SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (peti senat)

z dne 1. julija 2010 *

V zadevi T-335/08,

BNP Paribas s sedežem v Parizu (Francija),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) s sedežem v Rimu (Italija),

ki ju zastopajo R. Silvestri, G. Escalar in M. Todino, odvetniki,

tožeči stranki,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata V. Di Bucci in E. Righini, zastopnika,

tožena stranka,

* Jezik postopka: italijanščina.

katere predmet je predlog za razglasitev ničnosti Odločbe Komisije z dne 11. marca 2008 o državni pomoči C 15/07 (ex NN 20/07) Italije glede davčnih spodbud v podporo nekaterih prestrukturiranih bank (2008/711/ES) (UL L 237, str. 70),

SPLOŠNO SODIŠČE (peti senat),

v sestavi M. Vilaras (poročevalec), predsednik, M. Prek in V. M. Ciucă, sodnika,

sodna tajnica: T. Weiler, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. januarja 2010

izreka naslednjo

Sodbo

Dejansko stanje

Zadevne italijanske določbe

1 Leta 1990 je bil v italijanskem pravu prenos dela dejavnosti z vidika davčne obravnave izenačen s prodajo sredstev in je bil kot tak obdavčen z davkom od dobička družb po običajni stopnji, osnova pa je bila razlika med tekočo vrednostjo vloženih sredstev in njihovo vrednostjo za davčne namene.

2 Z namenom racionalizacije bančne dejavnosti v Italiji in še posebej zato, da se subjektom javnega prava iz bančnega sektorja omogoči, da prevzamejo pravno obliko, ki se šteje za primernejšo, to je obliko delniške družbe, je legge nº 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (zakon št. 218, ki vsebuje določbe v zvezi s prestrukturiranjem in s spodbujanjem finančnih dotacij javnih kreditnih ustanov) z dne 30. julija 1990 (GURI št. 182 z dne 6. avgusta 1990, str. 8, v nadaljevanju: zakon 218/90) uvedel davčni sistem izjem, ki naj bi olajšal prenos osnovnih sredstev in drugih bančnih sredstev

v lasti pravnih oseb javnega prava na obstoječe ali na novo ustanovljene banke zasebnega prava (člena 1 in 7(2) zakona 218/1990).

3 Na podlagi tega sistema kapitalski dobički, ustvarjeni na podlagi vložka bančnih sredstev iz banke javnega prava v banko zasebnega prava v zameno za delnice te banke zasebnega prava, davčno niso bili priznani v višini 85 % in zato niso bili obdavčeni, če ti kapitalski dobički niso bili dejansko ustvarjeni, bodisi da je prenosnik obvezne knjigovodske rezerve svojim družbenikom razdelil v obliki dividend (v vrednosti razlike med bilančno vrednostjo prejetih delnic in davčno vrednostjo vloženih sredstev) bodisi jih je ustvaril z odsvojitvijo prejetih delnic ali pa jih je ustvarila družba prevzemnica z odsvojitvijo vloženih sredstev.

4 Nasprotno pa je bil prenosnik takoj obdavčen glede preostalih 15 % kapitalskih dobičkov, ustvarjenih s prenosom, z običajnim davkom od dobička družb. V povezavi s to obdavčitvijo je bil ta 15-odstotni delež kapitalskih dobičkov pripisan kot povečanje davčne vrednosti delnic, ki so bile pridobljene v zameno za vložena sredstva in vrednosti za davčne namene vloženih sredstev v knjigovodskih listinah tako prenosnika kot tudi družbe prejemnice vloženih sredstev.

5 Ta sistem delne davčne nevtralnosti, ki ga je vpeljal zakon 218/1990, je torej povzročil dvojno neusklajenost davčne vrednosti glede na knjigovodsko vrednost, to je neusklajenost te davčne vrednosti tako za vložena sredstva (knjigovodstvo družbe prejemnice) kot tudi za delnice, prejete v zameno zanje (knjigovodstvo prenosnika). Medtem ko so bile knjigovodske vrednosti vloženih sredstev in delnic, prejetih v zameno, enake vrednosti teh sredstev na dan prenosa, so bile davčne vrednosti teh sredstev in

delnic enake davčni vrednosti teh sredstev, ko so bila v lasti prenosnika, povečani za 15-odstotni delež ustvarjenega in takoj obdavčenega kapitalskega dobička.

6 S členom 2 legge n° 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, n° 218, recante disposizioni per la ristrutturazione e la integrazione del patrimonio degli istituti di credito di diritto pubblico, nonche 'altre norme sugli istituti medesimi (zakona št. 489, ki se nanaša predvsem na podaljšanje roka iz člena 7(6) zakona 218/90) z dne 26. novembra 1993 (GURI št. 284 z dne 3. decembra 1993), so se banke javnega prava, katerih ustanovitveno premoženje je bilo v celoti ali večinoma v lasti države, morale najkasneje do 30. junija 1994 preoblikovati v delniške družbe tako, kot je določeno v zakonu 218/1990.

7 Poleg sistema delne davčne nevtralnosti, ki ga je uvedel zakon 218/1990, ki se je nanašal predvsem na prestrukturiranje italijanskega javnega bančnega sektorja, je Italijanska republika z decreto législativo n° 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti società di Stati membri diversi (zakonska uredba št. 544 o prenosu Direktive 90/434/EGS) z dne 30. decembra 1992 (GURI št. 9 z dne 13. januarja 1993) prenesla Direktivo Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (90/434/EGS) (UL L 225, str. 1). Cilj te direktive je z uvedbo skupnega davčnega sistema odpraviti izkrivljanje konkurence, ki izhaja iz nacionalnih zakonodaj, in olajšati postopek prestrukturiranja med družbami iz različnih držav članic z odpravo obdavčitve ob izvedbi takih postopkov, hkrati pa zavarovati finančne interese zadevnih držav članic (uvodne izjave od prve do šeste Direktive 90/434).

8 Direktiva 90/434 in italijanske določbe za njen prenos so določale sistem davčne nevtralnosti, ki je primerljiv s sistemom na podlagi zakona 218/1990, razen glede tega, da so uvedle sistem popolne davčne nevtralnosti, v katerem ni takojšnje obdavčitve dela ustvarjenega kapitalskega dobička in prav tako ne dvojne neusklajenosti davčne vrednosti glede na knjigovodsko vrednost, tako glede prejetih delnic kot tudi vloženih sredstev, temveč le neusklajenost davčne vrednosti glede vloženih sredstev, torej zgolj v knjigovodstvu družbe prejemnice vloženih sredstev.

9 S členom 23 decreto législativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (zakonska uredba št. 41 o nujnih ukrepih za stabilizacijo javnih financ in za zaposlovanje v manj razvitih regijah) z dne 23. februarja 1995 (GURI št. 45 z dne 23. februarja 1995, v nadaljevanju: zakonska uredba 41/1995) je italijanski zakonodajalec družbam, prejemnicam vloženih sredstev na podlagi zakona 218/1990, prvič dal možnost, da uskladijo davčno vrednost prenesenih sredstev in vrednost delnic, ki so jih prejeli prenosniki, z višjo knjigovodsko vrednostjo teh sredstev in delnic, s čimer je bilo odpravljeno različno vrednotenje davčnih vrednosti, obvezna rezerva, oblikovana v knjigovodstvu prenosnika, pa oproščena odloga davka. Pogoj za to uskladitev je bil, da družba prejemnica vložka plača nadomestni davek po 14-odstotni stopnji za uskladitev samo davčne vrednosti prejetih vloženih sredstev ali po 18-odstotni stopnji za uskladitev ne samo davčne vrednosti teh sredstev, temveč tudi vrednosti delnic, ki jih je prejel prenosnik. Če je bila možnost uskladitve uporabljena, se je morala nanašati na vsa sredstva, vložena v okviru prestrukturiranja, opravljenega na podlagi zakona 218/1990, ni pa se mogla razširiti na druga sredstva, katerih davčna vrednost je bila nižja od knjigovodske vrednosti.

10 Ker se Direktiva 90/434 nanaša samo na prestrukturiranja družb iz različnih držav članic, je Italijanska republika z decreto législativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (zakonska uredba št. 358 o reorganizaciji

davkov od prihodka pri operacijah odsvojitve in prenosa podjetij, združitev, delitev in menjave kapitalskih deležev) z dne 8. oktobra 1997 (GURI št. 249 z dne 24. oktobra 1997, v nadaljevanju: zakonska uredba 358/1997) samostojno razširila sistem davčne nevtralnosti na prestrukturiranja družb na nacionalnem ozemlju, pri čemer je tem subjektom dala možnost alternativne rešitve – takojšnjo obdavčitev kapitalskega dobička.

