ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (piata komora)

z 1. júla 2010 *

Vo veci T-335/08,

BNP Paribas, so sídlom v Paríži (Francúzsko),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), so sídlom v Ríme (Taliansko),

v zastúpení: R. Silvestri, G. Escalar a M. Todino, advokáti,

žalobcovia,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: V. Di Bucci a E. Righini, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: taliančina.

ktorej predmetom je návrh na zrušenie rozhodnutia Komisie 2008/711/ES z 11. marca 2008 o štátnej pomoci C 15/07 (ex NN 20/07) uplatňovanej Talianskom, týkajúcej sa daňových stimulov v prospech niektorých úverových inštitúcií v reorganizácii (Ú. v. EÚ L 237, s. 70),

VŠEOBECNÝ SÚD (piata komora),

v zložení: predseda komory M. Vilaras (spravodajca), sudcovia M. Prek a V. M. Ciucă,

tajomník: T. Weiler, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

Okolnosti predchádzajúce sporu

Predmetná talianska právna úprava

1 Podľa talianskeho práva v roku 1990 bol prevod odvetvia činnosti na daňové účely porovnateľný s predajom majetku a ako taký viedol k platbe dane z príjmu právnických osôb z rozdielu medzi aktuálnou hodnotou prevedeného majetku a daňovou hodnotou tohto majetku.

2 S cieľom racionalizovať bankové činnosti v Taliansku a najmä umožniť verejným subjektom v bankovom sektore, aby nadobudli právnu formu akciovej spoločnosti, považovanú za vhodnejšiu, legge nº 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (zákon č. 218, ktorý obsahuje ustanovenia o reštrukturalizácii a posilnení majetkových podielov verejnoprávnych úverových inštitúcií) z 30. júla 1990 (GURI č. 182 zo 6. augusta 1990, ďalej len „zákon č. 218/1990“) zaviedol odchylnú daňovú schému určenú na uľahčenie

prevodu majetku a ostatných bankových aktív, držaných týmito verejnými subjektmi, na súkromné novovzniknuté alebo existujúce úverové inštitúcie (článok 1 a článok 7 ods. 2 zákona č. 218/1990).

3 Podľa tejto schémy kapitálový zisk dosiahnutý prostredníctvom prevodov majetku verejnej úverovej inštitúcie na súkromnú úverovú inštitúciu výmenou za akcie uvedenej súkromnej úverovej inštitúcie nie je v 85 % svojej hodnoty daňovo uznaný – a teda nie je zdanený – až do okamihu, keď sa tento zisk skutočne dosiahne, či už rozdelením účtovnej rezervy vkladajúcej inštitúcie, ktorú povinne tvorí (zodpovedajúcej rozdielu medzi hodnotou nadobudnutých akcií uvedenou v súvahe a daňovou hodnotou prevedeného majetku), medzi akcionárov vo forme dividend, alebo postúpením nadobudnutých akcií vkladajúcou inštitúciou, alebo postúpením vloženého majetku spoločnosťou, do ktorej bol vložený.

4 Vkladajúca inštitúcia bola naopak okamžite zdanená zo zostávajúcich 15 % kapitálových ziskov realizovaných pri prevodoch bežnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb. Zároveň s týmto zdanením bola táto suma 15 % kapitálového zisku pripísateľná ako zvýšenie daňovej hodnoty akcií nadobudnutých za vklad a daňovej hodnoty prevedeného majetku v účtovníctve vkladajúcej inštitúcie a spoločnosti, do ktorej sa prevod uskutočnil.

5 Táto schéma čiastočnej daňovej neutrality, ktorú zaviedol zákon č. 218/1990, preto spôsobovala dvojité nevyrovnanie účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám, teda nevyrovnanie týchto daňových hodnôt tak na úrovni prevedeného majetku (účtovníctvo spoločnosti, do ktorej sa prevod uskutočnil), ako aj na úrovni akcií nadobudnutých za vklad (účtovníctvo vkladajúcej inštitúcie). Zatiaľ čo účtovné hodnoty prevedeného majetku a akcií nadobudnutých za vklad zodpovedali bežnej hodnote tohto majetku ku dňu vkladu, daňové hodnoty tohto majetku a akcií sa rovnali daňovej

hodnote majetku, ak bol vo vlastníctve vkladajúcej inštitúcie, zvýšenej o 15 % dosiahnutého a okamžite zdaneného kapitálového zisku.

6 Článok 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 (zákon č. 489 týkajúci sa najmä predĺženia lehoty stanovenej v článku 7 ods. 6 zákona č. 218/1990) z 26. novembra 1993 (GURI č. 284 z 3. decembra 1993) zaviedol pre verejné úverové inštitúcie, ktorých kapitálový fond vlastnil úplne alebo väčšinovo štát, povinnosť mať od 30. júna 1994 formu akciovej spoločnosti podľa podrobností, ktoré stanovil zákon č. 218/1990.

7 Okrem schémy čiastočnej daňovej neutrality zavedenej zákonom č. 218/1990, ktorá sa týkala osobitne reorganizácie talianskeho verejného bankového sektora, Talianska republika prebrala prostredníctvom decreto legislativo nº 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti societa' di Stati membri diversi (legislatívny dekrét č. 544 o prebratí smernice 90/434/EHS) z 30. decembra 1992 (GURI č. 9 z 13. januára 1993) smernicu Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142). Predmetom tejto smernice bolo zaviesť spoločný daňový režim, a tak zamedziť skreslenia hospodárskej súťaže vyplývajúce z vnútroštátnych právnych úprav a uľahčiť reorganizáciu medzi spoločnosťami z rôznych členských štátov tým, že sa vyhnú zdaneniu pri uskutočnení týchto transakcií, pri súčasnej ochrane finančných záujmov dotknutých členských štátov (prvé až šieste odôvodnenie smernice 90/434).

8 Smernica 90/434 a talianske predpisy na jej prebratie upravovali schému daňovej neutrality porovnateľnú so schémou zákona č. 218/1990, odhliadnuc od toho, že zavádzali úplnú daňovú neutralitu, ktorá zahŕňala absenciu okamžitého zdanenia časti dosiahnutého kapitálového zisku, a neviedli k dvojitému nevyrovnaniu účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám, teda tak na úrovni prevedeného majetku, ako aj na úrovni akcií nadobudnutých za vklad, ale iba k nevyrovnaniu daňových hodnôt na úrovni vloženého majetku, teda iba v účtovníctve spoločnosti, do ktorej sa prevod uskutočnil.

9 Článkom 23 decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (legislatívny dekrét č. 41 o naliehavých opatreniach na ozdravenie verejných financií a zamestnanosti v znevýhodnených oblastiach) z 23. februára 1995 (GURI č. 45 z 23. februára 1995, ďalej len „legislatívny dekrét č. 41/1995") taliansky zákonodarca po prvýkrát priznal spoločnostiam, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa zákona č. 218/1990, možnosť vyrovnať daňové hodnoty prevedeného majetku a akcií nadobudnutých vkladajúcimi inštitúciami s vyššími účtovnými hodnotami tohto majetku a akcií, čím odstránil nevyrovnanie daňových hodnôt a oslobodil od odloženia dane povinnú rezervu vytvorenú v účtovníctve vkladajúcej inštitúcie. Toto vyrovnanie bolo podmienené tým, že spoločnosť, do ktorej sa uskutočnil prevod, zaplatila náhradnú daň v sadzbe 14 % za samotné vyrovnanie daňovej hodnoty vloženého majetku, alebo 18 % za vyrovnanie nielen daňovej hodnoty tohto majetku, ale aj akcií, ktoré dostala vkladajúca inštitúcia. Ak bola využitá možnosť vyrovnania, musela sa týkať celého majetku vloženého v rámci reorganizácie, ku ktorej došlo podľa zákona č. 218/1990, pričom sa nemohla rozšíriť na iný majetok, ktorého daňová hodnota bola nižšia než účtovná hodnota.

10 Keďže smernica 90/434 sa uplatňuje iba na reorganizácie spoločností v rôznych členských štátoch, Talianska republika prostredníctvom 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 (legislatívny dekrét č. 358

o zmene zdanenia príjmov pri postúpení a prevode podnikov, fúziách, rozdeleniach a výmene majetkových účastí) z 8. októbra 1997 (GURI č. 249 z 24. októbra 1997, ďalej len „legislatívny dekrét č. 358/1997“) z vlastnej iniciatívy rozšírila schému daňovej neutrality na reorganizácie spoločností nachádzajúcich sa na území štátu, avšak hospodárskym subjektom umožnil alternatívne riešenie okamžitého zdanenia kapitálového zisku.

11 Schéma daňovej neutrality bola upravená v článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. Na základe tejto schémy je prevod odvetvia činnosti medzi spoločnosťami so sídlom na talianskom území z daňového hľadiska neutrálny pod podmienkou, že daňová hodnota prevedeného majetku sa pripíše akciám, ktoré získala prevádzajúca spoločnosť, a že získanému majetku sa pripíše daňová hodnota, ktorú mal, keď bol vo vlastníctve prevádzajúcej spoločnosti (prevod pri schéme daňovej neutrality).

12 Táto schéma daňovej neutrality podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 preto rovnako ako schéma podľa zákona č. 218/1990 vedie k dvojitému nevyrovnaniu účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám, teda tak na úrovni prevedeného majetku (účtovníctvo spoločnosti, do ktorej sa prevod uskutočnil), ako aj na úrovni akcií nadobudnutých za vklad tohto majetku (účtovníctvo vkladajúcej inštitúcie).

13 Ako alternatívne riešenie okamžitého zdanenia kapitálového zisku článok 3 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 stanovoval, že pri reorganizácii bude zaplatená náhradná daň vo výške 19 % z dosiahnutého kapitálového zisku. Vzhľadom na toto daňové uznanie kapitálového zisku nedochádzalo k nevyrovnaniu účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám majetku (prevod pri schéme účtovnej neutrality).

14 Prostredníctvom legge nº 342 su misure in materia fiscale (zákon č. 342 o opatreniach v daňovej oblasti) z 21. novembra 2000 (riadna príloha GURI č. 276 z 25. novembra 2000, ďalej len „zákon č. 342/2000“) taliansky zákonodarca zaviedol tri dočasné schémy.

15 Prvá schéma, ktorá vyplývala z článku 10 zákona č. 342/2000, sa týkala prehodnotenia určitého majetku podnikov. Toto ustanovenie umožňovalo podnikom „prehodnotiť hmotný a nehmotný majetok s výnimkou majetku, na ktorého výrobu alebo výmenu je orientovaná činnosť podniku, ako aj účasti v kontrolovaných alebo prepojených spoločnostiach podľa článku 2359 Občianskeho zákonníka, pokiaľ tieto účasti tvoria investičný majetok podľa súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia, ktoré sa skončilo najneskôr 31. decembra 1999“.

16 Podľa článku 12 zákona č. 342/2000 táto schéma prehodnotenia ukladala zaplatenie náhradnej dane so sadzbou 19 % pri odpisovanom majetku a so sadzbou 15 % pri neodpisovanom majetku, a to z vyšších hodnôt zapísaných do súvahy v dôsledku prehodnotenia.

17 Druhá schéma, ktorá vyplývala z článku 14 zákona č. 342/2000, sa týkala, pokiaľ ide o majetok uvedený v článku 10 zákona č. 342/2000, vyrovnania daňových hodnôt s vyššími účtovnými hodnotami zapísanými v súvahe. Článok 14 tak stanovoval, že „ustanovenia článku 12 možno uplatniť na uznanie vyšších hodnôt, ktoré sú zapísané v súvahe podľa v článku 10…, majetku takisto uvedeného v článku 10 na účely dane z príjmov fyzických osôb, dane z príjmov právnických osôb a regionálnej dane z produkčných činností“.

18 Prehodnotenie podľa článku 10 zákona č. 342/2000, ktoré je operáciou účtovnej povahy s daňovým účinkom, a vyrovnanie podľa článku 14 rovnakého zákona, ktoré je operáciou daňovej povahy, by v prípade ich kombinovania viedli k takzvanému „daňovému" prehodnoteniu, ktoré pozostáva z prehodnotenia účtovných hodnôt zapísaných v súvahe na bežné hodnoty a vyrovnania daňových hodnôt s takto prehodnotenými účtovnými hodnotami.

19 Tretia schéma smerovala k vyrovnaniu daňových hodnôt s účtovnými hodnotami zapísanými v súvahe, pokiaľ ide o spoločnosti, ktorých sa týkali reorganizácie uskutočnené podľa zákona č. 218/1990 alebo článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. Články 17 až 19 zákona č. 342/2000 v tomto ohľade stanovovali:

„Článok 17

1. Spoločnosti, ktorým sú určené prevody upravené v článku 7 ods. 2 a 5 [zákona č. 218/1990],… môžu uplatniť [náhradnú] daň so sadzbou 19 % z rozdielu medzi hodnotou majetku nadobudnutého v dôsledku uvedených prevodov a ich daňovo uznanou hodnotou. Zohľadňuje sa tá hodnota majetku, ktorá vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia skončeného pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona.

2. Rozdiel podliehajúci náhradnej dani podľa odseku 1 sa považuje za daňovo uznaný výdavok za majetok, na ktorý sa vzťahuje tento rozdiel, od nasledujúceho účtovného obdobia po období uvedenom v odseku 1. Rovnaký rozdiel sa považuje za daňovo uznaný výdavok za akcie, ktoré získala prevádzajúca spoločnosť alebo organizácia, v rozsahu ich hodnoty, ktorá vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia alebo

obdobia správy prebiehajúceho v čase ukončenia účtovného obdobia uvedeného v odseku 1. V dôsledku toho sú v rovnakej sume považované za podliehajúce dani rezervy alebo fondy, ktoré sú tvorené voči najvyšším zapísaným hodnotám pri prevode…

3. Spoločnosti uvedené v odseku 1 môžu namiesto náhradnej dane podľa toho istého odseku uplatniť náhradnú daň vo výške 15 %. V tomto prípade nie je rozdiel podliehajúci náhradnej dani daňovo uznaný pre prevádzajúcu spoločnosť alebo organizáciu.

…

5. O uplatnenie náhradnej dane sa musí požiadať v daňovom priznaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia, ktoré prebieha ku dňu nadobudnutia účinnosti tohto zákona. Náhradná daň musí byť uhradená v maximálne troch ročných splátkach v rovnakej výške…

Článok 18

1. Pokiaľ ide o spoločnosti, ktoré uskutočnili prevody v zmysle článku 7 ods. 5 [zákona č. 218/1990], rozdiel medzi hodnotou nadobudnutých akcií a ich daňovo uznanou hodnotou sa považuje za dosiahnutý pod podmienkou, že bol zdanený za podrobností a v lehotách upravených v článku 17 náhradnou daňou… so sadzbou 19 %. Zohľadňuje sa tá hodnota akcií, ktorá vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia skončeného pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona.

2. Rozdiel podliehajúci náhradnej dani v zmysle odseku 1 sa považuje za daňovo uznaný výdavok na nadobudnuté akcie. Rezervy alebo fondy, ktoré sú tvorené voči najvyšším zapísaným hodnotám pri prevode, sú považované za podliehajúce dani v sume zodpovedajúcej uvedenému rozdielu po odpočítaní náhradnej dane. Tento rozdiel sa nepovažuje za daňovo uznaný výdavok pre spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod…

Článok 19

Ustanovenia článku 17 sa uplatnia takisto na subjekty, ktorým sú určené prevody podľa článku 4 ods. 1 [legislatívneho dekrétu č. 358/1997].“

20 V článku 20 zákona č. 342/2000 sa stanovili podrobné pravidlá pre náhradnú daň z kapitálových ziskov, ktorá sa má zaplatiť, a príslušnú daňovú úľavu v prospech akcionárov, ktorí dostávajú dividendy z daňovo uznaných kapitálových ziskov.

