. pkt 121 powyżej), należy przypomnieć (zob. pkt 171 powyżej), że zaskarżona decyzja w żaden sposób nie dotyczy podmiotów przekazujących, lecz tylko przedsiębiorstw przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990 i selektywnej korzyści otrzymanej przez te przedsiębiorstwa z uwagi na możliwość zastosowania, tylko względem nich, uzgodnienia z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003.

196 Ponadto i jak zasadniczo wynika z motywu 100 zaskarżonej decyzji oraz jak wskazała Komisja w odpowiedzi na skargę, uwzględnienie całkowitego obciążenia podatkowego obejmującego przekazanie aktywów od początku – w tym to obciążenie ponoszone przez podmioty przekazujące – było pozbawione znaczenia dla sprawy ze względu na to, iż jedyną kwestią wymagającą rozstrzygnięcia było korzystne traktowanie zastrzeżone dla zawieszonych zysków kapitałowych ujętych jeszcze w bilansie przedsiębiorstw przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990. Ponadto uwzględnienie to było niemożliwe do zrealizowania, ponieważ Komisja nie wiedziała i nie musiała zresztą wiedzieć, w odniesieniu do badania systemu pomocy, jaka określona ilość

zawieszonych zysków kapitałowych pozostawała w tych bilansach i jaka określona ilość została już objęta opodatkowaniem, czy to z tytułu uzgodnienia, czy też z tytułu rozdzielenia w postaci dywidendy.

197 Na próżno więc skarżące powołują się na różnice pomiędzy systemami neutralności podatkowej z ustawy 218/1990 i z dekretu z mocą ustawy 358/1997 w celu obrony stanowiska, iż, uwzględniając te różnice, nie można było stwierdzić, że art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przysporzył selektywnej korzyści.

198 Z powyższych rozważań wynika, że Komisja nie popełniła błędu, przyjmując, na podstawie porównania systemu z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 z systemem opodatkowania na zasadach ogólnych, istnienie selektywnej korzyści w wysokości odpowiadającej różnicy pomiędzy podatkiem zapłaconym w wyniku wykonania art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 i podatkiem, który byłby należny przy zastosowaniu opodatkowania na zasadach ogólnych.

199 Należy następnie przeanalizować zarzut skarżących (zob. pkt 123 i nast. powyżej) dotyczący tego, że Komisja błędnie stwierdziła, iż selektywny charakter systemu z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie może być uzasadniony z punktu widzenia logiki systemu.

200 W ramach tego zarzutu skarżące twierdzą zasadniczo (zob. pkt 124–130 powyżej), że reforma podatkowa z 2003 r. umożliwiła zniesienie wszelkiego ryzyka podwójnym opodatkowaniem zysków kapitałowych od aktywów wniesionych zgodnie z systemem neutralności podatkowej z art. 4 dekretu z mocą ustawy 358/1997, tzn. opodatkowania spółek przekazujących i spółek przejmujących aktywa. Reforma ta natomiast nie zniosła ryzyka podwójnego opodatkowania zysków kapitałowych od aktywów przekazanych zgodnie z systemem neutralności podatkowej zgodnie

z ustawą 218/1990. Okoliczność ta wyjaśnia wybór włoskiego ustawodawcy, aby rozszerzyć zakres zastosowania systemu uzgodnień z art. 17 i 18 ustawy 342/2000 tylko w stosunku do ustawy 218/1990.

201 Należy jednak przypomnieć, że zaskarżona decyzja nie dotyczy podmiotów przekazujących, lecz wyłącznie instytucji bankowych przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990 i korzyści gospodarczej zastrzeżonej dla tych instytucji przez sporny system. W konsekwencji okoliczność, że podmioty przekazujące zgodnie z ustawą 218/1990 mogą podlegać opodatkowaniu z uwagi na istnienie możliwości podwójnego opodatkowania, nie może stanowić okoliczności uzasadniającej przyznanie selektywnej korzyści bankom będącym beneficjentami poprzez art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003.

202 Dlatego słusznie w motywie 105 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 zawierał selektywną korzyść prowadzącą do wzrostu konkurencyjności instytucji kredytowych będących przedmiotem restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990, w stosunku do innych przedsiębiorstw.

203 Wreszcie, co się tyczy argumentu (zob. pkt 131 powyżej) dotyczącego okoliczności, że sporny system dokonał tylko rozszerzenia zakresu zastosowania, na korzyść instytucji bankowych będących przedmiotem restrukturyzacji zgodnie z ustawą 218/1990, systemu uzgodnień istniejącego w przeszłości i który wówczas nie został uznany przez Komisję za pomoc państwa, należy go oddalić.

204 Zgodnie z orzecznictwem bowiem dla stosowania art. 87 WE nie ma znaczenia, czy sytuacja rzekomego beneficjenta danego środka poprawiła się, czy pogorszyła względem wcześniejszego stanu prawnego lub czy przeciwnie, nie zmieniła się z czasem.