11 Sistem davčne nevtralnosti je bil določen v členu 4 zakonske uredbe 358/1997. Po tem sistemu je bil prenos sredstev enega dela dejavnosti med družbami v Italiji davčno nevtralen, če je bila davčna vrednost vloženih sredstev pripisana delnicam, ki jih je prejela družba prenosnica, in če se je prejetim sredstvom pripisala davčna vrednost, ki so jo imela, ko so bila v lasti družbe prenosnice (vložek v sistemu davčne nevtralnosti).

12 Ta sistem davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 je torej enako kot sistem iz zakona 218/1990 vodil v dvojno neusklajenost davčne vrednosti v primerjavi s knjigovodskimi vrednostmi, to je tako za vložena sredstva (knjigovodstvo družbe prejemnice vložkov) kot tudi za delnice, prejete v zameno zanje (knjigovodstvo družbe prenosnice).

13 Na podlagi alternativne rešitve takojšnje obdavčitve kapitalskega dobička je člen 3 zakonske uredbe 358/1997 glede prestrukturiranja določal plačilo nadomestnega davka po stopnji 19 % na ustvarjeni kapitalski dobiček. Na podlagi tega davčnega priznanja kapitalskega dobička ni bilo več neusklajenosti davčne vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo sredstev (vložek v sistemu knjigovodske nevtralnosti).

14 Z legge nº 342 su misure in materia fiscale (zakon št. 342 o ukrepih na davčnem področju) z dne 21. novembra 2000 (redni dodatek h GURI št. 276 z dne 25. novembra 2000, v nadaljevanju: zakon 342/2000) je italijanski zakonodajalec uvedel tri začasne sisteme.

15 Prvi sistem, ki izhaja iz člena 10 zakona 342/2000, se je nanašal na prevrednotenje nekaterih sredstev podjetij. Ta določba je podjetjem omogočala, da „ponovno ocenijo opredmetena in neopredmetena sredstva, razen tistih, v katerih proizvodnjo ali izmenjavo je podjetje usmerjeno, kot tudi deleže v odvisnih družbah ali družbah, ki so povezane na podlagi člena 2359 civilnega zakonika, kadar so ti deleži osnovna sredstva, ki so bila vključena v bilanco za poslovno leto, ki je bilo zaključeno najkasneje 31. decembra 1999“.

16 V skladu s členom 12 zakona 342/2000 je ta sistem prevrednotenja nalagal plačilo nadomestnega davka po 19-odstotni stopnji za sredstva, ki se amortizirajo, in po 15-odstotni stopnji za sredstva, ki se ne amortizirajo, na povišano vrednost, navedeno v bilanci po prevrednotenju.

17 Drugi sistem, ki izhaja iz člena 14 zakona 342/2000, se je nanašal na uskladitev davčne vrednosti z višjimi knjigovodskimi vrednostmi, izkazanimi v bilanci, glede sredstev, navedenih v členu 10 zakona 342/2000. Člen 14 je tako določal, da se „[d]oločbe člena 12 [lahko] uporabijo za to, da se za dohodnino, davek od dohodka pravnih oseb in regionalni davek na proizvodnjo priznajo višje vrednosti sredstev, navedenih v členu 10 in izkazanih v bilanci iz tega člena 10 […]“

18 Prevrednotenje na podlagi člena 10 zakona 342/2000, ki je knjigovodska operacija z davčnim učinkom, in uskladitev na podlagi člena 14 istega zakona, ki je davčna operacija, sta povzročila, če sta bila uporabljena skupaj, t. i. „davčno“ prevrednotenje, to je prevrednotenje knjigovodskih vrednosti, izkazanih v bilanci po tekoči vrednosti, in uskladitev davčne vrednosti, neusklajene s knjigovodsko vrednostjo, ki je bila tako prevrednotena.

19 Tretji sistem se je nanašal na uskladitev davčne vrednosti s knjigovodskimi vrednostmi, izkazanimi v bilancah družb, ki so jih zadevala prestrukturiranja, izpeljana na podlagi zakona 218/1990 ali člena 4 zakonske uredbe 358/1997. Členi od 17 do 19 zakona 342/2000 glede tega določajo:

„Člen 17

1. Družbe prejemnice vložkov, določenih v členu 7(2) in (5) [zakona 218/1990] […] lahko uporabijo [nadomestni] davek po stopnji 19 % na razliko med vrednostjo premoženja, prejetega na podlagi teh vložkov, in njihovo davčno priznano vrednostjo. Vrednost premoženja, ki se uporabi, je vrednost iz bilance za poslovno leto, ki je bilo zaključeno pred začetkom veljavnosti tega zakona.

2. Razlika, ki se obdavči z nadomestnim davkom iz odstavka 1, se šteje kot davčno priznani strošek premoženja, na katerega se lahko nanaša ta razlika od poslovnega leta, ki sledi letu iz odstavka 1. Ta razlika se šteje kot davčno priznani strošek prejetih delnic družb ali drugih oseb prenosnic v vrednosti, ki izhaja iz bilance za poslovno leto ali obdobje poslovanja, ki je bilo v teku na dan zaključka poslovnega leta iz

odstavka 1. Posledično se za isti znesek štejejo kot obdavčljive rezerve ali skladi, ki so bili ustanovljeni za največje vrednosti, izkazane ob izvedbi vložka […]

3. Družbe iz odstavka 1 lahko namesto davka, določenega v tem odstavku, uporabijo nadomestni davek po stopnji 15 %. V takem primeru razlika, ki se obdavči z nadomestnim davkom, ni davčno priznana družbi ali drugemu subjektu prinosniku.

[…]

5. Uporabo nadomestnega davka je treba predlagati v prijavi prihodkov za obdobje obdavčitve, ki teče ob uveljavitvi tega zakona. Nadomestni davek je treba plačati v največ treh letnih obrokih v enakih zneskih […]

Člen 18

1. Pri družbah, ki so izvedle prenos vložka na podlagi člena 7(5) [zakona 218/1990], se razlika med vrednostjo prejetih delnic in njihovo davčno priznano vrednostjo šteje kot ustvarjena, če je v skladu z načinom in roki iz člena 17 obdavčena z nadomestnim davkom […] po stopnji 19 %. Vrednost delnic, ki se uporabi, je enaka vrednosti iz bilance poslovnega leta, ki je bilo zaključeno pred uveljavitvijo tega zakona.

2. Razlika, ki se jo obdavči z nadomestnim davkom iz odstavka 1, se šteje kot davčno priznani strošek prejetih delnic. Za rezerve ali sklade, oblikovane za najvišje vrednosti, vknjižene ob izvedbi vložka, se šteje, da so obdavčeni v višini, ki je enaka zgoraj navedeni razliki, pri čemer se odšteje nadomestni davek. Ta razlika ni davčno priznani strošek za družbe prejemnice vložka […]

Člen 19

Določbe člena 17 se nanašajo tudi na subjekte, prejemnike vložkov, predvidenih v členu 4(1) [zakonske uredbe 358/1997]."

20 V členu 20 zakona 342/2000 so bila določena podrobna pravila za nadomestni davek na kapitalski dobiček, ki ga je treba plačati, in za davčno olajšavo v zvezi s takim davkom v korist delničarjev, ki prejmejo dividende iz priznanih kapitalskih dobičkov.

21 S členom 3(1) legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (zakon št. 448 o sestavi letnega in večletnega državnega proračuna (zakon o proračunu 2002)) z dne 28. decembra 2001 (redni dodatek h GURI št. 301 z dne 29. decembra 2001, v nadaljevanju: zakon 448/2001) je italijanski zakonodajalec podaljšal možnost uporabe sistemov prevrednotenja in uskladitve iz členov 10 in 14 zakona 342/2000 za premoženje iz bilance za poslovno leto, zaključeno pred 31. decembrom 2000, pod pogojem plačila nadomestnega davka po nespremenjenih stopnjah 19 % za sredstva, ki se amortizirajo, in 15 % za sredstva, ki se ne amortizirajo.