21 Článkom 3 ods. 1 legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) [zákon č. 448 obsahujúci ustanovenia o vytvorení ročného a viacročného rozpočtu štátu (finančný zákon 2002)] z 28. decembra 2001 (riadna príloha GURI č. 301 z 29. decembra 2001, ďalej len „zákon č. 448/2001“) taliansky zákonodarca rozšíril uplatniteľnosť schém prehodnotenia a vyrovnania podľa článkov 10 a 14 zákona č. 342/2000 na majetok, ktorý vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia ukončeného pred 31. decembrom 2000, prostredníctvom zaplatenia náhradnej dane s nezmenenými sadzbami 19 % pri odpisovanom majetku a 15 % pri neodpisovanom majetku.

22 Článkom 3 ods. 11 zákona č. 448/2001 taliansky zákonodarca rozšíril uplatniteľnosť schémy vyrovnania podľa článkov 17 až 19 zákona č. 342/2000 na majetok, ktorý vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia prebiehajúceho k 31. decembru 2001, a stanovil sadzbu náhradnej dane na 12 % až 9 % podľa rozsahu zohľadneného vyrovnania.

23 Taliansky daňový systém týkajúci sa dane z príjmu právnických osôb bol zreformovaný v roku 2003 prostredníctvom decreto legislativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (legislatívny dekrét č. 244 o reforme dane z príjmov spoločností podľa článku 4 zákona č. 80 zo 7. apríla 2003) z 12. decembra 2003 (riadna príloha GURI č. 291 zo 16. decembra 2003).

24 Prostredníctvom legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) [zákon č. 350 obsahujúci ustanovenia o vytvorení ročného a viacročného rozpočtu štátu (finančný zákon 2004)] z 24. decembra 2003 (riadna príloha GURI č. 299 z 27. decembra 2003, ďalej len „zákon č. 350/2003“) taliansky zákonodarca ďalej rozšíril uplatniteľnosť schém prehodnotenia a vyrovnania podľa zákona č. 342/2000.

25 Článok 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 stanovuje:

„V článku 10 [zákona č. 342/2000] sa časť vety ‚ukončené najneskôr 31. decembra 1999' nahrádza slovami ‚ukončené najneskôr 31. decembra 2002'. Náhradná daň splatná na základe ustanovení uvedených v tomto odseku musí byť uhradená v troch splátkach pred splatnosťou zostávajúcej dane z príjmov v týchto sumách pre jednotlivé roky: 50 % v roku 2004, 25 % v roku 2005 a 25 % v roku 2006.“

26 Toto ustanovenie teda zmenilo článok 10 zákona č. 342/2000 takým spôsobom, že podnikom umožnilo využiť mechanizmus dobrovoľného prehodnotenia pri majetku, ktorý sa nachádzal v súvahe z účtovného obdobia ukončeného najneskôr 31. decembra 2002.

27 Toto ustanovenie takisto umožnilo podnikom využiť schému vyrovnania, ktorú upravuje článok 14 zákona č. 342/2000. Článok 14 im totiž poskytoval možnosť využiť schému vyrovnania pre rovnaký majetok, aký mohol byť predmetom mechanizmu prehodnotenia, ktorý upravuje článok 10 zákona č. 342/2000. V dôsledku toho boli všetky podniky oprávnené odstrániť nevyrovnanie účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám majetku prostredníctvom zaplatenia náhradnej dane so sadzbou 19 % na vyrovnanie odpisovaného majetku a 15 % na vyrovnanie neodpisovaného majetku.

28 Článok 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 stanovuje:

„Ustanovenia článkov 17, 18 a 20 [zákona č. 342/2000] možno uplatniť aj na majetok, ktorý vyplýva zo súvahy týkajúcej sa účtovného obdobia prebiehajúceho k 31. decembru 2003. V takom prípade sa sadzba náhradnej dane 19 % znižuje na 12 % a sadzba 15 % na 9 %. Náhradná daň splatná na základe ustanovení uvedených v tomto odseku musí byť uhradená v troch splátkach bez zaplatenia úrokov pred splatnosťou zostávajúcej dane z príjmov v týchto sumách pre jednotlivé roky: 50 % v roku 2004, 25 % v roku 2005 a 25 % v roku 2006. O uplatnenie náhradnej dane sa musí požiadať v daňovom priznaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa uskutoční zníženie hodnôt."

29 Toto ustanovenie, ktoré rozšírilo uplatniteľnosť článkov 17, 18 a 20 zákona č. 342/2000 a znížilo sadzbu náhradnej dane na 12 % a na 9 % podľa rozsahu vyrovnania, nerozšírilo uplatniteľnosť článku 19 tohto zákona, ktorý sa týkal možnosti vyrovnania pre prevody spoločností uskutočnené na základe schémy daňovej neutrality podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997.

Správne konanie a napadnuté rozhodnutie

30 Po tom, čo Komisia Európskych spoločenstiev uskutočnila predbežné skúmanie článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, usúdila, že sa zdá, že toto ustanovenie zahŕňa štátnu pomoc nezlučiteľnú so spoločným trhom, a listom z 30. mája 2007 informovala Taliansku republiku o svojom rozhodnutí začať konanie vo veci formálneho zisťovania, ktoré upravuje článok 88 ods. 2 ES (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania"). Toto rozhodnutie bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* 7. júla 2007 (Ú. v. EÚ C 154, s. 15).

31 V odpovedi na výzvu predložiť vlastné pripomienky, ktorá bola adresovaná Talianskej republike a zainteresovaným stranám v rozhodnutí o začatí konania, Komisia dostala pripomienky od Talianskej republiky, ako aj okrem iného od bankovej skupiny Paribas, ktorej súčasťou je Banca Nazionale del Lavoro, SpA (BNL).

32 Dňa 11. marca 2008 Komisia prijala rozhodnutie 2008/711/ES o štátnej pomoci C 15/07 (ex NN 20/07) uplatňovanej Talianskom, týkajúcej sa daňových stimulov v prospech niektorých úverových inštitúcií v reorganizácii (Ú. v. EÚ L 237, s. 70, ďalej len „napadnuté rozhodnutie").

33 V napadnutom rozhodnutí Komisia po tom, čo opísala pravidlá upravujúce zdanenie kapitálových ziskov v talianskom daňovom systéme (odôvodnenia č. 13 až 56 napadnutého rozhodnutia), správne konanie a pripomienky Talianskej republiky a zainteresovaných strán (odôvodnenia č. 57 až 79 napadnutého rozhodnutia), pristúpila k posúdeniu článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 so zreteľom na právnu úpravu v oblasti štátnej pomoci.

34 Komisia po tom, čo uviedla, že podmienka existencie štátnej pomoci týkajúca sa použitia štátnych zdrojov je splnená (odôvodnenie č. 81 napadnutého rozhodnutia), preskúmala podmienku týkajúcu sa existencie selektívnej výhody a jej odôvodnenie vzhľadom na charakter schémy (odôvodnenia č. 82 až 107 napadnutého rozhodnutia).

35 V tomto rámci Komisia pripomenula svoje stanovisko, podľa ktorého schémy daňovej neutrality, ktoré boli zavedené zákonom č. 218/1990 a článkom 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, nepredstavujú štátnu pomoc, keďže odklad dane spojený s uplatnenou daňovou neutralitou je podľa nej oprávnený na základe logiky daňového systému (odôvodnenia č. 82 až 86 napadnutého rozhodnutia).

36 Pokiaľ ide o schému vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, Komisia usúdila, že udeľovala právo zvýšiť daňovú hodnotu, z ktorej by sa zaplatila bežná daň z príjmu právnických osôb, ak by nebola k dispozícii osobitná náhradná daň, o akú ide v prejednávanej veci. Komisia uviedla, že sa domnieva, že stanovenie náhradnej dane s nižšou sadzbou by v zásade mohlo byť odôvodnené, pokiaľ taká daň predstavuje technické opatrenie určené na uľahčenie daňového uznania kapitálových ziskov (prvá a posledná veta odôvodnenia č. 87 napadnutého rozhodnutia).

37 Dodala však, že také preferenčné vyrovnanie dane môže byť oprávnené iba v prípade, že sa objektívne uplatňuje za rovnakých podmienok na všetky porovnateľné daňové uznania kapitálových ziskov, ako sú tie, ktoré sú výsledkom iných reorganizácií neupravených zákonom č. 218/1990 vrátane reorganizácií týkajúcich sa iných úverových inštitúcií (odôvodnenie č. 88 napadnutého rozhodnutia).

38 Komisia usúdila, že vyrovnania, ktoré upravujú zákony č. 342/2000 a č. 448/2001, dostupné prostredníctvom zaplatenia náhradnej dane uplatnenej za rovnakých podmienok na všetky podniky, ktoré sa rozhodli daňovo uznať dosiahnuté, ale na základe zákona č. 218/1990 alebo legislatívneho dekrétu č. 358/1997 dočasne daňovo neuznané historické kapitálové zisky, predstavujú všeobecné daňové opatrenia odôvodnené logikou daňového systému, a teda nepredstavujú štátnu pomoc (odôvodnenie č. 89 napadnutého rozhodnutia).

39 Komisia usúdila, že naopak vyrovnanie dane podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 nepredstavuje všeobecné opatrenie, pretože sa uplatňovalo na kapitálové zisky dosiahnuté niektorými úverovými inštitúciami len pri reorganizáciách vykonaných na základe zákona č. 218/1990 (odôvodnenia č. 90 a 93 napadnutého rozhodnutia).

40 Komisia usúdila, že táto daňová schéma poskytla výhodu rovnajúcu sa rozdielu medzi daňou skutočne zaplatenou na vyrovnanie hodnoty majetku a bežnou daňou, ktorá by bola zaplatená, ak by sa toto vyrovnanie vykonalo bez existencie ustanovení článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 (odôvodnenie č. 91 napadnutého rozhodnutia), a okrem iného poznamenala, že náhradná daň sa platila v troch ročných splátkach bez úrokov, zatiaľ čo bežná daň by bola v roku 2004 splatná v plnej výške (odôvodnenie č. 92 napadnutého rozhodnutia).

41 Komisia poukázala na pripomienky zainteresovaných strán, podľa ktorých po prvé žiadny z príjemcov predmetnej schémy by nebol ochotný vyrovnať svoj majetok, ak by preto musel zaplatiť bežnú daň, po druhé ostatné spoločnosti, ktoré nepodliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, by získali výhody z implicitnej schémy na vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 za všeobecných, v podstate rovnakých podmienok upravených v článku 14 zákona č. 342/2000 a po tretie treba zohľadniť dane zaplatené v čase pôvodných prevodov, čo má za následok, že v skutočnosti nedošlo k žiadnemu zvýhodneniu (odôvodnenia č. 94 a 95 napadnutého rozhodnutia).

42 Komisia „však zdôraz[nila], že schéma uvedená v článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nepredstavuje daňové vyrovnanie nevyrovnaných hodnôt vyplývajúcich z daňovo neutrálnych reorganizácií, ale skôr schému na daňové precenenie, ktorá umožnila dosiahnutie skrytých kapitálových ziskov vyplývajúcich z úpravy daňovej hodnoty majetku prijímajúcich spoločností na aktuálnu hodnotu majetku“. Komisia „sa domnieva[la], že tieto dve schémy nie sú porovnateľné, a okrem toho zastáva[la] názor, že schéma na daňové precenenie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nie je rovnocenná so schémou na vyrovnanie dane na základe článku 2 ods. 26 toho istého zákona vzhľadom na rozdiel v zákonných sadzbách náhradnej dane stanovených na základe týchto dvoch schém“ (odôvodnenie č. 96 napadnutého rozhodnutia).

43 Preto konštatovala, že spoločnosti, ktoré vyrovnali daňové hodnoty svojho majetku v zmysle článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, získali osobitnú výhodu spočívajúcu v rozdiele medzi sadzbou bežnej dane na uznané zisky a osobitnou náhradnou daňou na tie isté zisky (odôvodnenie č. 97 napadnutého rozhodnutia).

44 Komisia po tom, čo poukázala na tvrdenie zainteresovaných strán, podľa ktorého nižšia sadzba náhradnej dane stanovená v článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, nebola selektívna, pretože bola odôvodnená skutkovými a právnymi osobitosťami zdaňovania kapitálových ziskov vyplývajúcich z reorganizácií podľa zákona č. 218/1990, a podľa ktorého by Talianska republika nemohla po uplynutí toľkých rokov legitímne zdaniť takéto kapitálové zisky ako zisky vyplývajúce z iných reorganizácií spoločností (odôvodnenie č. 98 napadnutého rozhodnutia), usúdila, že napriek jej osobitostiam je schéma čiastočnej daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 v podstate rovnocenná so schémou úplnej daňovej neutrality podľa legislatívneho dekrétu č. 358/1997 a taliansky zákonodarca mal pri stanovení daňového uznania nevyrovnaných kapitálových ziskov v roku 2003 uplatniť rovnakú úpravu (odôvodnenie č. 99 napadnutého rozhodnutia).

45 V odôvodnení č. 100 napadnutého rozhodnutia Komisia okrem toho usúdila, že uplatnenie nižšej sadzby dane sa nemôže jednoducho považovať za kompenzáciu nákladnejšieho zdaňovania kapitálových ziskov vyplývajúcich z reštrukturalizácií bankového sektora podľa zákona č. 218/1990, ktoré sú rozdelené medzi akcionárov ako dividendy, v porovnaní so zdanením kapitálových ziskov rozdelených ako dividendy, ktoré vyplývajú z iných reorganizácií na základe schémy daňovej neutrality. Podľa Komisie s takým stanoviskom nemožno súhlasiť, pretože uplatnenie rôznych náhradných daní na kapitálové zisky nemožno vždy odôvodniť rôznymi daňovými nákladmi uplatniteľnými v prípade, že sa odložené kapitálové zisky rozdelia ako dividendy. Komisia poznamenala, že prijatie podobného odôvodnenia by sa rovnalo povoleniu uplatňovať rôzne účinné sadzby daní z príjmu právnických osôb na niektoré spoločnosti iba preto, že sa podieľali na určitých typoch reorganizácií uprednostňovaných štátom.

46 Komisia navyše usúdila, že daňová výhoda vyplývajúca z uplatnenia schémy vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 sa nemôže považovať za výhodu „de

minimis“, že predpokladaná obmedzenosť tejto výhody nie je sama osebe dostatočným dôvodom na vylúčenie kvalifikácie ako štátnej pomoci a že sa nemožno odvolať ani na výnimku „de minimis“, pokiaľ ide o netransparentné opatrenie pomoci (odôvodnenia č. 101 a 102 napadnutého rozhodnutia).

47 Komisia okrem toho usúdila, že schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 nepredstavuje prispôsobenie všeobecného systému osobitným charakteristikám bankového sektora, ale skôr selektívnu výhodu, ktorá má vplyv na konkurencieschopnosť úverových inštitúcií zapojených do reorganizácie podľa zákona č. 218/1990. Okrem toho podľa nej táto schéma nie je obmenou schémy zavedenej zákonom č. 342/2000, lebo vyrovnanie v zmysle zákona č. 350/2003 je obmedzenejšie ako všeobecné vyrovnanie upravené v zákone č. 342/2000 (odôvodnenia č. 105 a 106 napadnutého rozhodnutia).