Należy jedynie określić, czy w ramach danego reżimu prawnego środek państwowy może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE względem innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, jeżeli chodzi o cel realizowany przez ten środek (zob. ww. w pkt 160 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

205 W niniejszej sprawie Komisja słusznie uznała, że utrzymanie w mocy przez art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 systemu uzgodnień z art. 17 i 18 ustawy 342/2000 tylko na rzecz przedsiębiorstw przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990 przysporzyło tym przedsiębiorstwom selektywnej korzyści względem innych przedsiębiorstw przejmujących aktywa na mocy innej restrukturyzacji niż przewidziana w ustawie 218/1990 (zob. pkt 202 powyżej).

206 Wreszcie, ponieważ skarżące twierdzą, podnosząc ten argument, że system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 stanowi istniejącą pomoc w rozumieniu art. 1 rozporządzenia nr 659/1999, należy podnieść, iż, jak wskazuje również Komisja, jedynym przypadkiem istniejącej pomocy potencjalnie mającym znaczenie w niniejszej sprawie mogłaby być pomoc dotycząca środka, który „w czasie, gdy został […] wprowadzon[y] w życie, nie stanowił […] pomocy, a w okresie późniejszym stał […] się pomocą ze względu na rozwój wspólnego rynku bez wprowadzenia zmian przez państwo członkowskie". W niniejszej zaś sprawie poprzez interwencję włoskiego ustawodawcy sporny system uzgodnień, wcześniej dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw przejmujących aktywa zgodnie z systemem neutralności podatkowej, został zastrzeżony dla przedsiębiorstw przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990.

207 Z całości powyższych rozważań wynika, że Komisja nie naruszyła art. 87 ust. 1 WE, stwierdzając istnienie w niniejszym przypadku pomocy państwa.

208 Uzupełniająco należy podnieść, że nawet przy założeniu, iż Komisja przyjęła jako ramy odniesienia w celu określenia korzyści nie system opodatkowania na zasadach ogólnych, lecz system z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, instytucja ta musiałaby nakazać odzyskanie pomocy państwa przy użyciu takich samych sformułowań, jak te użyte w zaskarżonej decyzji.

209 W odniesieniu do takiego przypadku bowiem Komisja, uwzględniając, po pierwsze, brak znaczenia dla obliczenia uzyskanej korzyści podatków zapłaconych przed ustawą 350/2003 (w szczególności podatku zapłaconego bezzwłocznie, w czasie przekazywania aktywów przez podmioty przekazujące zgodnie z ustawą 218/1990, od 15% wartości osiągniętych zysków kapitałowych), po drugie, różnice pomiędzy obniżonymi stawkami opodatkowania ustanowionymi odpowiednio przez art. 2 ust. 25 i 26 ustawy 350/2003 (zob. odpowiednio pkt 27, 29 powyżej) oraz, po trzecie, obiektywny charakter określenia korzyści (zob. pkt 169, 187 powyżej) stwierdziła istnienie selektywnej korzyści gospodarczej, która, nawet gdy jej kwota jest niższa niż ta stwierdzona w motywie 92 zaskarżonej decyzji, nie mogła korzystać z wyłączenia wynikającego z zastosowania zasady de minimis w odniesieniu do – jak zostało podniesione w motywie 102 zaskarżonej decyzji – nieprzejrzystej korzyści.

210 Takiej korzyści ponadto, nie bardziej niż tej stwierdzonej w zaskarżonej decyzji, nie można byłoby uzasadnić względami przedstawionymi przez skarżące i dotyczącymi mniej korzystnego opodatkowania, po reformie podatkowej z 2003 r., instytucji przekazujących zgodnie z ustawą 218/1990. Jak bowiem zostało już stwierdzone, zaskarżona decyzja w żaden sposób nie dotyczy podmiotów przekazujących, lecz wyłącznie banków przejmujących aktywa zgodnie z ustawą 218/1990, które to banki poprzez

zastrzeżony dla nich system z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 skorzystały z selektywnej korzyści wpływającej na zwiększenie ich konkurencyjności względem wszystkich innych przedsiębiorstw (zob. w tym zakresie motyw 105 zaskarżonej decyzji).

211 Z powyższego wynika, że porównanie przeprowadzone pomiędzy spornym systemem a systemem z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 powinno było spowodować stwierdzenie przez Komisję istnienia pomocy państwa w takich granicach, jak zostało to stwierdzone w art. 1 zaskarżonej decyzji i do nakazania jej odzyskania zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 2 tej decyzji.

212 Ponieważ wszystkie zarzuty wnoszących odwołanie zostały oddalone, należy oddalić niniejszą skargę.

W przedmiocie kosztów

213 Zgodnie z art. 87 § 2 regulaminu postępowania przed Sądem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

214 Ponieważ skarżące przegrały sprawę, należy obciążyć je ich własnymi kosztami, jak również kosztami poniesionymi przez Komisję, zgodnie z jej żądaniem.

Z powyższych względów

SĄD (piąta izba)

orzeka, co następuje:

1) Skarga zostaje oddalona.

2) BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) zostają obciążone kosztami postępowania.

Vilaras Prek Ciucă

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 1 lipca 2010 r.

Podpisy