22 S členom 3(11) zakona 448/2001 je italijanski zakonodajalec podaljšal možnost uporabe sistema uskladitve iz členov od 17 do 19 zakona 342/2000 za premoženje, ki izhaja iz bilance za poslovno leto, ki je bilo v teku 31. decembra 2001, in določil nadomestni davčni stopnji na 12 % in 9 % glede na izbrano uskladitev.

23 Italijanski davčni sistem za davek od dobička družb je bil reformiran leta 2003 z decreto législativo n° 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n° 80 (zakonska uredba št. 344 o reformi davka od prihodkov družb na podlagi člena 4 zakona št. 80 z dne 7. aprila 2003) z dne 12. decembra 2003 (redni dodatek h GURI št. 291 z dne 16. decembra 2003).

24 Z legge n° 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (zakon št. 350 o sestavi letnega in večletnega državnega proračuna (zakon o proračunu 2004)) z dne 24. decembra 2003 (redni dodatek h GURI št. 299 z dne 27. decembra 2003, v nadaljevanju: zakon 350/2003) je italijanski zakonodajalec še enkrat podaljšal možnost uporabe sistemov prevrednotenja in uskladitve iz zakona 342/2000.

25 Člen 2(25) zakona 350/2003 določa:

„V členu 10 [zakona 342/2000] se del stavka ‚ki je bilo zaključeno najkasneje 31. decembra 1999' nadomesti s ‚ki je bilo zaključeno najkasneje 31. decembra 2002'. Nadomestni davek, ki je dolgovan na podlagi določb iz tega odstavka, je treba plačati v treh obrokih pred zapadlostjo salda davka na prihodke, in sicer v naslednji višini: 50 % v letu 2004, 25 % v letu 2005 in 25 % v letu 2006."

26 Ta določba je torej spremenila člen 10 zakona 342/2000, tako da podjetja lahko prostovoljno uporabijo prevrednotenje za sredstva, ki so navedena v bilanci za poslovno leto, zaključeno najkasneje 31. decembra 2002.

27 S to določbo je bilo podjetjem tudi omogočeno, da uporabijo sistem uskladitve, ki ga določa člen 14 zakona 342/2000. Člen 14 jim je namreč dal možnost, da uporabijo sistem uskladitve za ista sredstva, za katera bi se lahko uporabil sistem prevrednotenja, predviden v členu 10 zakona 342/2000. Posledično je bilo vsem podjetjem omogočeno odpraviti neusklajenosti med davčno in knjigovodsko vrednostjo sredstev na podlagi plačila nadomestnega davka po stopnji 19 % za uskladitev sredstev, ki se amortizirajo, in po stopnji 15 % za uskladitev sredstev, ki se ne amortizirajo.

28 Člen 2(26) zakona 350/2003 določa:

„Določbe iz členov 17, 18 in 20 [zakona 342/2000] se lahko uporabijo tudi za premoženje iz bilance za poslovno leto, ki je bilo v teku 31. decembra 2003. V tem primeru se stopnja nadomestnega davka iz 19 % zniža na 12 %, stopnja 15 % pa na 9 %. Nadomestni davek, ki je dolgovan na podlagi določb, navedenih v tem odstavku, je treba plačati v treh brezobrestnih obrokih pred zapadlostjo salda davka na prihodke, in sicer v naslednji višini: 50 % v letu 2004, 25 % v letu 2005 in 25 % v letu 2006. Uporabo nadomestnega davka je treba predlagati v prijavi prihodkov za obdobje obdavčitve, ko se opravi sprostitev vrednosti."

29 Ta določba, ki je podaljšala možnost uporabe členov 17, 18 in 20 zakona 342/2000 in znižala stopnje nadomestnega davka na 12 % in na 9 % glede na izbrano uskladitev, ni podaljšala možnosti uporabe člena 19 tega zakona, ki se nanaša na uskladitev za vložke družb, ki so bili izvedeni na podlagi sistema davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997.

Upravni postopek in izpodbijana odločba

30 Po predhodni preučitvi člena 2(26) zakona 350/2003 je Komisija Evropskih skupnosti, ker je ugotovila, da bi ta določba lahko vsebovala državno pomoč, nezdružljivo s skupnim trgom, z dopisom z dne 30. maja 2007 Italijansko republiko obvestila o odločitvi, da začne formalni postopek preiskave iz člena 88(2) ES (v nadaljevanju: odločba o začetku). Ta odločba je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije* z dne 7. julija 2007 (UL C 154, str. 15).

31 Na poziv Italijanski republiki in zainteresiranim strankam iz odločbe o začetku, naj predložijo pripombe, je Komisija prejela pripombe Italijanske republike in predvsem tudi pripombe bančne skupine Paribas, ki vključuje banko Banca Nazionale del Lavoro (BNL).

32 Komisija je 11. marca 2008 sprejela Odločbo o državni pomoči C 15/07 (ex NN 20/07) Italije glede davčnih spodbud v podporo nekaterih prestrukturiranih bank (2008/711/ES) (UL L 237, str. 70, v nadaljevanju: izpodbijana odločba).

33 V izpodbijani odločbi je Komisija po opisu določb, ki urejajo obdavčitev kapitalskega dobička v italijanskem davčnem sistemu (uvodne izjave od 13 do 56 izpodbijane odločbe), opisu upravnega postopka ter pripomb Italijanske republike in zainteresiranih strank (uvodne izjave od 57 do 79 izpodbijane odločbe) začela presojo člena 2(26) zakona 350/2003 glede na določbe o državnih pomočeh.

34 Komisija je najprej ugotovila, da je izpolnjen pogoj glede obstoja državne pomoči v zvezi z uporabo državnih sredstev (uvodna izjava 81 izpodbijane odločbe), in nato preučila pogoj v zvezi z obstojem selektivne koristi in v zvezi z njegovo utemeljitvijo glede na vrsto sistema (uvodne izjave od 82 do 107 izpodbijane odločbe).

35 V okviru tega je Komisija ponovila svoje stališče, da sistema davčne nevtralnosti, ki sta bila uvedena z zakonom 218/1990 in s členom 4 zakonske uredbe 358/1997, nista državna pomoč, ker je bil odlog davka v zvezi z uporabljeno davčno nevtralnostjo dejansko utemeljen zaradi logike davčnega sistema (uvodne izjave od 82 do 86 izpodbijane odločbe).

36 Glede sistema uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 je Komisija ugotovila, da daje pravico do povišanja davčne vrednosti, za katero bi bilo treba plačati običajni davek od dobička družb, če ne bi bilo posebnega nadomestnega davka, kot je davek v tej zadevi. Komisija je navedla svoje mnenje, da bi določitev nadomestnega davka po znižani stopnji načeloma lahko bila upravičena, če bi tak davek bil tehnični ukrep za olajšanje davčnega priznanja kapitalskega dobička (uvodna izjava 87, prvi in zadnji stavek, izpodbijane odločbe).

37 Vendar je temu dodala, da bi bila taka preferencialna davčna uskladitev lahko upravičena le, če bi se pod enakimi pogoji lahko objektivno uporabila za vsa davčna priznanja primerljivih kapitalskih dobičkov, kot so tisti, ki izhajajo iz drugih prestrukturiranj, ki niso zajeta z zakonom 218/1990, skupaj s tistimi, ki se nanašajo na druge banke (uvodna izjava 88 izpodbijane odločbe).

38 Komisija je ugotovila, da so bile uskladitve, predvidene na podlagi zakonov 342/2000 in 448/2001 in dostopne na podlagi plačila nadomestnega davka, ki se uporablja pod enakimi pogoji za vsa podjetja, ki so se odločila, da priznajo pretekle ustvarjene kapitalske dobičke, ki pa na podlagi zakona 218/1990 in zakonske uredbe 358/1997 začasno niso bili priznani, splošni davčni ukrepi, utemeljeni z logiko davčnega sistema, zato niso bile državne pomoči (uvodna izjava 89 izpodbijane odločbe).

39 Nasprotno pa je Komisija menila, da davčna uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 ni bila ukrep splošne veljave, ker je veljala za kapitalske dobičke, ki so jih imele nekatere banke zgolj zaradi prestrukturiranj, izvedenih v skladu z zakonom 218/1990 (uvodni izjavi 90 in 93 izpodbijane odločbe).

40 Komisija je menila, da je ta davčni sistem zagotavljal ugodnost v višini razlike med dejansko plačanim davkom za uskladitev vrednosti sredstev in davkom, ki bi ga bilo treba po navadi plačati, če bi se ta uskladitev izvedla ne glede na člen 2(26) zakona 350/2003 (uvodna izjava 91 izpodbijane odločbe), in med drugim ugotovila, da je bil nadomestni davek plačan v treh brezobrestnih letnih obrokih, medtem ko je bilo treba običajni davek plačati v letu 2004 v celoti (uvodna izjava 92 izpodbijane odločbe).