48 Komisia dospela k záveru, že výhoda poskytnutá niektorým úverovým inštitúciám na základe zákona č. 350/2003, spočívajúca v uplatnení osobitnej náhradnej dane na zisky dosiahnuté prostredníctvom určitých prevodov majetku namiesto bežnej sadzby dane, predstavuje osobitnú výhodu, ktorá nie je odôvodnená charakterom daňového systému (odôvodnenie č. 107 napadnutého rozhodnutia).

49 Po tom, čo usúdila, že podmienky, ktoré sa týkajú narušenia hospodárskej súťaže a ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi, sú splnené (odôvodnenia č. 108 až 110 napadnutého rozhodnutia) a že sa neuplatní žiadna z výnimiek upravených v článku 87 ods. 2 a 3 ES (odôvodnenia č. 111 až 116 napadnutého rozhodnutia), Komisia dospela k záveru, že daná schéma pomoci je nezlučiteľná so spoločným trhom (odôvodnenie č. 117 napadnutého rozhodnutia).

50 Komisia usúdila, že je potrebné nariadiť vymáhanie protiprávnej pomoci, ale domnievala sa, že toto vymáhanie sa má vzťahovať iba na „zaplatené dane nižšie ako suma, ktorú by príjemca zaplatil, ak by využil iné daňové schémy dostupné v tom čase“. Komisia sa domnievala, že v tomto prípade nepredstavuje uplatnenie alternatívnej schémy na daňové precenenie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 čisto hypotetickú možnosť, ale odôvodnenú možnosť, ktorú mohli príslušní príjemcovia využiť na daňové uznanie skutočnej hodnoty ich majetku. (odôvodnenie č. 118 napadnutého rozhodnutia). Komisia totiž usúdila, že aj keď vyrovnania a precenenia nie sú porovnateľné operácie, ak by v danom čase nebola schéma vyrovnania dostupná, dotknuté úverové inštitúcie by si s najväčšou pravdepodobnosťou vybrali všeobecnú schému precenenia podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 (odôvodnenie č. 119 napadnutého rozhodnutia).

51 Komisia preto dospela k záveru, že vymáhanie pomoci sa musí obmedziť výlučne na rozdiel medzi daňou splatnou v prípade precenenia majetku držaného na základe článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 a daňou skutočne zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 rovnakého zákona (odôvodnenie č. 120 napadnutého rozhodnutia).

52 V dôsledku toho Komisia rozhodla takto:

„*Článok 1*

Výnimočná daňová schéma na základe článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, ktorú [Talianska republika] implementoval[a], predstavuje štátnu pomoc a nie je zlučiteľná so spoločným trhom.

Článok 2

[Talianska republika] zruší schému pomoci uvedenú v článku 1.

Článok 3

1. [Talianska republika] prijme všetky potrebné opatrenia, aby príjemcovia vrátili pomoc poskytnutú na základe uplatnenia náhradnej dane stanovenej v článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, pokiaľ ide o daňové uznanie kapitálových ziskov vyplývajúcich z reorganizácií uskutočnených podľa zákona č. 218/1990, ktorá im bola poskytnutá neoprávnene.

2. Suma, ktorá sa má vrátiť, sa obmedzuje na rozdiel medzi daňou, ktorá by sa zaplatila, ak by príjemcovia pomoci uplatnili schému daňového precenenia podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, a daňou skutočne zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 [rovnakého] zákona…

3. Vrátenie pomoci sa uskutoční bezodkladne a v súlade s postupmi vnútroštátnych právnych predpisov za predpokladu, že umožňujú okamžité a účinné vykonanie tohto rozhodnutia.

…

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Talianskej republike.“

Konanie a návrhy účastníkov konania

53 Žalobcovia, BNP Paribas (ďalej len „BNP“) a BNL, návrhom podaným do kancelárie Súdu prvého stupňa 14. augusta 2008 podali žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

54 Na základe správy sudcu spravodajcu Súd prvého stupňa (piata komora) rozhodol o otvorení ústnej časti konania. Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na ústne otázky, ktoré im Súd prvého stupňa položil, boli vypočuté počas pojednávania 21. januára 2010.

55 Žalobcovia navrhujú, aby Všeobecný súd:

— vyhlásil žalobu za prípustnú,

— zrušil napadnuté rozhodnutie.

56 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

— odmietol žalobu ako neprípustnú,

— subsidiárne zamietol žalobu ako nedôvodnú,

— zaviazal žalobcov na náhradu trov konania.

Právny stav

O prípustnosti

Tvrdenia účastníkov konania

57 Komisia bez toho, aby podala námietku neprípustnosti samostatným podaním v zmysle článku 114 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu, spochybňuje prípustnosť žaloby. Napadnuté rozhodnutie, ktorým kvalifikovala predmetnú daňovú schému ako schému štátnej pomoci, ktorá je protiprávna a nezlučiteľná so spoločným

trhom, a nariadila Talianskej republike vymáhať poskytnutú pomoc, je totiž všeobecne platný akt. Podľa Komisie pritom okolnosť, že žalobcovia sú skutoční príjemcovia tejto schémy, nemá za následok, že majú postavenie osobne dotknutých osôb, ktoré sú oprávnené podať žalobu o neplatnosť.

58 Komisia opiera svoje výhrady o judikatúru Súdneho dvora a Všeobecného súdu, ktoré opakovane považovali za neprípustné žaloby podané skutočnými alebo potenciálnymi príjemcami schémy pomoci proti rozhodnutiam, ktoré vyhlásili tieto schémy za nezlučiteľné so spoločným trhom.

59 Komisia neignoruje rozsudky Všeobecného súdu, ktoré naopak smerovali k vyhláseniu prípustnosti určitých žalôb podaných príjemcami schém pomoci, ktoré boli vyhlásené za nezlučiteľné, z dôvodu, že žalobcovia boli povinní vrátiť pomoc, ktorá im bola poskytnutá na základe týchto schém. Má však pochybnosť, či táto judikatúra rešpektuje zásady, ktoré upravujú žaloby o neplatnosť podané jednotlivcami.

60 Subsidiárne, v prípade, ak by Všeobecný súd usúdil, že postavenie skutočného príjemcu umožňuje konštatovať prípustnosť žaloby, Komisia v podstate uvádza, že BNL nemá aktívnu legitimáciu, keďže ju nemožno považovať za skutočného príjemcu predmetných opatrení, lebo spoločnosť, ktorá vlastnila podnik a nadobudla svojho času vklad v rámci schémy daňovej neutrality upravenej v článku 7 zákona č. 218/1990 (ďalej len „predchádzajúca BNL“), bola včlenená do BNP. Skutočnosť, že do BNL bol vložený bankový odbor predchádzajúcej BNL, nemá nič spoločné s prospechom z pomoci a s jej vrátením. Ďalej subsidiárne, ak by sa z dôvodu skutočností, ktoré sú Komisii neznáme, ukázalo, že vrátiť pomoc má BNL a nie BNP, bola by neprípustná žaloba, ktorú podala BNP.

61 Žalobcovia spochybňujú argumentáciu Komisie. Judikatúra podľa nich jasne uznala osobný záujem skutočných príjemcov pomoci poskytnutej podľa schémy pomoci, ktorej sa týka rozhodnutie Komisie, ktoré ju vyhlasuje za nezlučiteľnú so spoločným trhom a ukladá členskému štátu povinnosť vymáhať poskytnutú pomoc.

62 Pokiaľ ide o subsidiárne tvrdenie Komisie, je podľa nich irelevantné, pričom žaloba je v každom prípade prípustná prinajmenšom vo vzťahu k jednému z dvoch žalobcov.

Posúdenie Všeobecným súdom

63 Je potrebné uviesť, že fyzická alebo právnická osoba môže podať žalobu o neplatnosť proti rozhodnutiu určenému inej osobe, ak sa jej uvedené rozhodnutie priamo a osobne týka.

64 Podľa ustálenej judikatúry sa môže iná fyzická alebo právnická osoba ako osoba, ktorej je rozhodnutie určené, považovať za osobne dotknutú týmto rozhodnutím len vtedy, ak sa jej týka z dôvodu jej určitých osobitných vlastností alebo skutkovej situácie, ktorá ju charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe, a tým ju individualizuje podobným spôsobom ako osobu, ktorej je rozhodnutie určené (rozsudky Súdneho dvora z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia, 25/62, Zb. s. 197, 223, a z 2. apríla 1998, Greenpeace Council a i./Komisia, C-321/95 P, Zb. s. I-1651, body 7 a 28).

65 Súdny dvor tak rozhodol, že podnik v zásade nemôže podať žalobu o neplatnosť proti rozhodnutiu Komisie, ktorým zakazuje odvetvovú schému pomoci, ak je týmto rozhodnutím dotknutý len z dôvodu svojej príslušnosti k predmetnému odvetviu a svojho postavenia potenciálneho príjemcu tejto schémy. Takéto rozhodnutie totiž voči tomuto podniku vystupuje ako všeobecne záväzné opatrenie, ktoré sa uplatňuje na objektívne určené situácie a spôsobuje právne účinky s ohľadom na určitú kategóriu osôb vymedzených všeobecným a abstraktným spôsobom (pozri rozsudky Súdneho dvora z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C-298/00 P, Zb. s. I-4087, bod 37 a tam citovanú judikatúru, a zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke Friesland Campina, C-519/07 P, Zb. s. I-8495, bod 53; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 2. februára 1988, Kwekerij van der Kooy a i./Komisia, 67/85, 68/85 a 70/85, Zb. s. 219, bod 15).

66 Súdny dvor však vo svojom rozsudku z 19. októbra 2000, Taliansko a Sardegna Lines/Komisia (C-15/98 a C-105/99, Zb. s. I-8855, body 34 a 35), tiež rozhodol, že vzhľadom na to, že podnik žalobca bol predmetným rozhodnutím v tejto veci dotknutý nielen ako podnik v odvetví námornej dopravy na Sardínii, ktorý je potenciálnym príjemcom schémy pomoci sardínskym vlastníkom lodí, ale aj vo svojom postavení skutočného príjemcu individuálnej pomoci poskytnutej na základe tejto schémy, ktorej vymáhanie nariadila Komisia, bol uvedeným rozhodnutím osobne dotknutý a jeho žaloba namierená proti tomuto rozhodnutiu bola prípustná (pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Taliansko/Komisia, už citovaný v bode 65 vyššie, bod 39).

67 Preto je potrebné preskúmať, či žalobcovia majú postavenie skutočných príjemcov individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci, ktorej vymáhanie nariadila Komisia (pozri v tomto zmysle rozsudky Súdu prvého stupňa z 20. septembra 2007, Salvat père & fils a i./Komisia, T-136/05, Zb. s. II-4063, bod 70, a zo 4. marca 2009, Associazione italiana del risparmio gestito a Fineco Asset Management/Komisia, T-445/05, Zb. s. II-289, bod 49).

68 Vo svojich vyjadreniach pred Všeobecným súdom žalobcovia uvádzajú v tomto ohľade tri okolnosti, ktoré Komisia nespochybňuje.

69 Po prvé, predchádzajúca BNL v čase, keď bola majiteľom bankového podniku, do ktorého bol uskutočnený vklad v rámci schémy daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990, využila vo svojom daňovom priznaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia roku 2003, ktoré predložila 29. októbra 2004, schému vyrovnania, ktorú upravuje článok 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, pre majetok patriaci tomuto podniku.

70 Po druhé, 1. októbra 2007 predchádzajúca BNL previedla svoje odvetvie bankových činností v Taliansku vrátane majetku, pre ktorý využila uvedenú schému vyrovnania, do novovytvorenej akciovej spoločnosti s názvom Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), ktorá je druhým žalobcom.

71 Po tretie, v rovnaký deň sa predchádzajúca BNL okamžite po prevode zlúčila s BNP, prvým žalobcom, a BNP v dôsledku tejto transakcie prevzala práva a povinnosti predchádzajúcej BNL, čím sa stala nástupcom predchádzajúcej BNL vo všetkým právnych vzťahoch, ktoré sa jej týkali, vrátane konaní začatých pred zlúčením.

72 Z týchto okolností vyplýva, že výhoda, ktorú predchádzajúca BNL získala zo spornej daňovej schémy, bola prevedená buď na BNP pri zlúčení spomenutom v predošlom bode, alebo na BNL pri prevode odvetvia bankových činností predchádzajúcej BNL na túto spoločnosť, a preto treba buď BNP, alebo BNL považovať za skutočného príjemcu pomoci, ktorá by bola poskytnutá na základe predmetnej schémy, a z tohto dôvodu za osobne dotknutú napadnutým rozhodnutím.

73 Žalobcovia v odpovedi na otázku, ktorú položil Všeobecný súd, uviedli, že skutočným príjemcom sporného opatrenia bola BNP z dôvodu spomínaného zlúčenia, čo bolo zaznamenané v zápisnici z pojednávania.

74 Z toho vyplýva, že BNP je osobne dotknutá napadnutým rozhodnutím.

75 Pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa existencie priamej dotknutosti vo vzťahu k tomuto žalobcovi, treba konštatovať, že vzhľadom na to, že článok 3 napadnutého rozhodnutia ukladá Talianskej republike povinnosť prijať všetky potrebné opatrenia, aby od príjemcov vymohla pomoc poskytnutú na základe daňovej schémy upravenej v článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, tento žalobca je vo svojom postavení skutočného príjemcu pomoci priamo dotknutý týmto rozhodnutím.

76 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je táto žaloba prípustná v rozsahu, v akom ju podala BNP.

77 Pokiaľ ide o jednu a tú istú žalobu, nie je potrebné preskúmať aktívnu legitimáciu druhého žalobcu (pozri rozsudok Súdu prvého stupňa z 3. septembra 2009, Cheminova a i./Komisia, T-326/07, Zb. s. II-4877, bod 68 a tam citovanú judikatúru; pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Súdu prvého stupňa zo 6. júla 1995, AITEC a i./Komisia, T-447/93 až T-449/93, Zb. s. II-1971, bod 82; z 22. októbra 1996, Skibsværftsforeningen a i./Komisia, T-266/94, Zb. s. II-1399, body 51 a 52, a zo 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava a i./Komisia, T-127/99, T-129/99 a T-148/99, Zb. s. II-1275, bod 52).

O veci samej

78 Žalobcovia uvádzajú dva dôvody zrušenia. Prvý žalobný dôvod je založený na porušení článku 87 ods. 1 ES tým, že Komisia nesprávne konštatovala existenciu štátnej pomoci, pokiaľ ide o schému neposkytujúcu výhodu v zmysle tohto ustanovenia. Druhý žalobný dôvod je založený na porušení povinnosti odôvodnenia, ktoré vyplýva zo skutkového omylu.

79 Je potrebné začať preskúmaním druhého žalobného dôvodu.

O druhom žalobnom dôvode založenom na porušení povinnosti odôvodnenia, ktoré vyplýva zo skutkového omylu

— Tvrdenia účastníkov konania

80 Žalobcovia vytýkajú Komisii, že v napadnutom rozhodnutí ignorovala schému vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, ktorú mala porovnať so schémou vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003. Talianske orgány i žalobcovia pritom v konaní vo veci formálneho zisťovania Komisiu upozornili, že má uskutočniť také porovnanie medzi týmito dvomi schémami, aby zistila, či druhá schéma posudzovaná ako celok poskytuje nejakú výhodu v porovnaní s prvou.