41 Komisija je navedla pripombe zainteresiranih strank, po katerih, prvič, naj nobeden od upravičencev zadevnega sistema ne bi izbral uskladitve svojih sredstev, če bi vedel, da bo zato zanj veljal običajni davek; drugič, druge družbe, ki jih prestrukturiranja na podlagi zakona 218/1990 niso zadevala, naj bi imele koristi od implicitnega sistema davčne uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 pod vsebinsko enakimi pogoji, na splošno določenimi v členu 14 zakona 342/2000, in, tretjič, treba bi bilo upoštevati davek, plačan na dan prenosa začetnih vložkov, zato naj dejansko ne bi bilo nobene ugodnosti (uvodni izjavi 94 in 95 izpodbijane odločbe)

42 Vendar pa je Komisija „trdi[la], da [sistem iz] člena 2(25) [z]akona 350/2003 [ni] pomenil davčne [uskladitve] vrednosti, ki so bile neusklajene po davčno nevtralnih prestrukturiranjih, temveč [sistem davčne uskladitve], ki je omogoči[l] ustvarjanje skritih dobičkov, ki so izhajali iz [uskladitve] davčne vrednosti sredstev v lasti družb [prejemnic z njihovo tekočo vrednostjo]." Komisija je „meni[la], da [sistema] nista [bila] primerljiv[a], prav tako pa tudi, da [sistem] davčnega prevrednotenja iz člena 2(25) [z]akona 350/2003 ni bil enakovred[en] davčni [uskladitvi], predvideni v členu 2(26) [istega zakona], glede na razliko med zakon[skimi] stopnjami nadomestnega davka, predvidenimi v [teh dveh sistemih]" (uvodna izjava 96 izpodbijane odločbe).

43 Zato je Komisija ugotovila, da so imele družbe, ki so davčne vrednosti svojih sredstev uskladile na podlagi člena 2(26) zakona 350/2003, posebno davčno ugodnost, izraženo v razliki med običajno davčno stopnjo pri priznanih dobičkih in posebnim nadomestnim davkom za te dobičke (uvodna izjava 97 izpodbijane odločbe).

44 Komisija je, po tem ko je navedla ugovor zainteresiranih strank, da naj stopnja, ki je nižja od nadomestnega davka, določenega v členu 2(26) zakona 350/2003, ne bi bila selektivna, ker je bila utemeljena s posebnimi pravnimi in dejanskimi okoliščinami obdavčitve kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz prestrukturiranj, izvedenih na podlagi zakona 218/1990, in da naj Italijanska republika po toliko letih ne bi mogla upravičeno obdavčiti teh dobičkov enako kot kapitalske dobičke, ki so posledica prestrukturiranj drugih družb (uvodna izjava 98 izpodbijane odločbe), menila, da je kljub tem posebnim okoliščinam sistem delne davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 v bistvenem enakovreden sistemu popolne davčne nevtralnosti iz zakonske uredbe 358/1997 in da bi ju italijanski zakonodajalec moral enako obravnavati, ko se je leta 2003 odločil za davčno priznanje odloženih kapitalskih dobičkov (uvodna izjava 99 izpodbijane odločbe).

45 V uvodni izjavi 100 izpodbijane odločbe je Komisija navedla, da uporabljena nižja davčna stopnja med drugim ni bila zgolj povračilo za višjo obdavčitev kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz prestrukturiranj bančnega sektorja v skladu z zakonom 218/1990 in ki so bili razdeljeni delničarjem v obliki dividend, v primerjavi z obdavčitvijo kapitalskih dobičkov, razdeljenih v obliki dividend, ki izhajajo iz drugih davčno nevtralnih prestrukturiranj. Po mnenju Komisije temu mnenju ni mogoče slediti, saj uporabe različnih nadomestnih davkov za kapitalske dobičke ni mogoče vedno pripisati razlikam v uporabljeni davčni obremenitvi odloženih kapitalskih dobičkov, kadar so ti razdeljeni v obliki dividend. Komisija je navedla, da bi sprejetje take utemeljitve dejansko vodilo v dovoljenje za uporabo drugačnih efektivnih stopenj davka na dobiček družb za nekatere družbe zgolj zato, ker so te sodelovale pri tistih vrstah prestrukturiranj, ki jih država privilegira.

46 Komisija je med drugim menila, da davčna ugodnost, ki izhaja iz uporabe sistema uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003, ni bila pomoč „*de minimis*“, ker domnevani

majhen pomen te ugodnosti sam po sebi ne zadošča za to, da se je ne bi opredelilo kot pomoč, in da se ni mogoče sklicevati na izjemo *„de minimis“*, ker gre za nepregleden ukrep pomoči (uvodni izjavi 101 in 102 izpodbijane odločbe).

47 Komisija je menila tudi, da sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 ni bil prilagoditev splošnega sistema posebnim značilnostim bančnega sektorja, temveč je šlo za selektivno ugodnost, katere posledica je izboljšanje konkurenčnosti nekaterih bank, ki so bile vključene v prestrukturiranja na podlagi zakona 218/1990. Med drugim naj ta sistem ne bi bil ponovitev sistema, vpeljanega na podlagi zakona 342/2000, ker naj bi imela uskladitev na podlagi zakona 350/2003 bolj omejen obseg kot splošna uskladitev, predvidena v zakonu 342/2000 (uvodni izjavi 105 in 106 izpodbijane odločbe).

48 Komisija je ugotovila, da je ugodnost, dodeljena nekaterim bankam na podlagi zakona 350/2003, to je poseben nadomestni davek za dobičke, ustvarjene iz nekaterih vložkov sredstev, namesto običajne davčne stopnje, selektivna ugodnost, ki ni utemeljena z naravo davčnega sistema (uvodna izjava 107 izpodbijane odločbe).

49 Po ugotovitvi, da so izpolnjeni pogoji glede izkrivljanja konkurence in vpliva na trgovino med državami članicami (uvodne izjave od 108 do 110 izpodbijane odločbe) in da ni mogoče uporabiti nobene od izjem, določenih v členu 87(2) in (3) ES (uvodne izjave od 111 do 116 izpodbijane odločbe), je Komisija ugotovila, da je ta sistem nezdružljiv s skupnim trgom (uvodna izjava 117 izpodbijane odločbe).

50 Komisija je, ker gre za nezakonito pomoč, ugotovila, da bi bilo treba naložiti njeno vračilo, vendar je menila, da bi to vračilo „moralo zadevati le premalo plačane davke glede na zneske, ki bi jih upravičen[ci sistema] plačal[i], če bi uporabljal[i] druga takrat veljavna davčna [sistema]." Menila je, da v obravnavani zadevi uporaba alternativnega sistema davčnega prevrednotenja iz člena 2(25) zakona 350/2003 ni bila zgolj hipotetična, temveč razumna izbira, ki bi jo lahko uporabili zadevni upravičenci, ki želijo priznati dejanske davčne vrednosti svojih sredstev (uvodna izjava 118 izpodbijane odločbe). Komisija je namreč menila, da čeprav ni mogoče primerjati operacij uskladitve in prevrednotenja, pa bi zadevne banke, če takrat ne bi obstajal sistem uskladitve, zelo verjetno uporabile splošni sistem prevrednotenja iz člena 2(25) zakona 350/2003 (uvodna izjava 119 izpodbijane odločbe).

51 Komisija je torej ugotovila, da je treba povrniti le razliko med davkom, ki se plača za prevrednotenje sredstev v lasti v skladu s členom 2(25) zakona 350/2003, in dejansko plačanim davkom po njegovem členu 2(26) (uvodna izjava 120 izpodbijane odločbe).

52 Na podlagi tega je Komisija odločila:

„*Člen 1*

[Sistem izjem, ki ga je uvedla Italijanska republika, iz] člen[a] 2(26) [z]akona 350/2003, pomeni državno pomoč in ni združlji[v] s skupnim trgom.

Člen 2

[Italijanski republiki se naloži, naj] razveljavi [sistem] iz člena 1.

Člen 3

1. [Italijanska republika naj] sprejme vse potrebne ukrepe, da od upravičencev izterja pomoč, ki jim je bila dodeljena [prek] nadomestnega davka, predvidenega s členom 2(26) [z]akona 350/2003[,] v zvezi z davčnim priznanjem kapitalskih dobičkov, ki so posledica prestrukturiranj, opravljenih v skladu z [z]akonom 218/1990, in je bila upravičencem [že] nezakonito [dana] na voljo.

2. Znesek, ki se povrne, je omejen na razliko med davkom, ki bi bil plačan, če bi upravičenci uporabljali [sistem davčnega prevrednotenja] v skladu s členom 2(25) [z] akona 350/2003, in davkom, plačanim v skladu s členom 2(26) istega zakona. […]

3. Povrnitev se izvede nemudoma in v skladu s postopki nacionalne zakonodaje, če ti omogočajo takojšnjo in učinkovito uresničitev te odločbe.

[…]

Člen 5

Ta odločba je naslovljena na Italijo.“

Postopek in predlogi strank

53 Tožeči stranki, družbi BNP Paribas (v nadaljevanju: BNP) in BNL, sta to tožbo v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili 14. avgusta 2008.

54 Na podlagi poročila sodnika poročevalca je Splošno sodišče (peti senat) odločilo, da začne ustni postopek. Stranke so podale ustna stališča in odgovore na vprašanja Splošnega sodišča na obravnavi 21. januarja 2010.

55 Tožeči stranki Splošnemu sodišču predlagata, naj:

– tožbo razglasi za dopustno;

– izpodbijano odločbo razglasi za nično.

56 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrže kot nedopustno;

– podredno, tožbo zavrne kot neutemeljeno;

– tožeči stranki naloži plačilo stroškov.

Pravo

Dopustnost

Trditve strank

57 Komisija je, ne da bi podala ugovor nedopustnosti z ločenim aktom v skladu s členom 114(1) Poslovnika Splošnega sodišča, izpodbijala dopustnost tožbe. Izpodbijana odločba, s katero je označila obravnavani davčni sistem kot nezakonit program državne pomoči, ki ni združljiv s skupnim trgom, in naložila Italijanski republiki, da izterja

dodeljeno pomoč, naj bi bil akt splošne narave. Po mnenju Komisije okoliščina, da so tožene stranke dejanski prejemniki na podlagi tega programa, tem ne podeljuje statusa oseb, ki jih akt posamično zadeva in ki bi lahko dopustno vložile ničnostno tožbo.

58 Komisija utemeljuje svoje ugovore s sodno prakso Sodišča in Splošnega sodišča, ki naj bi tožbe, ki so jih vložili dejanski ali potencialni upravičenci programa pomoči proti odločbam, s katerimi so bili ti programi razglašeni za nezdružljive s skupnim trgom, večkrat opredelili kot nedopustne.

59 Komisija ni spregledala sodb Splošnega sodišča, ki nasprotno pogosto odločijo, da so nekatere tožbe, ki jih vložijo upravičenci programa pomoči, dopustne, ker je bilo tožečim strankam naloženo povrniti pomoč, ki jim je bila izplačana na podlagi teh programov. Kljub temu pa dvomi, da ta sodna praksa upošteva načela, ki urejajo ničnostne tožbe, ki jih vložijo posamezniki.

60 Podredno Komisija, če bi Splošno sodišče odločilo, da položaj dejanskega prejemnika omogoča ugotovitev dopustnosti tožbe, v bistvu navaja, da tožba družbe BNL ni dopustna, ker slednje ni mogoče opredeliti kot dejanskega prejemnika obravnavanih ukrepov, saj se je družba, lastnica podjetja, ki je takrat prejelo vložek v okviru sistema davčne nevtralnosti iz člena 7 zakona 218/1990 (v nadaljevanju: nekdanja družba BNL), priključila družbi BNP. Dejstvo, da je družba BNL kot vložek prejela bančni del dejavnosti nekdanje družbe BNL, ni povezano z ugodnostjo iz pomoči in njenim povračilom. Podredno temu, če bi se iz kakršnih koli dejstev, ki Komisiji niso znana, ugotovilo, da mora pomoč povrniti družba BNL, in ne družba BNP, naj bi bila tožba nedopustna, ker jo je vložila družba BNP.

61 Tožeči stranki izpodbijata utemeljitev Komisije. Sodna praksa naj bi jasno priznala posamični interes dejanskim prejemnikom pomoči, ki je bila dodeljena na podlagi programov pomoči, na katere se je nanašala odločba Komisije, s katero so bili ti programi razglašeni za nezdružljive s skupnim trgom in je državi članici naložila obveznost vračila izplačanih pomoči.

62 Podredna trditev Komisije naj bi bila brezpredmetna, ker je tožba vsekakor dopustna za vsaj eno od obeh tožečih strank.

Presoja Splošnega sodišča

63 Poudariti je treba, da fizična ali pravna oseba ne more vložiti tožbe zoper na drugo osebo naslovljeno odločbo, razen če jo ta zadeva neposredno in posamično.

64 V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko fizična ali pravna oseba, ki ni naslovnik odločbe, trdi, da jo ta odločba posamično zadeva, le če nanjo vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali zaradi dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb, in jo torej individualizira podobno kot naslovnika te odločbe (sodbi Sodišča z dne 15. julija 1963 v zadevi Plaumann proti Komisiji, 25/62, Recueil, str. 197, 223, in z dne 2. aprila 1998 v zadevi Greenpeace Council in drugi proti Komisiji, C-321/95 P, Recueil, str. I-1651, točki 7 in 28).

65 Sodišče je tako odločilo, da podjetje praviloma ne more vložiti tožbe za razglasitev ničnosti odločbe Komisije, ki prepoveduje sektorski program pomoči, če ga ta odločba zadeva samo zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in statusa potencialnega upravičenca iz navedenega programa. Taka odločba je namreč za to podjetje ukrep splošne narave, ki se uporablja za objektivno določene položaje in ima pravne učinke za skupino oseb, ki so določene splošno in abstraktno (glej sodbi Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi Italija proti Komisiji, C-298/00 P, Recueil, str. I-4087, točka 37 in navedena sodna praksa, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Komisija proti Koninklijke Friesland Campina, C-519/07 P, ZOdl., str. I-8495, točka 53; glej v tem smislu tudi sodbo Sodišča z dne 2. februarja 1988 v združenih zadevah Kwekerij van der Kooy in drugi proti Komisiji, 67/85, 68/85 in 70/85, Recueil, str. 219, točka 15).

66 Vendar je Sodišče v svoji sodbi z dne 19. oktobra 2000 v združenih zadevah Italija in Sardegna Lines proti Komisiji (C-15/98 in C-105/99, Recueil, str. I-8855, točki 34 in 35) razsodilo tudi, da zadevna odločba podjetje – tožečo stranko – posamično zadeva in da je njegova tožba zoper to odločbo dopustna, ker ga ta odločba v tej zadevi ni zadevala samo kot podjetje v sektorju ladijskega prevoza na Sardiniji, ki je potencialni prejemnik iz sistema pomoči za sardinijske ladjarje, ampak tudi kot dejanskega prejemnika individualne pomoči, ki je bila dodeljena iz naslova tega sistema in za katerega je Komisija odredila vračilo (glej v tem smislu tudi zgoraj v točki 65 navedeno sodbo Italija proti Komisiji, točka 39).

67 Zato je treba preveriti, ali imata tožeči stranki status dejanskih prejemnic individualne pomoči, ki je bila dodeljena iz naslova sistema pomoči in za katerega je Komisija odredila vračilo (glej v tem smislu sodbi Splošnega sodišča z dne 20. septembra 2007 v zadevi Salvat père & fils in drugi proti Komisiji, T-136/05, ZOdl., str. II-4063, točka 70, in z dne 4. marca 2009 v zadevi Associazione italiana del risparmio gestito in Fineco Asset Management proti Komisiji, T-445/05, ZOdl., str. II-289, točka 49).

68 V svojih vlogah za Splošno sodišče sta toženi stranki glede tega navajali tri ugotovitve, ki jih Komisija ne izpodbija.

69 Prvič, nekdanja družba BNL je, ko je bila lastnica bančnega podjetja, ki je pridobila vložek v okviru sistema davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990, v svoji izjavi za obdobje obdavčitve iz leta 2003, podani 29. oktobra 2004, za sredstva tega podjetja uporabila sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003.

70 Drugič, nekdanja družba BNL je 1. oktobra 2007 svoj bančni del dejavnosti v Italiji, skupaj s sredstvi, za katera je uporabila zgoraj navedeni sistem uskladitve, vložila v novo ustanovljeno delniško družbo s firmo Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), to je torej v drugo tožečo stranko.