81 Komisia sa však opierala iba o konštatovanie, že v rokoch 2000 a 2001 zákonodarca rozšíril schému vyrovnania pôvodne vyhradenú pre organizácie, ktoré boli dotknuté reštrukturalizáciami upravenými zákonom č. 218/1990, na spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, zatiaľ čo zákon č. 350/2003 už toto rozšírenie nestanovil, a tým sa prakticky vyhla tomuto porovnaniu. Komisia zásadne odmietla námietky talianskych orgánov a žalobcov bez toho, aby v napadnutom rozhodnutí poskytla akúkoľvek odôvodnenú odpoveď, ale obmedzila sa na konštatovanie, že vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 bolo uplatniteľné iba na spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa zákona č. 218/1990, a nie na všetky spoločnosti, ktoré boli dotknuté transakciami prevodu majetku.

82 Napadnuté rozhodnutie totiž podľa nich spočíva na nesprávnom predpoklade, že zákon č. 350/2003 upravoval iba schému vyrovnania podľa svojho článku 2 ods. 26 a neupravoval nijakú inú schému vyrovnania uplatniteľnú vo všeobecnosti. Tento postoj jednoznačne vyplýva z odôvodnenia č. 96 napadnutého rozhodnutia.

83 Článok 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 však zmenil znenie článku 10 zákona č. 342/2000 takým spôsobom, že podnikom umožnil využiť mechanizmus dobrovoľného prehodnotenia pri majetku, „ktorý sa nachádzal v súvahe z účtovného obdobia ukončeného najneskôr 31. decembra 2002“. Tým článok 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 implicitne umožnil rovnakým podnikom tiež využiť schému vyrovnania, ktorú upravuje článok 14 zákona č. 342/2000. Toto ustanovenie im totiž poskytovalo možnosť využiť schému vyrovnania pre rovnaký majetok, aký mohol byť predmetom mechanizmu prehodnotenia, ktorý upravuje článok 10 zákona č. 342/2000. V dôsledku toho boli všetky podniky oprávnené odstrániť nevyrovnanie účtovných hodnôt voči daňovým hodnotám majetku prostredníctvom zaplatenia náhradnej dane so sadzbou 19 % na vyrovnanie odpisovaného majetku a 15 % na vyrovnanie neodpisovaného majetku.

84 Skutočnosť, že táto schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 bola skutočne uplatňovaná a prístupná pre každý zainteresovaný podnik, navyše dokazujú údaje uvedené v spise.

85 Žalobcovia dodávajú, že ak by Komisia uskutočnila porovnanie medzi schémami vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 a podľa článku 2 ods. 25 rovnakého zákona, zistila by, že prvá schéma neposkytuje nijakú hospodársku výhodu v porovnaní s druhou. Vysvetlenia, ktoré Komisia uviedla vo vyjadrení k žalobe na odôvodnenie nezohľadnenia druhej schémy vyrovnania, sú pokusom o dodatočné odôvodnenie, a preto sú neprípustné.

86 Komisia tvrdí, že rovnako ako žalobcovia sa domnieva, že uplatňovanie článku 14 zákona č. 342/2000 bolo predĺžené článkom 2 ods. 25 zákona č. 350/2003. To však nemá vplyv na správnosť odôvodnenia uvedeného v odôvodnení č. 96 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého článok 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 predĺžil uplatňovanie ustanovení s odlišnou povahou než tých, ktorých uplatňovanie bolo predĺžené odsekom 26 rovnakého článku. Hoci je pravda, že toto odôvodnenie sa mohlo explicitnejšie odvolávať na prehodnotenie i vyrovnanie, ktoré boli obidve predmetom predĺženia podľa odseku 25, skutočnosťou zostáva, že ústredná úvaha je jasná a dáva do protikladu „daňové vyrovnanie nevyrovnaných hodnôt vyplývajúcich z daňovo neutrálnych reorganizácií“ a „[dosahovanie] skrytých kapitálových ziskov vyplývajúcich z úpravy daňovej hodnoty majetku prijímajúcich spoločností na aktuálnu hodnotu majetku“.

87 Rozdiel medzi týmito dvomi situáciami bol okrem toho vysvetlený v odôvodnení č. 56 napadnutého rozhodnutia. Zatiaľ čo kapitálové zisky týkajúce sa postúpení a reorganizácií spoločností, ktoré sa zhmotnili do výmeny majetku, boli dosiahnuté, ale nevyrovnané, kapitálové zisky, ktoré boli „len zapísané“, nie sú spojené s „neskoršou realizačnou udalosťou“. Inak povedané, vyrovnania upravené v článku 14 zákona

č. 342/2000 sa vzťahujú na nedosiahnuté kapitálové zisky, ktoré sú plne porovnateľné s kapitálovými ziskami z prehodnotenia, upravenými v článku 10 rovnakého zákona, čo vysvetľuje, prečo objektívny rámec uplatnenia a sadzby sú rovnaké pre obidva nástroje.

88 Táto základná analógia medzi týmito dvomi nástrojmi sa zakladá na zmysle prehodnotení podľa článku 10 zákona č. 342/2000 a vyrovnaní podľa článku 14 toho istého zákona a radikálne ich odlišuje od vyrovnania kapitálových ziskov, ktoré už boli dosiahnuté pri prevodoch a reorganizáciách spoločností, ako ich upravuje článok 17 rovnakého zákona.

89 Skutkový omyl, na ktorý poukazujú žalobcovia, teda neexistuje, rovnako ani nedostatočné odôvodnenie, ktoré by tento omyl spôsobil. Komisia sa domnievala, že vyrovnanie kapitálových ziskov, ktoré už boli dosiahnuté pri prevodoch a reorganizáciách spoločností, vyhradené článkom 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 pre úverové inštitúcie podliehajúce reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, možno porovnať len s analogickým opatrením všeobecnej povahy vyplývajúcim z článku 19 zákona č. 342/2000, ktorý bol dovtedy účinný, ale jeho uplatňovanie nebolo predĺžené. Komisia teda mohla konštatovať, že predmetná výhoda, ktorá bola všeobecná, sa stala osobitnou, a správne dospela k záveru, že ide o štátnu pomoc.

90 Napokon Komisia síce usúdila, že musí obmedziť vymáhanie na rozdiel medzi na jednej strane daňou splatnou za prehodnotenie upravené v článku 10 zákona č. 342/2000 a za vyrovnanie nedosiahnutých kapitálových ziskov upravené v článku 14 rovnakého zákona, platnosť obidvoch predĺžená článkom 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, a na druhej strane daňou skutočne zaplatenou podľa článku 17 zákona č. 342/2000, platnosť predĺžená článkom 2 ods. 26 zákona č. 350/2003. No ak by sa aj pripustilo to, čo bolo uvedené vyššie, a ak by táto voľba mala byť nekoherentná vo vzťahu k úvahám, ktoré predchádzali záveru o existencii štátnej pomoci, táto nekoherentnosť by bola na prospech príjemcov schémy, medzi ktorými sa nachádzajú žalobcovia, ktorí nemajú

žiaden záujem na jej spochybnení. Takisto je zrejmé, že v prípade zrušenia pre nedostatočné odôvodnenie by Komisia musela opätovne preskúmať predmetné opatrenie a vydať nové rozhodnutie.

91 Komisia sa v každom prípade domnieva, že druhý žalobný dôvod je irelevantný. Jednak hoci žalobcovia tvrdia, že vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 a vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 sú dva odlišné nástroje, aj keď sa opierajú o úvahy odlišné od úvah Komisie, podrobnejšie porovnanie týchto dvoch nástrojov by nemohlo zmeniť závery uvedené v napadnutom rozhodnutí.

92 Jednak a ako už bolo uvedené, napadnuté rozhodnutie obmedzilo vymáhanie na rozdiel medzi daňou, ktorá by bola zaplatená, ak by príjemcovia spornej schémy uplatnili schému daňového prehodnotenia podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, a daňou skutočne zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 rovnakého zákona. Pritom je bezvýznamné, že napadnuté rozhodnutie spomína iba prehodnotenie, keďže obidva nástroje, ktorých uplatňovanie predĺžil článok 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 – prehodnotenie a vyrovnanie –, podliehali rovnakej sadzbe dane. Preto aj keby Komisia po podrobnejšom preskúmaní vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 dospela k záveru, že predstavuje bežnú úroveň zdanenia, voči ktorej treba porovnať vyrovnanie článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, v každom prípade by dospela k záveru, že výhoda sa rovná rozdielu medzi dvomi sadzbami, a teda by nariadila vymáhanie v rovnakom rozsahu, aký vyplýva z napadnutého rozhodnutia.

— Posúdenie Všeobecným súdom

93 Podľa ustálenej judikatúry odôvodnenie vyžadované článkom 253 ES musí byť prispôsobené povahe dotknutého aktu a musia z neho jasne a jednoznačne vyplývať úvahy inštitúcie, ktorá akt prijala, umožňujúce zúčastneným osobám pochopiť dôvody prijatia opatrenia a príslušnému súdu preskúmať ho. Požiadavka odôvodnenia musí byť posudzovaná v závislosti od okolností prípadu, najmä v závislosti od obsahu aktu, povahy uvádzaných dôvodov a záujmu, ktorý na jeho objasnení môžu mať osoby, ktorým je akt určený, alebo iné osoby, ktorých sa akt priamo a osobne týka. Nevyžaduje sa, aby v odôvodnení boli presne uvedené všetky relevantné právne a skutkové okolnosti, keďže otázka, či odôvodnenie aktu spĺňa požiadavky článku 253 ES, sa má posudzovať nielen s ohľadom na jeho znenie, ale takisto s ohľadom na jeho kontext, ako aj na všetky právne predpisy upravujúce dotknutú oblasť (pozri rozsudok Súdneho dvora z 2. apríla 1998, Komisia/Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, Zb. s. I-1719, bod 63 a tam citovanú judikatúru).

94 Okrem toho, hoci Komisia v odôvodnení rozhodnutí, ktoré musí prijať na zabezpečenie uplatňovania pravidiel hospodárskej súťaže, nie je povinná vyjadriť sa ku všetkým skutkovým a právnym okolnostiam ani k úvahám, ktoré ju viedli k prijatiu takéhoto rozhodnutia, skutočnosťou zostáva, že v zmysle článku 253 ES je povinná uviesť aspoň skutočnosti a úvahy, ktoré majú základnú dôležitosť v štruktúre jej rozhodnutia, umožňujúce súdu Spoločenstva a dotknutým osobám oboznámiť sa s podmienkami, za ktorých Komisia uplatnila Zmluvu (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdu prvého stupňa z 15. septembra 1998, European Night Services a i./Komisia, T-374/94, T-375/94, T-384/94 a T-388/94, Zb. s. II-3141, bod 95 a tam citovanú judikatúru).

95 Pokiaľ ide o výhradu, podľa ktorej Komisia v napadnutom rozhodnutí neprihliadla na schému vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, treba konštatovať, že v rozpore s tým, čo tvrdia žalobcovia, Komisia túto schému neignorovala, keď v druhej vete odôvodnenia č. 94 napadnutého rozhodnutia uviedla tvrdenie, podľa ktorého „ostatné spoločnosti, ktoré nepodliehali reorganizáciám vykonaným podľa zákona č. 218/1990, by získali výhody z implicitnej schémy na vyrovnanie dane stanovenej v článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 za všeobecných, v podstate rovnakých podmienok stanovených v článku [14] zákona č. 342/2000".

96 Aj keď totiž, ako pripúšťa aj Komisia, odôvodnenie č. 96 napadnutého rozhodnutia mohlo explicitnejšie spomenúť vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, skutočnosťou zostáva, že úvahy vyjadrené v tomto odôvodnení odpovedajú na tvrdenia zainteresovaných strán.

97 V tomto odôvodnení Komisia uviedla, že „schéma uvedená v článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nepredstavuje daňové vyrovnanie nevyrovnaných hodnôt vyplývajúcich z daňovo neutrálnych reorganizácií, ale skôr schému na daňové precenenie, ktorá umožnila dosiahnutie skrytých kapitálových ziskov vyplývajúcich z úpravy daňovej hodnoty majetku prijímajúcich spoločností na aktuálnu hodnotu majetku".

98 Toto odôvodnenie, ktoré treba vykladať v spojení s tvrdeniami uvedenými v odôvodneniach č. 16 až 19 a 56 napadnutého rozhodnutia, jasne vyjadruje stanovisko Komisie, v zmysle ktorého vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 je irelevantné z dôvodu, že je iba predĺžením uplatňovania vyrovnania – podľa článku 14 zákona č. 342/2000 –, ktoré nesleduje cieľ zabezpečiť vyrovnanie nevyrovnaných hodnôt vyplývajúcich z daňovo neutrálnych transakcií, akými sú napríklad reorganizácie.

99 Podľa Komisie vyrovnanie na základe článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 rovnako ako vyrovnanie na základe článku 14 zákona č. 342/2000, ktorého uplatňovanie predlžuje, bolo určené na vyrovnanie hodnôt majetku nevyrovnaných nie pri predchádzajúcej reorganizácii podnikov, ale pri predchádzajúcom prehodnotení, v rámci ktorého, „aby spoločnosti nemuseli platiť daň zo zatiaľ nerealizovaných kapitálových ziskov, daňový systém vo všeobecnosti povoľuje zmrazenie daňových kapitálových ziskov, pričom majetok má naďalej historickú daňovú hodnotu, ktorá je nižšia ako účtovná“ (tretia veta odôvodnenia č. 18 napadnutého rozhodnutia). Inými slovami a ako to vyjadrila Komisia vo vyjadrení k žalobe, schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 sa netýka dosiahnutých kapitálových ziskov, ktoré neboli vyrovnané, ale kapitálových ziskov, ktoré boli „len zapísané“, teda kapitálových ziskov, ktoré nie sú spojené s „neskoršou realizačnou udalosťou“.

100 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia vôbec neignorovala tvrdenie zainteresovaných strán založené na schéme vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, ale na toto tvrdenie odpovedala a riadne odôvodnila svoju odpoveď, ktorá obsahovala záver, že táto schéma vyrovnania je irelevantná.

101 Preto treba tento žalobný dôvod zamietnuť.

O prvom žalobnom dôvode založenom na porušení článku 87 ods. 1 ES

— Tvrdenia účastníkov konania

102 Žalobcovia v prvom rade tvrdia, že schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytuje hospodársku výhodu spoločnostiam, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa zákona č. 218/1990.

103 Po prvé, schéma normálneho zdanenia ziskov podnikov nie je podľa nich platným kritériom porovnania na určenie, či vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 poskytuje hospodársku výhodu.

104 Keďže totiž taliansky daňový systém neupravoval možnosť dobrovoľného vyrovnania, dotknuté spoločnosti nijako nemohli dobrovoľne vyrovnať hodnotu svojho majetku a zaplatiť normálnu daň z hodnoty vyrovnania. Čo sa týka námietky, že schéma normálneho zdanenia je kritériom porovnania, pretože tieto spoločnosti by podliehali normálnej dani, ak by postúpili svoj majetok, je zrejmé, že ak by toto postúpenie malo mať taký daňový dôsledok, dotknuté spoločnosti by nemali žiaden záujem ho uskutočniť. V každom prípade by normálne zdanenie v prípade postúpenia síce odstránilo nevyrovnanie na úrovni majetku, ale nemalo by vplyv na nevyrovnanie na úrovni akcií, ktoré nadobudla vkladajúca inštitúcia.

105 V každom prípade, ak by sa aj pripustilo, že schéma normálnej dane je platným kritériom porovnania, je nutné konštatovať, že vyrovnanie článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytuje nijakú skutočnú hospodársku výhodu v porovnaní s touto schémou.