71 Tretjič, isti dan, takoj po prenosu vložka, se je nekdanja družba BNL združila s pripojitvijo v družbo BNP, prvo tožečo stranko, in je družba BNP prek te operacije prevzela pravice in obveznosti nekdanje družbe BNL, tako da je torej nasledila nekdanjo družbo BNL v vseh pravnih razmerjih, ki jih je ta imela, vključno s postopki, začetimi pred združitvijo.

72 Iz tega izhaja, da je ugodnost, ki jo je nekdanja družba BNL pridobila iz spornega davčnega sistema, bila prenesena bodisi na družbo BNP ob združitvi s pripojitvijo, navedeni v prejšnji točki, bodisi na družbo BNL ob vložku bančnega dela dejavnosti nekdanje družbe BNL v to družbo, zato je treba bodisi družbo BNP bodisi družbo BNL obravnavati kot dejanskega prejemnika pomoči, ki je bila dodeljena na podlagi obravnavanega programa, zato jo izpodbijana odločba posamično zadeva.

73 Tožeči stranki sta v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča navedli, da je družba BNP zaradi zgoraj navedene združitve s pripojitvijo dejanski imela korist od spornega ukrepa, kar je bilo tudi navedeno v zapisniku obravnave.

74 Iz tega je razvidno, da izpodbijana odločba posamično zadeva družbo BNP.

75 Glede pogoja neposredne prizadetosti te tožeče stranke je treba navesti, da ker člen 3 izpodbijane odločbe Italijanski republiki nalaga, da sprejme vse potrebne ukrepe, da od upravičencev izterja pomoč, ki jim je bila dodeljena prek davčnega sistema iz člena 2(26) zakona 350/2003, je ta tožeča stranka kot dejanska prejemnica pomoči s to odločbo neposredno prizadeta.

76 Glede na navedeno je tožba, ki jo je vložila družba BNP, dopustna.

77 Kadar pa gre isto tožbo, ni treba preučevati procesnega upravičenja druge tožeče stranke (glej sodbo Splošnega sodišča z dne 3. septembra 2009 v zadevi Cheminova in drugi proti Komisiji, T-326/07, ZOdl., str. II-2685, točka 68 in navedena sodna praksa; glej v tem smislu tudi sodbe Splošnega sodišča z dne 6. julija 1995 v združenih zadevah AITEC in drugi proti Komisiji, od T-447/93 do T-449/93, Recueil, str. II-1971, točka 82; z dne 22. oktobra 1996 v zadevi Skibsværftsforeningen in drugi proti Komisiji, T-266/94, Recueil, str. II-1399, točki 51 in 52, in z dne 6. marca 2002 v združenih zadevah Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji, T-127/99, T-129/99 in T-148/99, Recueil, str. II-1275, točka 52).

Utemeljenost

78 Tožeči stranki navajata dva tožbena ničnostna razloga. Prvi tožbeni razlog je kršitev člena 87(1) ES, ker je Komisija zmotno ugotovila obstoj državne pomoči v sistemu, ki ne podeljuje ugodnosti v pomenu te določbe. Drugi tožbeni razlog je kršitev obveznosti obrazložitve zaradi napačno ugotovljenega dejanskega stanja.

79 Najprej je treba preučiti drugi tožbeni razlog.

Drugi tožbeni razlog: kršitev obveznosti obrazložitve zaradi napačno ugotovljenega dejanskega stanja

– Trditve strank

80 Tožeči stranki Komisiji očitata, da v izpodbijani odločbi ni upoštevala sistema uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, ki bi ga morala primerjati s sistemom uskladitve iz njegovega člena 2(26). Italijanski organi in tožeči stranki pa so v formalnem postopku preiskave Komisiji predlagali, naj primerja oba sistema, da bi ugotovila, če drugi – če se ga presoja kot celoto – podeljuje kakršno koli ugodnost v primerjavi s prvim.

81 Komisija pa naj bi se na podlagi preproste ugotovitve, da je zakonodajalec v letih 2000 in 2001 razširil sistem uskladitve, ki je bil izvorno namenjen subjektom, na katere se nanašajo prestrukturiranja, določena z zakonom 218/1990, na družbe prejemnice vložkov, prenesenih na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997, medtem ko zakon 350/2003 te razširitve ni več določal, dejansko izognila tej primerjavi. Komisija naj bi načelno zavrnila ugovore italijanskih organov in tožečih strank, ne da bi to v izpodbijani odločbi kakor koli obrazložila, temveč se je zadovoljila z ugotovitvijo, da se uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 lahko uporabi samo za družbe prejemnice vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, in ne za vse družbe, ki jih zadevajo vložki sredstev.

82 Izpodbijana odločba naj bi namreč temeljila na zmotni ugotovitvi, da je zakon 350/2003 predvidel samo sistem uskladitve iz svojega člena 2(26), ne da bi predvidel kakršen koli drug, splošno uporaben sistem uskladitve. Ta ugotovitev naj bi nesporno izhajala iz uvodne izjave 96 izpodbijane odločbe.

83 Vendar pa naj bi člen 2(25) zakona 350/2003 spremenil besedilo člena 10 zakona 342/2000 tako, da je podjetjem omogočil, da prostovoljno uporabijo prevrednotenje za sredstva, ki so „navedena v bilanci za poslovno leto, zaključeno najkasneje 31. decembra 2002“. S tem naj bi člen 2(25) zakona 350/2003 tem podjetjem implicitno omogočil, da uporabijo sistem uskladitve iz člena 14 zakona 342/2000. Ta določba naj bi jim namreč dala možnost, da uporabijo sistem uskladitve za ista sredstva, za katera bi se lahko uporabil sistem prevrednotenja, predviden v členu 10 zakona 342/2000. Zato naj bi bilo vsem podjetjem omogočeno odpraviti neusklajenosti med davčno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo sredstev na podlagi plačila nadomestnega davka po stopnji 19 % za sredstva, ki se amortizirajo, in po stopnji 15 % za sredstva, ki se ne amortizirajo.

84 Dejstvo, da bi ta sistem uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 lahko dejansko uporabilo in imelo dostop do njega katero koli zainteresirano podjetje, naj bi bilo med drugim izkazano z gradivom v spisu.

85 Tožeče stranke dodajajo, da če bi Komisija primerjala sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 s sistemom iz njegovega člena 2(25), bi ugotovila, da prvi sistem ne podeljuje nobene ekonomske ugodnosti v primerjavi z drugim. Razlage Komisije v odgovoru na tožbo za utemeljitev, zakaj ni upoštevala tega sistema za uskladitev, so poskus *ex post* obrazložitve in zato niso dopustne.

86 Komisija navaja, da enako kot tožeče stranke meni, da je bila veljavnost člena 14 zakona 342/2000 podaljšana s členom 2(25) zakona 350/2003. To pa naj kljub temu ne bi vplivalo na pravilno obrazložitev, navedeno v uvodni izjavi 96 izpodbijane odločbe, ki navaja, da je člen 2(25) zakona 350/2003 podaljšal veljavnost določb, ki imajo drugačno naravo kot določbe, katerih veljavnost je podaljšal odstavek 26 istega člena. Ta uvodna izjava bi se sicer lahko bolj izrecno nanašala tako na prevrednotenje kot tudi na uskladitev, pri čemer je veljavnost obeh bila podaljšana z odstavkom 25, bi bil temeljni razlog še vedno jasen in bi primerjal „davčno [uskladitev] vrednosti, ki so bile neusklajene po davčno nevtralnih prestrukturiranjih“, z „[ustvarjanjem odloženih kapitalskih] dobičkov, ki so izhajali iz prilagoditve davčnih vrednosti sredstev v lasti družb [prejemnic], njihovi tekoči vrednosti“.

87 Razlika med tema dvema položajema naj bi bila med drugim razložena v uvodni izjavi 56 izpodbijane odločbe. Medtem ko so kapitalski dobički, ki se nanašajo na prenose in prestrukturiranja družb, ki se izrazijo v izmenjavi aktive, ustvarjeni, vendar odloženi, pa tisti kapitalski dobički, ki so „samo vpisani“, niso vezani na „predhodni dogodek, s katerim bi bili ustvarjeni“. Povedano drugače, uskladitve iz člena 14 zakona

342/2000 naj bi se nanašale na kapitalske dobičke, ki niso bili ustvarjeni in ki so povsem primerljivi s kapitalskimi dobički prevrednotenja iz člena 10 tega zakona, kar naj bi razložilo, zakaj so bili objektivni okvir uporabe in stopnje enaki za oba instrumenta.