106 Hospodárska výhoda vyplývajúca zo znížených sadzieb dane, ktoré sa uplatňujú v rámci tohto vyrovnania, je totiž úplne odstránená povinnosťou zaplatiť ihneď (počas vyrovnania) daň, ktorá by v opačnom prípade bola zaplatená buď neskôr (pri prípadnom postúpení), alebo nikdy (ak by k postúpeniu nedošlo). Navyše vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 sa uplatňuje povinne na celý majetok vložený v rámci schémy daňovej neutrality v zmysle článku 7 zákona č. 218/1990, takže náhradná daň sa platila aj z majetku, ktorého postúpenie nebolo plánované (nehnuteľnosti využívané na výkon bankovej činnosti), aj z majetku, z ktorého boli kapitálové zisky prakticky oslobodené od normálnej dane v prípade postúpenia (účasti tvoriace finančné investície).

107 Nie je pravda ani to, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 poskytla výhodu spoločnostiam príjemcom z dôvodu zaplatenia náhradnej dane v troch splátkach bez úrokov, zatiaľ čo bežná daň by bola splatná okamžite. V prípade postúpenia majetku by totiž daň z kapitálového zisku bolo možné rozdeliť bez úrokov na päť zdaňovacích období, čo je ešte výhodnejšie než schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003.

108 Schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 rozhodne neposkytovala hospodársku výhodu. To navyše vysvetľuje, prečo všetky spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa zákona č. 218/1990, nevyužili okamžite schému vyrovnania, keď im bola v roku 2001 ponúknutá, čo viedlo zákonodarcu v roku 2003 k predĺženiu lehoty na využitie tejto schémy. Výhoda vyplývajúca z vyrovnania spočívala výlučne

v zjednodušení administratívneho a účtovného riadenia tým, že sa odstránil dvojitý systém účtovných a daňových hodnôt.

109 Po druhé, podľa žalobcov ani schéma vyrovnania na základe článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nemôže rovnako ako normálne zdanenie predstavovať kritérium porovnania pre určenie existencie hospodárskej výhody, keďže vlastnosti tejto schémy sú odlišné od schémy vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003.

110 Vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 totiž neumožňuje vyrovnať daňové hodnoty majetku, ktorý majú iné spoločnosti než spoločnosť, ktorá ho využíva, zatiaľ čo vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 umožňuje odstrániť dvojité nevyrovnanie. Okrem toho vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neumožňuje ani vyrovnanie hodnôt iného majetku, než bol vložený v rámci schémy daňovej neutrality, ani výber majetku, ktorého hodnoty majú byť vyrovnané, na rozdiel od vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, ktoré umožňuje nielen vyrovnanie hodnôt akéhokoľvek majetku bez ohľadu na dôvod ich nevyrovnania, ale aj výber majetku, ktorého hodnoty majú byť vyrovnané.

111 V každom prípade, ak sa aj pripustí, že porovnanie medzi týmito dvomi systémami vyrovnania je možné, vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytuje žiadnu hospodársku výhodu v porovnaní s vyrovnaním podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003.

112 Sadzby náhradnej dane splatnej za vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 sú síce nižšie než sadzby dane splatnej za vyrovnanie podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003. No celkové daňové zaťaženie týchto dvoch schém je v podstate zhodné, ak sa zohľadní celá daň z príjmov, ktorú zaplatili z kapitálových

ziskov vyplývajúcich z vkladu obaja účastníci vkladu, a to vkladajúca inštitúcia a podnik, do ktorého sa prevod uskutočnil. Nezávisle aj od tejto úvahy sú rozdiely medzi sadzbou náhradnej dane splatnej pri schéme vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 a jej sadzbe splatnej pri vyrovnaní podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 odôvodnené aj úvahou, že prvé z týchto ustanovení ukladá vyrovnanie daňovej hodnoty celého vloženého majetku, zatiaľ čo druhé umožňuje vyrovnanie daňovej hodnoty určitého jednotlivého majetku.

113 Navyše tieto odlišné sadzby dane sú odôvodnené aj skutočnosťou, že zákon č. 218/1990 stanovuje odloženie dane, ktorú majú uhradiť vkladajúce inštitúcie, nielen z kapitálových ziskov z akcií, ale aj z rezerv, ktoré boli vytvorené na zisky z prevodov, pričom tieto vkladajúce inštitúcie už mohli zaplatiť daň z príjmov z kapitálových ziskov, ktoré podliehajú odloženiu dane, v prípade, ak postúpili nadobudnuté akcie alebo rozdelili rezervu, ktorej sa týkal zisk dosiahnutý z vkladu.

114 V dôsledku toho možnosť, ktorá je priznaná spoločnostiam, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku v rámci schémy daňovej neutrality v zmysle zákona č. 218/1990, aby využili náhradnú daň, ktorej sadzba je nižšia v porovnaní so sadzbou v schéme vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, neposkytuje týmto spoločnostiam hospodársku výhodu.

115 Napokon žalobcovia v replike tvrdia, že istý podnik v roku 2000 využil vyrovnanie podľa článku 14 zákona č. 342/2000, aby uvoľnil skryté kapitálové zisky, ktoré vyplývajú z prevodov uskutočnených podľa zákona č. 218/1990, a dovolávajú sa aj talianskeho daňového obežníka č. 207 zo 16. novembra 2000 (ďalej len „obežník č. 207/2000“), z ktorého vyplýva, že toto vyrovnanie je uplatniteľné na skryté kapitálové zisky, ktoré vyplývajú z prevodov uskutočnených podľa článku 4 legislatívneho

dekrétu č. 358/1997. Tieto okolnosti podľa nich preukazujú, že schéma článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 bola plne použiteľná pre uznanie kapitálových ziskov, ktoré boli dosiahnuté pri prevodoch uskutočnených podľa zákona č. 218/1990 alebo článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997.

116 V druhom rade žalobcovia tvrdia, že aj za predpokladu, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 by poskytovala hospodársku výhodu svojim príjemcom, nešlo by o štátnu pomoc, lebo výhodu nemožno považovať za selektívnu.

117 Po prvé, aj keď skúmanie podmienky selektívnosti vyžaduje porovnanie medzi podnikmi, ktoré boli príjemcami výhody, a ďalšími podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou schémou nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii, ukazuje sa, že príjemcovia vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 boli v úplne odlišnej situácii ako príjemcovia iných vkladov majetku než tých, ktoré upravuje zákon č. 218/1990.

118 Napríklad prevody majetku, ktoré uskutočnili verejné úverové inštitúcie, podliehali úplne odlišnému režimu od režimu, ktorý svojho času upravoval prevody majetku, ktoré uskutočnili iné spoločnosti. Táto schéma daňovej neutrality v zmysle zákona č. 218/1990 nepredstavovala štátnu pomoc, čo navyše uznala aj Komisia, a okrem toho bola odôvodnená skutočnosťou, že sa uplatňovala na reštrukturalizácie, ku ktorým nedošlo spontánne, ale na základe odporúčania a potom od roku 1993 povinne. Rýchle sa však ukázalo, že táto schéma je penalizujúca nielen sama osebe, ale aj v porovnaní s normálnym daňovým režimom prevodu majetku, lebo umožňovala celkové dvojité zdanenie kapitálových ziskov z prevedeného majetku, ktoré zaťažovalo i vkladateľa, i spoločnosť, do ktorej sa prevod uskutočnil. Žiaden opravný mechanizmus toho druhu, aký stanovuje článok 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, pozostávajúci

z kvalifikovania hodnoty čistého zvýšenia majetku, ku ktorému vklad viedol, ako dividendy, ktorú rozdelila spoločnosť príjemca spoločnosti vkladateľovi, nebol totiž zavedený, aby zamedzil alebo zmiernil toto dvojité zdanenie.

119 Práve na zamedzenie tohto rizika celkového dvojitého zdanenia článok 23 legislatívneho dekrétu č. 41/1995 upravil možnosť dvojitého vyrovnania prostredníctvom zaplatenia náhradnej dane, pričom táto možnosť bola predĺžená v rokoch 2000, 2001 a 2003.

120 Navyše jedinečný charakter tejto schémy daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 nespochybnilo zavedenie schémy daňovej neutrality pre prevody majetku, ktoré sa uskutočnili medzi obchodnými spoločnosťami a podnikateľskými subjektmi, na základe článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. Prvá schéma má totiž úplne iné vlastnosti ako druhá.

121 Predovšetkým schéma daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 bola „výnimočná" a dočasná, keďže mala umožniť privatizáciu verejných úverových inštitúcií a bolo ju možné využiť iba počas obmedzeného obdobia (v rokoch 1990 až 1995), zatiaľ čo schéma podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 bola „bežná" a stála. Ďalej neumožňovala, na rozdiel od schémy upravenej v článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, odloženie zdanenia celej sumy kapitálových ziskov. Okrem toho mohla spôsobiť celkové dvojité zdanenie kapitálových ziskov, zatiaľ čo schéma podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 také dvojité zdanenie spôsobiť nemohla prinajmenšom vtedy, ak spoločnosti príjemcovia využili opravný mechanizmus opísaný v bode 118 vyššie. Navyše schéma podľa legislatívneho dekrétu č. 358/1997 na rozdiel od schémy podľa zákona č. 218/1990 upravuje odloženie dane pre prevádzajúce spoločnosti iba pri kapitálových ziskoch z nadobudnutých akcií, a nie pri rezervách vytvorených rozdelením zisku, ktorý vznikol prevodom.

122 V roku 2003 vykonaná voľba predĺžiť možnosť vyrovnania, ktoré je upravené v článkoch 17 a 18 zákona č. 342/2000, iba v prospech spoločností, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku na základe zákona č. 218/1990, teda bola odôvodnená odlišnou skutkovou a právnou situáciou týchto spoločností v porovnaní so spoločnosťami, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku v rámci článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997.

123 Po druhé, schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytuje selektívnu výhodu, keďže táto výhoda je odôvodnená štruktúrou talianskeho daňového systému.

124 Reforma zdaňovania právnických osôb vykonaná legislatívnym dekrétom č. 344/2003 totiž umožnila odstrániť akékoľvek hospodárske dvojité zdanenie kapitálových ziskov z majetku, ktorý bol vložený v rámci schémy daňovej neutrality v zmysle článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, teda zaťažujúce i prevádzajúce spoločnosti, i spoločnosti, do ktorých sa prevod uskutočnil.

125 Presnejšie táto reforma nahradila daň z príjmov právnických osôb (ďalej len „IRPEG“) daňou z príjmov spoločností (ďalej len „IRES“), ktorá sa uplatňuje so sadzbou 33 % na daňovníkov IRPEG, teda nielen na podnikateľské subjekty, ale aj na nepodnikateľské subjekty. Zatiaľ čo pred reformou sa dvojitému zdaneniu dividend zamedzovalo tým, že akcionárovi bol poskytnutý daňový úver zodpovedajúci IRPEG, ktorú zaplatila spoločnosť rozdeľujúca dividendy, po reforme sa mu zamedzovalo prostredníctvom oslobodenia dividend od IRES do výšky 95 % ich sumy.

126 Osobitná schéma oslobodenia od dane nazývaná „oslobodenie podielov“ (oslobodenie obchodných podielov od dane) bola rovnako zavedená pre kapitálové zisky, ktoré dosiahli spoločnosti daňovníci IRES pomocou odplatného postúpenia podielov, ktoré boli zatriedené medzi finančné investície. Tieto kapitálové zisky, ktoré pochádzali z kapitalizácie dividend oslobodených od IRES do výšky 95 % ich sumy, boli zase na základe „oslobodenia podielov“ oslobodené od tejto dane do rovnakej percentuálnej výšky.

127 Zavedením schémy „oslobodenia podielov“ teda reforma dane z príjmov právnických osôb prakticky odstránila riziko dvojitého zdanenia majetku, ktorý bol vložený v rámci článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. Podľa tejto schémy boli kapitálové zisky pochádzajúce z odplatného postúpenia, ktoré uskutočnili prevádzajúce spoločnosti, akcií nadobudnutých výmenou za vklady uskutočnené v rámci článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, oslobodené od dane do výšky 95 % ich sumy. Keďže navyše rozdiel medzi účtovnou hodnotou akcií a ich daňovou hodnotou nepodliehal IRES, tieto prevádzajúce spoločnosti mohli rozdeliť medzi svojich spoločníkov všetky rezervy, ktoré sa týkali tohto rozdielu. V dôsledku toho schéma daňovej neutrality upravená v článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 v skutočnosti stratila svoj charakter dvojitého odkladu a získala charakter jediného odkladu.

128 Reforma dane z príjmov právnických osôb naopak neumožnila dosiahnuť rovnaký výsledok, teda odstrániť dvojité zdanenie, pokiaľ ide o kapitálové zisky z majetku vloženého v rámci schémy daňovej neutrality upravenej v článku 7 zákona č. 218/1990, a to práve z dôvodu osobitných vlastností tejto schémy.

129 Podľa žalobcov by totiž v prípade, ktorý upravuje toto ustanovenie, keď vkladajúce inštitúcie v rámci zákona č. 218/1990 postúpili celý svoj majetok na akciovú spoločnosť, čím sa stali nepodnikateľskými subjektmi na účely IRES, nebolo možné, aby využili schému „oslobodenia podielov“, ale by boli zdanení touto daňou za 40 % kapitálových

ziskov pochádzajúcich z odplatného postúpenia kvalifikovaných podielov, ako aj náhradnou daňou za daň z príjmov vo výške 12,50 % za kapitálové zisky pochádzajúce z odplatného postúpenia nekvalifikovaných podielov. Okrem toho všetky vkladajúce inštitúcie v rámci zákona č. 218/1990 boli nezávisle od zavedenia schémy „oslobodenia podielov" na rozdiel od vkladajúcich inštitúcií v rámci článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 naďalej podliehali IRES, pokiaľ ide o rezervu, ktorej sa týkal rozdiel medzi účtovnou hodnotou nadobudnutých akcií a ich daňovou hodnotou, ak rozdelili túto rezervu svojim spoločníkom. V dôsledku toho schéma daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 v skutočnosti zostávala schémou dvojitého odkladu.

130 Napokon voľba predĺžiť iba platnosť schémy vyrovnania za vklady uskutočnené v rámci zákona č. 218/1990, a nie schémy určenej obchodným spoločnostiam, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku v rámci schémy daňovej neutrality podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, sa vysvetľuje skutočnosťou, že po reforme zdaňovania právnických osôb iba prvá z týchto dvoch schém mohla ešte viesť k dvojitému zdaneniu kapitálových ziskov. Potreba upraviť vhodný režim pre zamedzenie dvojitého zdanenia teda už existovala len pri schéme prevodov, ktoré boli uskutočnené v rámci zákona č. 218/1990, a schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 je teda odôvodnená štruktúrou talianskeho daňového systému.

131 V treťom rade, schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytovala selektívnu hospodársku výhodu, keďže zákonodarca sa obmedzil na predĺženie schémy, ktorú už spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku podľa zákona č. 218/1990, mohli oprávnene využiť v priebehu predchádzajúcich zdaňovacích období. Táto schéma vyrovnania, zavedená v roku 1995 a predĺžená v rokoch 2000 a 2001, určovala rovnaké sadzby dane, ako boli stanovené pre jej uplatnenie v roku 2003, pričom nikdy nebola kvalifikovaná ako štátna pomoc nezlučiteľná so spoločným trhom.

132 Komisia usudzuje, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 zahŕňa priznanie selektívnej výhody a nie je odôvodnená charakterom talianskeho daňového systému.

133 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku selektívnej výhody, Komisia pripomína, že samotnú existenciu výhodu možno preukázať len v porovnaní s bežným zdanením, a teda v porovnaní so všeobecným právnym režimom.

134 V prejednávanej veci sa Komisia domnievala, že pred prijatím zákona č. 350/2003 vyrovnanie upravené pre úverové inštitúcie, ktoré podliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, nezahŕňalo selektívnu výhodu, pretože analogické opatrenie bolo upravené v prospech všetkých spoločností, ktoré uskutočnili reorganizáciu spoločností. Inými slovami, táto schéma mala všeobecný charakter, keďže sa uplatňovala na všetky podniky, ktoré sa nachádzali v obdobnej situácii.

135 Situácia sa zmenila s článkom 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, ktorý predĺžil uplatňovanie iba článku 17 zákona č. 342/2000 a nie jeho článku 19. Od tohto momentu iba úverové inštitúcie, ktoré podliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, mohli vyrovnať kapitálové zisky zapísané v súvahe v dôsledku reorganizácie, zatiaľ čo všetky ostatné podniky, ktoré sa nachádzali v obdobnej situácii, tak nemohli urobiť. Pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 predstavovala referenčnú schému, Komisia odpovedá, že rozsah pôsobnosti tejto právnej normy, a teda množstvo hodnôt, ktoré mohli byť vyrovnané, bol úplne iný. Uvádzaná okolnosť, že iná banka si zvolila túto odlišnú schému, aby vyrovnala odlišné kapitálové zisky, teda nič nepreukazuje. V každom prípade článok 3 ods. 2 napadnutého rozhodnutia obmedzil vymáhanie na rozdiel medzi daňou, ktorá

by bola zaplatená, ak by príjemcovia uplatnili schému daňového prehodnotenia alebo daňového vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, a daňou skutočne zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 rovnakého zákona.

136 V novej schéme po prijatí zákona č. 350/2003 sa už bežná úroveň zdanenia nemohla uplatňovať na vyrovnanie kapitálových ziskov zapísaných v súvahe v dôsledku reorganizácie, ktorých vyrovnanie už nebolo vo všeobecnosti možné, ale mohlo pozostávať iba z bežnej dane uplatniteľnej na príjmy právnických osôb.

137 Vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 umožnilo úverovým inštitúciám, ktoré podliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, aby vykázali kapitálové zisky dosiahnuté pri prevodoch, ale odložené na daňové účely. Predovšetkým vyrovnané kapitálové zisky mohli byť rozdelené ako dividendy spoločníkom bez toho, aby úverová inštitúcia bola povinná uhradiť daň z príjmov spoločností, čo by musela urobiť, ak by sa rozhodla rozdeliť rezervu v dôsledku reorganizácie, na ktorú sa vzťahuje zákon č. 218/1990. Ďalej, ak by vyrovnané rezervy mohli viesť k odpisom, museli by byť vypočítané z nových hodnôt, ku ktorým sa dospelo v dôsledku vyrovnania. Napokon v prípade prípadného postúpenia by vyrovnané kapitálové zisky už nepodliehali dani z príjmov spoločností. Situácia žalobcov samotných konkrétne preukazuje to, čo bolo uvedené.

138 Naopak akýkoľvek iný podnik, ktorý bol reorganizovaný podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, by od roku 2003 nemohol vyrovnať všetky vložené rezervy a v prípade ich postúpenia by odložené kapitálové zisky podliehali bežnému zdaneniu.

139 Nemožno namietať, že v prípade, ak by schéma vyrovnania upravená v článku 17 zákona č. 342/2000 a predĺžená článkom 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neexistovala, úverové inštitúcie, ktoré podliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, by nepostúpili svoje rezervy. Jednak nedávne udalosti spojené s finančnou krízou preukazujú opak. Jednak a predovšetkým, pokiaľ ide o zistenie existencie štátnej pomoci, Komisia sa nemôže zaoberať problémom subjektívnej voľby príjemcu, ale musí overiť bežnú úroveň zdanenia uplatňovanú v analogickej skutkovej a právnej situácii, ktorú tvoria dane nahradené skúmanou náhradnou daňou.

140 Rovnaké úvahy sa uplatnia na tvrdenie, podľa ktorého prípadná výhoda bola nivelizovaná povinnosťou okamžite uhradiť daň, ktorá by v opačnom prípade nebola uhradená alebo by bola uhradená neskôr. Toto tvrdenie je chybné o to viac, že vyrovnanie, ktoré uskutočnili úverové inštitúcie podliehajúce reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, im umožnilo uplatniť daňovo uznané kapitálové zisky na účely výpočtu odpisov a rozdelenia dividend rovnakým spôsobom, ako keby daň bola uhradená v rovnakom čase.

141 Navyše ani článok 17 zákona č. 342/2000, ani predĺženie upravené v článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neukladali týmto úverovým inštitúciám povinnosť využiť túto schému vyrovnania. Uplatnenie týchto ustanovení bolo dobrovoľné, keďže len vtedy, keď sa ich rozhodli využiť, vznikla jediná povinnosť uplatniť ich na všetky vložené rezervy podniku, ktoré ešte boli zapísané v súvahe.

142 Komisia dodáva, že podľa judikatúry existencia iných odchýlok od režimu bežného zdanenia nespochybňuje konštatovanie, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 mala v skutočnosti charakter odchýlky a obmedzuje prospech zo svojho uplatnenia na určené osoby. Je preto potrebné zamietnuť akékoľvek tvrdenie, ktoré smeruje k porovnaniu odchylnej schémy vyhradenej pre úverové inštitúcie, ktoré sú

reštrukturalizované podľa zákona č. 218/1990, predmetu tohto sporu, s prípadnými ďalšími odchylnými schémami.

143 Čo sa týka tvrdenia, podľa ktorého rozloženie zaplatenia náhradnej dane do troch rokov malo predstavovať nevýhodu v porovnaní s možnosťou uhradiť bežnú daň za päť rokov, nebolo predložené počas konania vo veci formálneho zisťovania, hoci tento aspekt bol zdôraznený v rozhodnutí o začatí konania. Navyše toto tvrdenie predpokladá bez toho, aby bol predložený dôkaz, že rozloženie na päť rokov bol uplatniteľné vždy aj na kapitálové zisky odložené na základe schém neutralizácie.

144 Naopak Komisia súhlasí so záverom žalobcov, podľa ktorého schému vyrovnania pre zapísané kapitálové zisky predĺženú článkom 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nemožno považovať za schému normálneho zdanenia, ktorú možno použiť ako referenčnú, a preto tak neurobila.

145 Komisia uvádza v tomto ohľade odlišné vysvetlenie než žalobcovia. Pre Komisiu totiž základný rozdiel medzi schémami vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 a článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 spočíva v skutočnosti, že prvá je obmedzená iba na zopár kategórií majetku a vzťahuje sa na kapitálové zisky, ktoré sú iba zapísané v účtovníctve, zatiaľ čo druhá sa týka odložených kapitálových ziskov dosiahnutých pri reorganizáciách podnikov, a teda sa môže týkať celého majetku a rezerv, ktoré boli vložené pri týchto transakciách.

146 Navyše metódu porovnania rôznych sadzieb zdanenia, ktorú navrhli žalobcovia, nemožno odobriť z dôvodov vysvetlených v odôvodneniach č. 99 a 100 napadnutého rozhodnutia. Skutočnosť, že prevádzajúce úverové inštitúcie zaplatili pri prevode bežnú daň z 15 % dosiahnutých kapitálových ziskov, je podružným prvkom. Dôležité je to, že z kapitálových ziskov, ktoré boli neutralizované a ešte zapísané v súvahe, mali úverové inštitúcie, ktoré podliehali reorganizáciám podľa zákona č. 218/1990, výhodnejšiu sadzbu než ostatné spoločnosti, ktoré sa nachádzali v rovnakej skutkovej a právnej situácii. Tento postoj je o to opodstatnenejší, že samotný základ úvah žalobcov nie je overený, pretože nie je známe a Komisia nebola povinná to analyzovať v rozhodnutí, ktoré sa týkalo schémy, ani aké množstvo pôvodných kapitálových ziskov mal každý príjemca ešte zapísané v súvahe, ani – tým skôr – či ostatné reorganizované spoločnosti, ktoré nepatrili do úverového odvetvia, uhradili bežné dane z rovnakých kapitálových ziskov a v akej výške.

147 Čo sa týka tvrdenia, podľa ktorého situácia úverových inštitúcií, ktoré boli reorganizované podľa zákona č. 218/1990, je odlišná od situácie všetkých ostatných podnikov, ktoré boli reorganizované podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, je potrebné predovšetkým zdôrazniť, že nie Komisia, ale taliansky zákonodarca sa domnieval, že toto posledné ustanovenie „v podstate opakovalo zákon [č. 218/1990]“, a preto obidva druhy podnikov mali mať prospech z rovnakej schémy vyrovnania. Ďalej, aj keď situácie, ktoré upravovali zákon č. 218/1990 a legislatívny dekrét č. 358/1997, boli podstatne odlišné, nemali vplyv na opatrenie dotknuté napadnutým rozhodnutím, ktoré spočívalo v daňovom zaobchádzaní s neskoršími vyrovnaniami odložených kapitálových ziskov.

148 Napokon by bolo nesprávne domnievať sa, že zákon č. 218/1990 má osobitné vlastnosti v porovnaní s článkom 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 alebo že tie sú v prejednávanej veci rozhodujúce. Predovšetkým daňové výhody zákona č. 218/1990 nie sú odôvodnené jeho povinným uplatňovaním, ku ktorému došlo len v roku 1993.

Ďalej skutočnosť, že režim zákona č. 218/1990 mal „výnimočný“ charakter v čase, keď bol zavedený, a mal dočasný charakter, nevylučuje, že neskorší stály režim zavedený v roku 1997 mal presne rovnaký charakter z daňového hľadiska. Okrem toho je bezvýznamné, že zákon č. 218/1990 stanovoval neutralizáciu iba 85 % kapitálových ziskov a nie 100 % ako neskorší režim, lebo problém vyrovnania, ktorý sa vo svojej podstate týkal len nevyrovnaných súm, bol zhodný. Navyše odlišná situácia prevádzajúcich spoločností nemala žiaden dosah, pretože článok 19 zákona č. 342/2000 sa uplatňuje len na spoločnosti, do ktorých sa uskutočnil prevod, a napadnuté rozhodnutie sa v každom prípade týkalo iba úverových inštitúcií, do ktorých sa uskutočnil prevod.

149 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či opatrenie je odôvodnené charakterom systému, Komisia tvrdí, že to tak nie je.

150 Pokiaľ ide o prvú časť tejto výhrady týkajúcu sa situácie vkladajúcich inštitúcií vo vzťahu k mechanizmu dvojitého zdanenia, Komisia spresňuje, že napadnuté rozhodnutie sa vôbec netýka týchto vkladajúcich inštitúcií, lebo smeruje len voči úverovým inštitúciám, ktoré podliehali reorganizáciám. Vkladajúce inštitúcie už nemohli byť úverovými inštitúciami, lebo museli ukončiť akúkoľvek bankovú činnosť, a to práve podľa zákona č. 218/1990. Navyše vo väčšine prípadov nešlo o podniky, pretože sa obmedzovali na držbu majetkových podielov.

151 Žalobcovia však zrejme takisto tvrdia, že daňové zaobchádzanie s vkladajúcimi inštitúciami a spoločnosťami, do ktorých sa uskutočnili vklady, sa malo preskúmať globálne so zohľadnením zaťaženia obidvoch kategórií subjektov a najmä údajného dvojitého zdanenia. Žalobcovia pritom neberú do úvahy, že iné vkladajúce inštitúcie než verejné úverové inštitúcie nikdy nevyužili schému vyrovnania pri prevodoch majetku,

keďže článok 19 zákona č. 342/2000 spomína len článok 17 a nie článok 18 rovnakého zákona, pričom posledný uvedený článok sa naopak uplatňuje na vkladajúce bankové nadácie.

152 Čo je podstatnejšie, nebolo by logické posudzovať rovnakým spôsobom daňové zaobchádzanie s dvomi subjektmi, ktoré vo veľkej väčšine prípadov nemajú medzi sebou žiadnu spojitosť, ako je to v prípade, ak banková nadácia už nemá podiel v prijímajúcej spoločnosti, alebo ktoré sú oddelené vo všetkých daňových hľadiskách, ako je to v prípade, ak je podiel menšinový.

153 Komisia takisto spochybňuje druhú časť predmetnej výhrady, podľa ktorej opatrenie je odôvodnené charakterom systému, pretože znížené sadzby dane podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, ktoré sú výhodnejšie ako sadzby podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, zohľadňujú zdanenie 15 % kapitálových ziskov, ktoré sú evidované v účtovníctve v čase prevodu podľa zákona č. 218/1990, bežnou daňou. Je totiž úlohou členského štátu, ktorý zaviedol také rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti daňového zaťaženia, aby preukázal, že je skutočne odôvodnené charakterom a štruktúrou predmetného systému.

154 Okrem toho sú úvahy žalobcov v tomto ohľade nedôvodné. Postačuje poznamenať, že podľa článku 19 zákona č. 342/2000 boli sadzby stanovené pre vyrovnania, ktoré uskutočnili úverové inštitúcie, uplatňované počas viacerých rokov na vyrovnania pri vkladoch majetku, ktoré sa uskutočnili v rámci schémy neutrality v súlade s článkom 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. Je teda zrejmé, že stanovenie znížených sadzieb nemá nijakú spojitosť s predchádzajúcim uhradením dane z časti dosiahnutého kapitálového zisku.

155 Navyše nie je možné zistiť, aké množstvo pôvodných kapitálových ziskov mal každý príjemca ešte zapísané v súvahe, ani – tým skôr – či ostatné reorganizované spoločnosti, ktoré nepatrili do úverového odvetvia, uhradili bežné dane z rovnakých kapitálových ziskov a v akej výške.

156 Pokiaľ ide v treťom rade o tvrdenia týkajúce sa skutočnosti, že schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytovala selektívnu hospodársku výhodu, keďže zákonodarca sa obmedzil na predĺženie schémy, ktorá už existovala, Komisia uvádza, že je nepodstatné, že situácia údajného príjemcu opatrenia sa zlepšila alebo zhoršila vzhľadom na stav podľa skoršieho práva alebo že sa naopak v čase nevyvíjala. Riešenie, ktoré by spočívalo v tom, že kvalifikácia opatrenia ako štátnej pomoci by bola závislá od úmyslu členského štátu ho zovšeobecniť, by zbavovalo právo Spoločenstva jeho účinnosti v oblasti štátnej pomoci. Dotknutý členský štát by sa totiž v obdobných prípadoch bol schopný vyhnúť právu Spoločenstva tým, že by deklaroval svoj úmysel zovšeobecniť sporné opatrenie v budúcnosti. Rovnaká úvaha sa tým skôr uplatní v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, kde opatrenie, ktoré bolo pôvodne všeobecné, zostalo v platnosti iba pre jedno odvetvie, a tak sa stalo selektívnym opatrením.