88 Ta bistvena analogija med tema instrumentoma izhaja iz namena prevrednotenja na podlagi člena 10 zakona 342/2000 in uskladitev na podlagi člena 14 tega zakona in ju korenito razlikuje od uskladitve kapitalskih dobičkov, že ustvarjenih z vložki in prestrukturiranjem družb, določene v členu 17 navedenega zakona.

89 Napačno ugotovljeno dejansko stanje, ki ga zatrjujejo tožeče stranke, naj torej ne bi bilo podano, prav tako kot ne pomanjkljiva obrazložitev, ki naj bi jo povzročila ta napačna ugotovitev. Komisija naj bi menila, da je uskladitev kapitalskih dobičkov, že ustvarjenih z vložki in prestrukturiranjem družb, ki jo je člen 2(26) zakona 350/2003 omejil na banke, ki so bile prestrukturirane na podlagi zakona 218/1990, mogoče primerjati samo z analognim ukrepom splošne veljavnosti iz člena 19 zakona 342/2000, ki naj bi veljal vse do zdaj, vendar njegova veljavnost ni bila podaljšana. Komisija bi torej lahko ugotovila, da je presojana ugodnost, ki je bila splošne narave, postala selektivna, in je lahko utemeljeno sklepala, da gre za državno pomoč.

90 Nazadnje naj bi Komisija sicer res ugotovila, da je treba povračilo omejiti na razliko, na eni strani, med davkom, ki bi ga bilo treba plačati za prevrednotenje na podlagi člena 10 zakona 342/2000 in za uskladitev neustvarjenih kapitalskih dobičkov, določenih v členu 14 istega zakona, katerih veljavnost je bila podaljšana s členom 2(25) zakona 350/2003, in, na drugi strani, med davkom, ki je dejansko bil plačan na podlagi člena 17 zakona 342/2000, katerega veljavnost je bila podaljšana s členom 2(26) zakona 350/2003. Vendar, tudi če se prizna zgoraj navedeno, če naj bi bila ta izbira v nasprotju z razlogi, na podlagi katerih je bila ugotovljena državna pomoč, bi bilo to nasprotje v korist upravičencev sistema, med katerimi sta tožeči stranki, ki naj ne

bi imeli interesa, da to izpodbijata. Jasno naj bi bilo tudi, da bi morala Komisija, če bi prišlo do razglasitve ničnosti zaradi pomanjkljive obrazložitve, ponovno preučiti zadevni ukrep in sprejeti novo odločbo.

91 Komisija meni, da je ne glede na vse drugi tožbeni razlog brezpredmeten. Na eni strani, ker tožeči stranki navajata, da sta uskladitev na podlagi člena 2(25) zakona 350/2003 in uskladitev na podlagi njegovega člena 2(26) dva različna instrumenta, čeprav to utemeljujeta na drugih razlogih, kot jih je navedla Komisija, bolj poglobljena primerjava teh dveh instrumentov naj ne bi mogla spremeniti ugotovitev, predstavljenih v izpodbijani odločbi.

92 Na drugi strani in kot je bilo že navedeno, naj bi izpodbijana odločba omejila povračilo na razliko med davkom, ki bi bil plačan, če bi upravičenci spornega sistema uporabljali sistem davčnega prevrednotenja v skladu s členom 2(25) zakona 350/2003, in davkom, ki je bil dejansko plačan v skladu s členom 2(26) tega zakona. Vendar pa naj ne bi bilo pomembno, da izpodbijana odločba navaja le uskladitev, glede na to, da za oba instrumenta, katerih veljavnost je podaljšal člen 2(25) zakona 350/2003 – uskladitev in prevrednotenje – velja enaka stopnja. Zato tudi če bi Komisija na podlagi bolj poglobljenega pregleda uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 ugotovila, da je ta določal običajno raven obdavčitve, s katero bi bilo treba primerjati uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003, naj bi vsekakor ugotovila, da je ugodnost enaka razliki med obema stopnjama in bi torej naložila povračilo v enakem razmerju, kot to izhaja iz izpodbijane odločbe.

– Presoja Splošnega sodišča

93 Glede na ustaljeno sodno prakso mora biti obrazložitev, ki je zahtevana v členu 253 ES, prilagojena vrsti obravnavanega akta ter mora jasno in nedvoumno odražati razloge institucije, ki je akt izdala, tako da se lahko stranke seznanijo z utemeljitvijo sprejetega ukrepa in da lahko pristojno sodišče opravi nadzor. Zahtevo po obrazložitvi je treba presojati glede na okoliščine posameznega primera, zlasti vsebino zadevnega akta, lastnosti podanih razlogov in interes za pojasnilo, ki ga imajo lahko naslovniki ali druge osebe, ki jih ukrep neposredno in posamično zadeva. V obrazložitvi ni treba podrobno navesti vseh upoštevnih dejanskih in pravnih okoliščin, saj se vprašanje, ali obrazložitev izpolnjuje zahteve iz člena 253 ES, nanaša ne le na besedilo tega člena, ampak tudi na njegov okvir in vsa pravna pravila, ki urejajo zadevno področje (glej sodbo Sodišča z dne 2. aprila 1998 v zadevi Komisija proti Sytraval in Brink ’s France, C-367/95 P, Recueil, str. I-1719, točka 63 in navedena sodna praksa).

94 Poleg tega se Komisiji pri obrazložitvi odločbe, ki jo mora izdati za zagotavljanje uporabe pravil o konkurenci, sicer ni treba spuščati v vsa dejanska in pravna vprašanja ter ugotovitve, ki so bile povod za sprejetje take odločbe, vendar mora v skladu s členom 253 ES navesti vsaj dejstva in ugotovitve, ki so v sistematiki njene odločbe bistvene, tako da se sodišču Skupnosti in zadevnim osebam omogoči, da se seznanijo z okoliščinami, v katerih je uporabila Pogodbo (glej v tem smislu sodbo Splošnega sodišča z dne 15. septembra 1998 v združenih zadevah European Night Services in drugi proti Komisiji, T-374/94, T-375/94, T-384/94 in T-388/94, Recueil, str. II-3141, točka 95 in navedena sodna praksa).

95 Glede očitka, da je Komisija v izpodbijani odločbi napačno presodila sistem uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, je treba navesti, da v nasprotju s trditvami tožečih strank Komisija ni spregledala tega sistema, potem ko je v uvodni izjavi 94, drugi stavek, izpodbijane odločbe navedla razlog, da bi „druge gospodarske družbe, ki jih ne zadevajo prestrukturiranja, izvedena v skladu z [z]akonom 218/1990, imele koristi od implicitne sheme davčne [uskladitve] iz člena 2(25) [z]akona 350/2003 po vsebinsko enakih pogojih, na splošno določenih v členu [14] [z]akona 342/2000“.

96 Čeprav bi dejansko v uvodni izjavi 96 izpodbijane odločbe uskladitev iz člena 2(25) zakona 350/2003 lahko bila navedena bolj izrecno, kot med drugim priznava tudi Komisija, pa kljub temu pojasnila v tej uvodni izjavi odgovarjajo na razloge zainteresiranih strank.

97 V tej uvodni izjavi je Komisija navedla, da „[sistem iz] člena 2(25) [z]akona 350/2003 ni pomeni[l] davčne [uskladitve] vrednosti, ki so bile neusklajene po davčno nevtralnih prestrukturiranjih, temveč [sistem davčne uskladitve], ki je omogoči[l] ustvarjanje skritih dobičkov, ki so izhajali iz [uskladitve] davčne vrednosti sredstev v lasti družb [prejemnic]“.

98 Ta ugotovitev, ki jo je treba razumeti v povezavi z navedbami v uvodnih izjavah od 16 do 19 in 56 izpodbijane odločbe, jasno izraža stališče Komisije, da uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 ni mogoče upoštevati, ker je zgolj podaljšanje veljavnosti uskladitve iz člena 14 zakona 342/2000, katere namen ni bil uskladitev neusklajenih vrednosti, ki izhajajo iz davčno nevtralnih operacij, kot so na primer prestrukturiranja.