157 Aj za predpokladu, že žalobcovia poukazovali na to, že ide o existujúcu pomoc, jediný prípad existujúcej pomoci, ktorý upravuje článok 1 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [88 ES] (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) a je potenciálne relevantný v prejednávanej veci, by mohol byť prípad opatrenia pomoci, ktorá „v čase, keď nadobudla účinnosť, nepredstavovala pomoc a následne sa stala pomocou v dôsledku vývoja spoločného trhu a bez toho, aby ju členský štát upravoval“. To však nie je prípad tu skúmaného opatrenia, ktoré sa stalo pomocou v dôsledku zásahu zákonodarcu, ktorý z existujúceho všeobecne uplatňovaného opatrenia urobil odvetvovo uplatňované, a teda selektívne, opatrenie.

— Posúdenie Všeobecným súdom

158 Podľa ustálenej judikatúry si kvalifikovanie ako štátnej pomoci vyžaduje splnenie všetkých podmienok uvedených v článku 87 ods. 1 ES (rozsudky Súdneho dvora z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia, C-142/87, Zb. s. I-959, bod 25; zo 14. septembra 1994, Španielsko/Komisia, C-278/92 až C-280/92, Zb. s. I-4103, bod 20, a zo 16. mája 2002, Francúzsko/Komisia, C-482/99, Zb. s. I-4397, bod 68).

159 Zásada zákazu štátnej pomoci upravená v článku 87 ods. 1 ES zahŕňa nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí poskytnúť výhodu svojmu príjemcovi. Po štvrté musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením.

160 Pokiaľ ide o tretiu z uvedených podmienok týkajúcu sa existencie výhody, článok 87 ods. 1 ES vyžaduje, aby predmetné opatrenie zvýhodňovalo „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ (rozsudok Súdneho dvora zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 52) oproti iným podnikom, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto opatrením nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudky Súdneho dvora z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 41; z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 68; z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, Zb. s. I-1627, bod 40, a Portugalsko/Komisia, už citovaný, bod 54). Táto podmienka špecifickosti alebo aj selektívnosti opatrenia je jedným zo znakov pojmu štátna pomoc (rozsudok Súdneho dvora z 1. decembra 1998, Ecotrade, C-200/97, Zb. s. I-7907, bod 40; rozsudok Súdu prvého stupňa z 29. septembra 2000, CETM/Komisia, T-55/99, Zb. s. II-3207, bod 39).

161 Súdny dvor uviedol, že určenie referenčného rámca na skúmanie selektívnosti opatrenia je osobitne dôležité v prípade daňových opatrení, pretože samotnú existenciu výhody možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému" zdaneniu (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 160 vyššie, bod 56), teda ku zdaneniu, ktoré sa bežne uplatňuje na podniky, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spornou schémou nachádzajú v skutkovej a právnej situácii porovnateľnej s podnikmi, ktoré sú príjemcami tejto schémy (rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný v bode 160 vyššie, bod 41).

162 Súdny dvor rovnako rozhodol, že existenciu takej hospodárskej výhody pre podniky, ktorým bolo poskytnuté oslobodenie od bežného zdanenia, nemožno spochybniť z dôvodu, že v prospech iných podnikov existujú iné oslobodenia od toho istého zdanenia. Okolnosť, že existujú iné odchýlky od režimu bežnej dane než predmetný režim, teda nespochybňuje konštatovanie, že tento režim má skutočne charakter odchýlky (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, body 112 a 120).

163 Napokon podľa ustálenej judikatúry sa pojem štátna pomoc netýka štátnych opatrení, ktoré zavádzajú rozlišovanie medzi podnikmi, a preto sú automaticky selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry daňového systému, do ktorého patria (pozri rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 160 vyššie, bod 52 a tam citovanú judikatúru). Selektívny charakter opatrenia totiž možno odôvodniť „povahou alebo štruktúrou systému" (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, Zb. s. 709, bod 33). V tomto prípade nemožno opatrenie kvalifikovať ako štátnu pomoc podľa článku 87 ods. 1 ES, pretože nie je splnená podmienka týkajúca sa existencie výhody.

164 Týmto žalobným dôvodom žalobcovia v podstate tvrdia, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 neposkytuje selektívnu hospodársku výhodu a subsidiárne že táto schéma bola odôvodnená povahou alebo štruktúrou systému.

165 Predovšetkým treba preskúmať výhradu žalobcov týkajúcu sa toho, že Komisia si za referenčný rámec zvolila bežnú daň z príjmov právnických osôb, a toho, že táto inštitúcia v takto definovanom rámci konštatovala existenciu selektívnej hospodárskej výhody.

166 V prejednávanej veci Komisia konštatovala, že hoci sa schéma daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 rovnala, pokiaľ ide o dosiahnuté, ale neuznané kapitálové zisky, schéme daňovej neutrality podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 (druhá veta odôvodnenia č. 99 napadnutého rozhodnutia), čo vyžadovalo, aby sa akákoľvek schéma, ktorú prípadne zaviedol zákonodarca, bez rozdielu uplatňovala za rovnakých podmienok na kapitálové zisky dosiahnuté v rámci jednej alebo druhej z týchto dvoch schém (odôvodnenie č. 88 napadnutého rozhodnutia), Talianska republika vyhradila prospech zo schémy vyrovnania podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 iba podnikom, ktoré boli reorganizované podľa zákona č. 218/1990 (odôvodnenie č. 90 napadnutého rozhodnutia).

167 Na základe týchto úvah dospela Komisia k záveru, že Talianska republika poskytla týmto podnikom selektívnu výhodu, ktorá sa rovnala rozdielu medzi daňou skutočne zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 a bežnou daňou, ktorá by bola zaplatená, ak by k tomuto vyrovnaniu došlo bez existencie tejto preferenčnej schémy (odôvodnenie č. 91 napadnutého rozhodnutia).

168 Proti týmto úvahám žalobcovia namietajú (pozri bod 104 vyššie), že režim bežnej dane nemôže predstavovať referenčný rámec pre výpočet výhody, a to v podstate z dôvodu, že za neexistencie spornej schémy vyrovnania by dotknuté podniky v nijakom prípade neuskutočnili postúpenie majetku, ktoré by podliehalo bežnej dani.

169 Treba však uviesť, že nie je úlohou Komisie, aby pri preskúmaní schémy so zreteľom na právnu úpravu v oblasti štátnej pomoci brala do úvahy subjektívne voľby, ktoré by mohli uskutočniť príjemcovia tejto schémy, pokiaľ by neexistovala, ale má túto schému preskúmať tak, aby určila, či objektívne obsahuje hospodársku výhodu v porovnaní so zdanením, od ktorého sa odchyľuje a ktoré by sa normálne uplatnilo, ak by neexistovala (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Zb. s. I-11137, bod 118). Úvaha, podľa ktorej by za neexistencie spornej schémy vyrovnania dotknuté podniky údajne nepostúpili svoj majetok, je v kontexte takého objektívneho posúdenia irelevantná.

170 Žalobcovia takisto tvrdia (pozri bod 104 vyššie), že referenčný rámec bežnej dane nie je vhodný, lebo zdanenie touto bežnou daňou v prípade postúpenia by síce iste odstránilo nevyrovnanie na úrovni majetku pri inštitúcii, do ktorej bol vložený majetok podľa zákona č. 218/1990, ale naopak by nemalo nijaký vplyv na nevyrovnanie na úrovni akcií, ktoré nadobudla vkladajúca inštitúcia.

171 Pokiaľ ide o tento odkaz žalobcov na situáciu vkladajúcich inštitúcií podľa zákona č. 218/1990, treba uviesť, že napadnuté rozhodnutie sa nijako netýka týchto inštitúcií, ale iba bánk, do ktorých bol vložený majetok na základe tohto zákona. Napadnuté rozhodnutie skúma a konštatuje existenciu výhody výlučne vo vzťahu k týmto bankám.

172 Z toho vyplýva, že opakované odkazy žalobcov v rámci tejto žaloby (pozri najmä body 118 a 119 vyššie) na situáciu vkladajúcich inštitúcií podľa zákona č. 218/1990 a najmä na skutočnosť, že daňová reforma v roku 2003 neodstránila vo vzťahu k nim riziko dvojitého zdanenia odložených kapitálových ziskov, ktoré boli rozdelené vo forme dividend, sú irelevantné.

173 Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcov, podľa ktorého ani schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 nie je rovnako ako bežná daň platným referenčným rámcom (pozri bod 109 vyššie), čo je tvrdenie, ktoré je navyše v rozpore s tvrdením uvedeným v bode 174 nižšie, postačuje uviesť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nepoužila schému podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 ako referenčný rámec.

174 Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcov (pozri body 111 až 115 vyššie), podľa ktorého schéma vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 bola plne použiteľná pre uznanie kapitálových ziskov, ktoré boli dosiahnuté pri prevodoch uskutočnených podľa zákona č. 218/1990 alebo článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, čo je tvrdenie, ktoré smeruje k tomu, že táto schéma vyrovnania bola v každom prípade vhodnejšia ako schéma bežnej dane, a vedie k záveru, že hospodárska výhoda neexistovala, treba ho zamietnuť.

175 Čo sa totiž týka tvrdení, podľa ktorých po prvé istá banka v roku 2000 využila vyrovnanie podľa článku 14 zákona č. 342/2000, aby uvoľnila skryté kapitálové zisky, ktoré vyplývajú z prevodov uskutočnených podľa zákona č. 218/1990, a po druhé v obežníku č. 207/2000 sa uvádza, že toto vyrovnanie je uplatniteľné na skryté kapitálové zisky, ktoré vyplývajú z prevodov uskutočnených podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 (pozri bod 115 vyššie), neumožňujú spochybniť voľbu Komisie použiť bežnú daň ako referenčný rámec pre výpočet výhody.

176 Pokiaľ ide o prvé z týchto tvrdení, podľa ktorého istá banka použila vyrovnanie podľa článku 14 zákona č. 342/2000 na uvoľnenie skrytých kapitálových ziskov, ktoré vyplývajú z prevodov uskutočnených podľa zákona č. 218/1990, nemá oporu v listine predloženej na jeho podporu, ktorá podľa žalobcov predstavuje výňatok z ročnej účtovnej závierky tejto banky. Táto listina, ktorá bola predložená v štádiu repliky a bez akéhokoľvek odôvodnenia oneskorenia s týmto predložením, je totiž neprípustná podľa článku 48 ods. 1 rokovacieho poriadku.

177 Pokiaľ ide o druhé z týchto tvrdení založené na obežníku č. 207/2000, žalobcovia odkazom na tento obežník nepreukázali, že stanovisko Komisie bolo nesprávne a že cieľom článku 14 zákona č. 342/2000 bolo takisto uznanie skrytých kapitálových ziskov, ktoré vyplývajú z prevodov vykonaných podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 alebo zákona č. 218/1990.

178 Napríklad v rozpore s nepresným tvrdením žalobcov, podľa ktorého tento obežník „výslovne spresňoval, že táto schéma [podľa článku 14 zákona č. 342/2000] umožňuje uvoľniť všetky ‚daňovo neuznané kapitálové zisky zapísané v súvahe, a to aj vzhľadom na zrušenie článku 54 ods. 1 písm. c) [jednotného predpisu o dani z príjmov (TUIR)],… prostredníctvom ich zdanenia náhradnou daňou pod podmienkou, že súvisiaci majetok… je ešte zapísaný v súvahe' uzavretej v deň, ktorý stanovuje zákon", tento obežník stanovoval iba to, že „v článku 14 [zákona č. 342/2000] sa v podstate spresňuje, že daňovo neuznané vyššie hodnoty zapísané v súvahe, a to aj vzhľadom na zrušenie článku 54 ods. 1 písm. c) TUIR, možno uznať prostredníctvom ich zdanenia náhradnou daňou pod podmienkou, že súvisiaci majetok – ak tvorí súčasť majetku, na ktorý sa vzťahuje článok 10 zákona [č. 342/2000] – sa ešte nachádza v súvahe uzavretej po dni nadobudnutia účinnosti súhrnného dodatku k štátnemu rozpočtu".

179 V obežníku č. 207/2000 sa teda nielenže neuvádzalo, že článok 14 zákona č. 342/2000 sa mal uplatňovať na všetky odložené kapitálové zisky, ale tento obežník ešte aj pripomínal, že toto ustanovenie sa – na rozdiel od článkov 17 až 19 zákona č. 342/2000 – neuplatňuje na celý majetok, ktorý sa nachádza v súvahe, ale len na majetok, na ktorý sa vzťahuje článok 10 tohto zákona.

180 Okrem toho obežník č. 207/2000 v ďalších krátkych citáciách, ktoré z neho použili žalobcovia a ktoré nesprevádzalo predloženie citovanej talianskej právnej úpravy, nespomína odložené kapitálové zisky, o ktoré ide v prejednávanej veci, teda tie, ktoré vyplývajú z prevodov podľa zákona č. 218/1990 alebo článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, pričom tieto kapitálové zisky sú naopak predmetom bodu 1.3 obežníka č. 207/2000 týkajúceho sa článkov 17 až 19 zákona č. 342/2000. Tento obežník naopak vo vete predchádzajúcej tomuto bodu dodáva, že „zasluhuje si opätovne uviesť, že predmetom uznania môže byť iba majetok, ktorý bol prehodnotený na základe doteraz komentovaných ustanovení“.

181 Z toho vyplýva, že svojimi odkazmi na obežník č. 207/2000, ktoré sa opierajú o neúplné citácie a nesprevádzajú ich dostatočné vysvetlenia, žalobcovia nepreukázali údajne chybný charakter stanoviska Komisie, podľa ktorého články 10 a 14 zákona č. 342/2000 a články 17 až 19 rovnakého zákona a následne dve schémy vyrovnania podľa článku 2 ods. 25 a 26 zákona č. 350/2003 sledujú odlišné ciele.

182 Vzhľadom na tento rozdiel v cieli týchto dvoch schém vyrovnania nie je potrebné porovnať vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 s vyrovnaním podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003.

183 Jediné opatrenie, s ktorým môže byť vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 porovnané, je opatrenie vyrovnania vyplývajúce z článku 19 zákona č. 342/2000, ktorým zákonodarca rozšíril prospech z vyrovnania podľa článku 17 zákona č. 342/2000 na podniky podliehajúce reorganizácii podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997.

184 Platnosť článku 19 zákona č. 342/2000 však nebola predĺžená zákonom č. 350/2003 a vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 preto nepredstavuje všeobecné opatrenie, ktoré sa uplatňuje za rovnakých podmienok na všetky porovnateľné uznania kapitálových ziskov (odôvodnenie č. 88 napadnutého rozhodnutia), ale opatrenie vyhradené pre kapitálové zisky dosiahnuté niektorými úverovými inštitúciami len pri reorganizáciách podľa zákona č. 218/1990 (odôvodnenie č. 90 napadnutého rozhodnutia), takže Komisia správne použila ako referenčný rámec bežnú daň, ktorá by bola zaplatená, ak by táto schéma vyrovnania neexistovala.

185 Okrem toho treba uviesť, že podľa judikatúry citovanej v bode 162 vyššie okolnosť, že existovali iné odchýlky od režimu bežnej dane než režim článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, nespochybňuje konštatovanie, že tento režim mal skutočne charakter odchýlky a že prospech z jeho uplatňovania bol obmedzený na určené podniky.

186 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že v rozpore s tým, čo tvrdia žalobcovia, sa Komisia nedopustila chyby, keď použila ako referenčný rámec pre určenie existencie hospodárskej výhody referenčný rámec bežnej dane.

187 Pokiaľ ide o tvrdenia žalobcov (pozri bod 105 a nasl.), podľa ktorých ani vtedy, ak sa použije ako referenčný rámec bežná daň, hospodárska výhoda neexistuje, treba ich zamietnuť, lebo sa opäť opierajú o úvahy založené na subjektívnych voľbách, ktoré by podniky mohli urobiť, ak by sporná schéma vyrovnania neexistovala. Ako už totiž bolo uvedené v bode 169 vyššie, nie je úlohou Komisie, aby pri preskúmaní schémy so zreteľom na právnu úpravu v oblasti štátnej pomoci brala do úvahy subjektívne voľby, ktoré by mohli uskutočniť príjemcovia tejto schémy, pokiaľ by neexistovala, ale má túto schému samu osebe preskúmať tak, aby určila, či objektívne obsahuje hospodársku výhodu v porovnaní so zdanením, od ktorého sa odchyľuje a ktoré by sa normálne uplatnilo, ak by neexistovala.

188 Pokiaľ ide o tvrdenia žalobcov (pozri bod 107 vyššie) založené na tom, že Komisia mala pri výpočte výhody zohľadniť skutočnosť, že bežnú daň z kapitálového zisku bolo možné v prípade postúpenia rozdeliť bez úrokov na päť zdaňovacích období, čo v odôvodnení č. 92 napadnutého rozhodnutia neurobila, treba uviesť, že podľa judikatúry síce článok 88 ods. 2 ES ukladá Komisii, aby pred prijatím svojho rozhodnutia zhromaždila informácie od zainteresovaných strán, ale jej nezakazuje, aby v prípade, ak nedostane také vyjadrenia, dospela k záveru, že pomoc je nezlučiteľná so spoločným trhom (rozsudok Súdneho dvora z 19. septembra 2002, Španielsko/Komisia, C-113/00, Zb. s. I-7601, bod 39). Osobitne nemožno Komisii vytýkať, že nezohľadnila prípadné skutkové alebo právne informácie, ktoré jej mohli byť predložené v priebehu správneho konania, ale predložené neboli, keďže Komisia nebola povinná z úradnej moci a odhadom preskúmať, ktoré skutočnosti jej mohli byť predložené (pozri rozsudky Súdu prvého stupňa zo 14. januára 2004, Fleuren Compost/Komisia, T-109/01, Zb. s. II-127, body 48 a 49, a zo 14. decembra 2005, Regione autonoma della Sardegna/Komisia, T-200/04, neuverejnený v Zbierke, bod 52 a tam citovanú judikatúru). Žalobcovia pritom nespochybnili, že táto námietka nebola predložená v štádiu

konania vo veci formálneho zisťovania, hoci Komisia v bodoch 29 a 37 rozhodnutia o začatí formálneho konania výslovne upriamila pozornosť zainteresovaných strán na tento aspekt výpočtu výhody. Tvrdenie žalobcov preto treba zamietnuť.

189 V každom prípade je potrebné konštatovať, že žalobcovia nepodporili svoje tvrdenia predložením relevantných talianskych daňových právnych predpisov, ani netvrdili a už vôbec nepreukázali, že zohľadnenie takého rozloženia by v prípade, ak by sa uplatňovalo na prejednávanú vec, viedlo k odstráneniu hospodárskej výhody viac než 586 miliónov eur, ktorú Komisia vypočítala v odôvodnení č. 92 napadnutého rozhodnutia.

190 Čo sa týka tvrdení žalobcov (pozri bod 117 a nasl.) založených na tom, že schému podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 nemožno považovať za poskytnutie selektívnej výhody, keďže podniky, ktoré mali prospech z tejto schémy, a iné podniky, do ktorých sa uskutočnil prevod majetku, než tie, na ktoré sa vzťahuje zákon č. 218/1990, sú v úplne odlišných situáciách, je potrebné ich zamietnuť.

191 Je totiž nutné konštatovať, ako pripomína Komisia, že nie ona, ale samotný taliansky zákonodarca v rámci prípravy zákona č. 342/2000 usúdil, že schéma daňovej neutrality podľa legislatívneho dekrétu č. 358/1997 v podstate opakuje schému daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990, čo má za následok, že bolo potrebné – ako to zákonodarca urobil článkami 17 až 19 zákona č. 342/2000 – zaviesť jednotnú schému vyrovnania pre uznanie skrytých kapitálových ziskov, ktoré vyplývajú z reorganizácií na základe schémy daňovej neutrality podľa jednej alebo druhej z týchto dvoch schém.

192 V každom prípade odlišnosti, na ktoré poukazujú žalobcovia, buď nie sú rozhodujúce, alebo sú irelevantné.

193 Čo sa napríklad týka povinného uplatňovania schémy podľa zákona č. 218/1990, a teda povinnosti, ktorá bola uložená verejným úverovým inštitúciám, vložiť svoje bankové aktíva do akciových spoločností (pozri bod 118 vyššie), postačuje konštatovať, že táto povinnosť vznikla až v roku 1993 (pozri bod 6 vyššie). Pritom pred zavedením tejto povinnosti už zákon č. 218/1990 uznával daňovú neutralitu vkladov majetku, ktoré uskutočnili verejné úverové inštitúcie v jeho rámci.

194 Pokiaľ ide o okolnosť, že schéma zákona č. 218/1990 bola podľa žalobcov „výnimočná“ a dočasná, keďže sa uplatňovala iba na verejné úverové inštitúcie a počas obmedzeného obdobia (1990 až 1995), zatiaľ čo schéma podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 bola „bežná“ a stála (pozri bod 121 vyššie), treba uviesť, že z tejto okolnosti nijako nevyplýva, že tieto dve schémy sa navzájom odlišujú z daňového hľadiska.

195 Čo sa týka skutočnosti, že vkladajúce inštitúcie podľa zákona č. 218/1990 mali pri prevode zaplatiť bežnú daň z 15 % kapitálového zisku, zatiaľ čo schéma podľa legislatívneho dekrétu č. 358/1997 stanovovala úplnú daňovú neutralitu (pozri bod 121 vyššie), je potrebné pripomenúť (pozri bod 171 vyššie), že napadnuté rozhodnutie sa nijako netýka vkladajúcich inštitúcií, ale iba podnikov, do ktorých bol vložený majetok na základe zákona č. 218/1990, a selektívnej výhody, ktorú tieto podniky získali z dôvodu, že iba voči nim sa uplatňovalo vyrovnanie podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003.

196 Okrem toho, ako v podstate vyplýva z odôvodnenia č. 100 napadnutého rozhodnutia a ako Komisia tvrdí vo vyjadrení k žalobe, zohľadnenie celkového daňového zaťaženia, ktorému podliehajú prevody od začiatku – vrátane zaťaženia, ktoré znášajú prevádzajúce inštitúcie –, je irelevantné, lebo jediná otázka, o ktorú ide, je otázka zvýhodneného zaobchádzania s odloženými kapitálovými ziskami, ktoré sa ešte nachádzajú v súvahe podnikov, do ktorých bol vložený majetok na základe zákona č. 218/1990. Navyše by toto zohľadnenie bolo nepredvídateľné, lebo Komisia nevedela a ani nevie, pokiaľ ide o skúmanie schémy pomoci, aké konkrétne množstvo odložených

kapitálových ziskov zostávalo v týchto súvahách a aké konkrétne množstvo už bolo zdanené či už pri vyrovnaní, alebo pri ich rozdelení vo forme dividend.

197 Žalobcovia sa teda márne dovolávajú rozdielov medzi schémami daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990 a legislatívneho dekrétu č. 358/1997, keď tvrdia, že vzhľadom na tieto rozdiely nemožno konštatovať, že článok 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 poskytol selektívnu výhodu.

198 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia sa nedopustila chyby, keď na základe porovnania medzi schémou podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 a schémou bežnej dane stanovila existenciu selektívnej hospodárskej výhody vo výške, ktorá zodpovedá rozdielu medzi daňou zaplatenou na základe článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 a daňou, ktorá by bola splatná ako bežná daň.

199 Ďalej treba preskúmať výhradu žalobcov (pozri bod 123 a nasl.) založenú na tom, že Komisia chybne usúdila, že selektívny charakter schémy podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 nemožno odôvodniť logikou systému.

200 V tomto rámci žalobcovia v podstate tvrdia (pozri body 124 až 130 vyššie), že daňová reforma v roku 2003 umožnila odstrániť akékoľvek riziko dvojitého zdanenia kapitálových ziskov z majetku, ktorý bol vložený v rámci schémy daňovej neutrality podľa článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, teda zdanenia prevádzajúcich spoločností i spoločností, do ktorých sa prevod uskutočnil. Naopak táto daňová reforma podľa nich neodstránila riziko dvojitého zdanenia kapitálových ziskov z majetku, ktorý bol vložený v rámci schémy daňovej neutrality podľa zákona č. 218/1990. Táto okolnosť

má vysvetľovať voľbu talianskeho zákonodarcu predĺžiť platnosť schémy vyrovnania podľa článkov 17 a 18 zákona č. 342/2000 len pre prevody, ktoré sa uskutočnili v rámci zákona č. 218/1990.

201 Je však potrebné pripomenúť, že napadnuté rozhodnutie sa netýka prevádzajúcich spoločností, ale iba bankových inštitúcií, do ktorých bol vložený majetok podľa zákona č. 218/1990, a hospodárskej výhody, ktorú sporná schéma vyhradila pre tieto inštitúcie. V dôsledku toho okolnosť, že prevádzajúce spoločnosti podľa zákona č. 218/1990 môžu podliehať zdaneniu z dôvodu existencie možnosti dvojitého zdanenia, nepredstavuje okolnosť, ktorá by odôvodňovala poskytnutie selektívnej výhody v prospech bánk prostredníctvom článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003.

202 Komisia teda v odôvodnení č. 105 napadnutého rozhodnutia správne usúdila, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 zahŕňa selektívnu výhodu, ktorá má vplyv na zlepšenie konkurencieschopnosti úverových inštitúcií zapojených do reorganizácií podľa zákona č. 218/1990 v porovnaní s inými podnikmi.

203 Čo sa napokon týka tvrdenia (pozri bod 131 vyššie) založeného na tom, že sporná schéma iba predĺžila v prospech bankových podnikov, ktoré boli zapojené do reorganizácií podľa zákona č. 218/1990, platnosť schémy vyrovnania, ktorá existovala v minulosti, a vtedy Komisia vo vzťahu k nej usúdila, že nepredstavuje štátna pomoc, treba ho zamietnuť.

204 Podľa judikatúry totiž nie je na účely uplatnenia článku 87 ES podstatné, či sa situácia údajného príjemcu opatrenia zlepšila alebo zhoršila vzhľadom na stav podľa skoršieho práva, alebo naopak, či sa v čase nevyvíjala. Je potrebné iba určiť, či je v rámci

daného právneho režimu štátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru v zmysle článku 87 ods. 1 ES vo vzťahu k iným podnikom, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým opatrením (pozri rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný v bode 160 vyššie, bod 41 a tam citovanú judikatúru).

205 V prejednávanej veci pritom Komisia správne usúdila, že zachovanie schémy vyrovnania podľa článkov 17 a 18 zákona č. 342/2000 prostredníctvom článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 iba v prospech podnikov, do ktorých bol vložený majetok na základe zákona č. 218/1990, poskytlo týmto podnikom selektívnu výhodu v porovnaní s inými podnikmi, do ktorých bol vložený majetok na základe iných reorganizácií než tých, ktoré upravuje zákon č. 218/1990 (pozri bod 202 vyššie).

206 Pokiaľ napokon týmto tvrdením žalobcovia naznačujú, že schéma podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003 predstavovala existujúcu pomoc v zmysle článku 1 nariadenia č. 659/1999, treba po vzore Komisie uviesť, že jediný prípad existujúcej pomoci, ktorý je potenciálne relevantný v prejednávanej veci, by mohol byť prípad opatrenia pomoci, ktorá „v čase, keď nadobudla účinnosť, nepredstavovala pomoc a následne sa stala pomocou v dôsledku vývoja spoločného trhu a bez toho, aby ju členský štát upravoval“. Pritom v prejednávanej veci bola sporná schéma vyrovnania, dovtedy prístupná všetkým podnikom, do ktorých bol vložený majetok na základe schémy daňovej neutrality, vyhradená iba podnikom, do ktorých bol vložený majetok na základe zákona č. 218/1990, práve zásahom talianskeho zákonodarcu.

207 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia neporušila článok 87 ods. 1 ES, keď v prejednávanej veci konštatovala existenciu štátnej pomoci.

208 Navyše je vhodné uviesť, že aj za predpokladu, že Komisia by nepoužila ako referenčný rámec pre určenie existencie výhody schému bežnej dane, ale schému podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003, viedlo by ju to k nariadeniu vymáhania štátnej pomoci v rovnakom rozsahu, ako je uvedené vo výroku napadnutého rozhodnutia.

209 V takom prípade by totiž Komisia vzhľadom na po prvé irelevantnosť daní, ktoré boli zaplatené pred účinnosťou zákona č. 350/2003 (najmä dane, ktorú prevádzajúce inštitúcie podľa zákona č. 218/1990 okamžite zaplatili pri prevode z 15 % dosiahnutého kapitálového zisku) (pozri bod 195 vyššie), pri výpočte výhody, po druhé rozdiely medzi zníženými sadzbami dane, ktoré boli stanovené odsekom 25 a odsekom 26 článku 2 zákona č. 350/2003 (pozri body 27 a 29 vyššie), a po tretie objektívny charakter určenia výhody (pozri body 169 a 187 vyššie) konštatovala existenciu selektívnej hospodárskej výhody, ktorá by síce bola v nižšej sume, než sa konštatuje v odôvodnení č. 92 napadnutého rozhodnutia, ale nemohla by mať prospech z výnimky „de minimis“, pokiaľ ide – ako sa uvádza v odôvodnení č. 102 napadnutého rozhodnutia – o netransparentnú výhodu.

210 Okrem toho takú výhodu by nebolo o nič viac ako výhodu konštatovanú v napadnutom rozhodnutí možné odôvodniť úvahami, ktoré uviedli žalobcovia, založenými na menej výhodnom daňovom zaobchádzaní s prevádzajúcimi inštitúciami podľa zákona č. 218/1990 po daňovej reforme v roku 2003. Ako už totiž bolo uvedené, napadnuté rozhodnutie sa nijako netýka týchto prevádzajúcich inštitúcií, ale iba bánk, ktorým boli určené vklady majetku podľa zákona č. 218/1990, a tieto banky mali zo schémy

podľa článku 2 ods. 26 zákona č. 350/2003, ktorá bola pre ne vyhradená, prospech zo selektívnej výhody, ktorá mala vplyv na zlepšenie ich konkurencieschopnosti v porovnaní so všetkými ostatnými podnikmi (pozri v tejto súvislosti odôvodnenie č. 105 napadnutého rozhodnutia).

211 Z toho vyplýva, že aj porovnanie spornej schémy so schémou podľa článku 2 ods. 25 zákona č. 350/2003 by viedlo Komisiu ku konštatovaniu existencie štátnej pomoci, ako to urobila v článku 1 napadnutého rozhodnutia, a k nariadeniu jej vymáhania, ako to urobila v článku 3 ods. 2 tohto rozhodnutia.

212 Vzhľadom na to, že žalobcovia nemali úspech v žiadnom zo svojich dôvodov, je opodstatnené zamietnuť túto žalobu.

O trovách

213 Podľa článku 87 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.

214 Keďže žalobcovia nemali vo veci úspech, je opodstatnené zaviazať ich na náhradu svojich vlastných trov konania, ako aj trov konania Komisie v súlade s jej návrhom.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (piata komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. Žaloba sa zamieta.

2. BNP Paribas a Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) sú povinní nahradiť trovy konania.

Vilaras Prek Ciucă

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 1. júla 2010.

Podpisy