99 Po mnenju Komisije je bil namen uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, enako kot uskladitve iz člena 14 zakona 342/2000, katerega veljavnost je bila s tem podaljšana, uskladitev neusklajenih sredstev ne pri prej izvedenem prestrukturiranju podjetij, temveč pri predhodni operaciji prevrednotenja, v okviru katere je, da „bi se izognili plačevanju davka na dobiček, ki še ni bil [ustvarjen], […] davčni sistem [omogočil] zamrzn[itev] davčnega [kapitalskega] dobička z ohranjanjem [davčne vrednosti], ki je nižja od knjigovodske vrednosti“ (uvodna izjava 18, tretji stavek, izpodbijane odločbe). Drugače povedano in v odgovor na izraz, ki ga je uporabila Komisija v odgovoru na tožbo, sistem uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 se ni nanašal na ustvarjene, vendar odložene kapitalske dobičke, temveč na „samo vpisane“ kapitalske dobičke, ki niso vezani na „predhodni dogodek, s katerim bi bili ustvarjeni“.

100 Iz predhodno navedenega izhaja, da Komisija še zdaleč ni spregledala navedbe zainteresiranih strank o sistemu uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, temveč je na to odgovorila in svoj odgovor, da tega sistema uskladitve ni treba upoštevati, primerno obrazložila.

101 Zato je treba ta tožbeni razlog zavrniti.

Prvi tožbeni razlog: kršitev člena 87(1) ES

– Trditve strank

102 Tožeči stranki na prvem mestu navajata, da sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne podeljuje nobene ekonomske ugodnosti družbam prejemnicam vložkov, ki so bili preneseni na podlagi zakona 218/1990.

103 Prvič, sistem običajne obdavčitve dobička podjetij naj ne bi mogel biti primerno primerjalno merilo za ugotovitev, ali uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 podeljuje ekonomsko ugodnost.

104 Ker italijanski davčni sistem ni predvidel možnosti prostovoljne uskladitve, naj zadevne družbe dejansko ne bi imele nikakršne možnosti prostovoljno uskladiti svojih sredstev in plačati običajen davek na vrednost uskladitve. Glede ugovora, da naj bi bil sistem običajne obdavčitve primerjalno merilo, ker bi te družbe morale plačati običajni davek, če bi odsvojile svoja sredstva, naj bi bilo očitno, da zadevne družbe ne bi imele nobenega interesa za tako odsvojitev, če bi imela takšne davčne posledice. Vsekakor naj bi bila obdavčitev z običajnim davkom ob odsvojitvi brez učinka za neusklajenost delnic, ki jih je prejel subjekt prenosnik, čeprav bi res odpravila neusklajenost pri sredstvih.

105 Ne glede na vse, tudi če bi se običajni sistem obdavčitve štel za primerno primerjalno merilo, bi bilo treba ugotoviti, da uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne podeljuje nobene dejanske ekonomske ugodnosti v primerjavi s tem sistemom.

106 Dejansko naj bi bila ekonomska ugodnost, ki izhaja iz znižanih davčnih stopenj, ki se uporabijo v okviru te uskladitve, povsem izničena z dejstvom, da je treba takoj plačati (ob uskladitvi) davek, ki bi bil v nasprotnem primeru plačan kasneje (ob morebitni odsvojitvi) ali celo nikoli (če odsvojitve ne bi bilo). Poleg tega, ker se uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 obvezno uporablja za vsa sredstva, ki so bila vložena v okviru davčno nevtralnega sistema v smislu člena 7 zakona 218/1990, bi bilo treba nadomestni davek plačati tudi za sredstva, katerih odsvojitev ni bila predvidena (nepremičnine, namenjene za opravljanje davčne dejavnosti), kot tudi za sredstva, za katera bi bili kapitalski dobički ob odsvojitvi tako rekoč oproščeni običajnega davka (deleži, ki so dolgoročne finančne naložbe).

107 Prav tako naj ne bi bilo res, da je sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 podelil ugodnost družbam prejemnicam zaradi plačila nadomestnega davka v treh obrokih brez obresti, medtem ko naj bi bilo treba običajni davek plačati takoj. Dejansko je mogoče davek na kapitalski dobiček ob odsvojitvi sredstev plačati v petih obdobjih obdavčitve brez obresti, kar naj bi bilo še ugodneje kot sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003.

108 Sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 naj nikakor ne bi podelil ekonomske ugodnosti. To naj bi med drugim razložilo, zakaj niso vse družbe prejemnice vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, takoj uporabile sistema uskladitve, ko je bil uveden v letu 2001, zaradi česar je zakonodajalec leta 2003 podaljšal rok za uporabo tega

sistema. Ugodnost, ki izhaja iz uskladitve, naj bi bila samo v poenostavitvi knjigovodskega in upravnega vodenja z odpravo dvojnega sistema davčnih in knjigovodskih vrednosti.

109 Drugič, sistema uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 naj prav tako ne bi bilo nič bolj kot običajne obdavčitve mogoče uporabiti kot primerjalno merilo za ugotovitev obstoja ekonomske ugodnosti, ker naj bi se značilnosti tega sistema razlikovale od značilnosti sistema uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003.

110 Dejansko naj uskladitev iz člena 2(25) zakona 350/2003 ne bi omogočala uskladitve vrednosti za davčne namene sredstev, ki so v lasti drugih družb, in ne družbe, ki uporablja ta sistem, medtem ko naj bi uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 omogočala odpravo dvojne neusklajenosti. Med drugim naj uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne bi omogočala niti uskladitve drugih sredstev, razen sredstev, vloženih v okviru sistema davčne nevtralnosti, niti izbora usklajevanih sredstev, v nasprotju z uskladitvijo iz člena 2(25) zakona 350/2003, ki naj bi omogočala ne samo uskladitev katerega koli sredstva, ne glede na razlog za njegovo neusklajenost, temveč tudi izbor sredstev za uskladitev.

111 Vsekakor tudi če se sprejme stališče, da je mogoče primerjati oba sistema uskladitve, naj uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne bi podeljevala nobene ekonomske ugodnosti glede na uskladitev iz njegovega člena 2(25).

112 Nadomestni davek, ki ga je treba plačati za uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003, naj bi bil res nižji od davčne stopnje za uskladitev iz njegovega člena 2(25). Vendar pa naj bi se celotne davčne obveznosti iz obeh sistemov v bistvenem ujemale, če se

upošteva celota davkov na prihodke, ki jih na kapitalske dobičke, ki izhajajo iz vložka, plačata obe stranki, vpleteni v ta vložek, to je subjekt prenosnik in podjetje prejemnik tega vložka. Neodvisno od tega naj bi bila razlika med davčno stopnjo nadomestnega davka za uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 in stopnjami, ki jih je treba plačati za uskladitev iz njegovega člena 2(25), utemeljena tudi zato, ker prva določba določa uskladitev davčne vrednosti za vsa vložena sredstva, medtem ko druga omogoča uskladitev vrednosti za davčne namene nekaterih posamičnih sredstev.

113 Poleg tega naj bi bile različne davčne stopnje utemeljene tudi zato, ker je zakon 218/1990 določal odlog davka v breme subjektov prenosnikov ne samo za kapitalske dobičke iz delnic, temveč tudi za rezerve, v katere so bili dodeljeni dobički iz vložka, pri čemer so ti subjekti prenosniki lahko že plačali davek na prihodke na kapitalske dobičke, za katere bi bil davek lahko odložen, če bi odsvojili prejete delnice ali razdelili rezerve, v katere so bili dodeljeni dobički iz vložka.

114 To pomeni, da naj možnost, ki je bila dana družbam prejemnicam vložka v okviru sistema davčne nevtralnosti v smislu zakona 218/1990, da uporabijo nadomestni davek, katerega stopnja je bila znižana glede na stopnjo za sistem uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, tem družbam ne bi podelila ekonomske ugodnosti.

115 Nazadnje tožeči stranki v repliki navajata, da bi posamezna družba v letu 2000 uskladitev iz člena 14 zakona 342/2000 uporabila za sprostitev odloženih kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, in se sklicujeta tudi na italijansko davčno okrožnico št. 207 z dne 16. novembra 2000 (v nadaljevanju: okrožnica 207/2000), iz katere naj bi bilo razvidno, da se je ta uskladitev uporabljala za odložene kapitalske dobičke, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi člena 4

zakonske uredbe 358/1997. Te okoliščine naj bi dokazovale, da naj bi bilo povsem mogoče uporabiti sistem iz člena 2(25) zakona 350/2003 za priznanje kapitalskih dobičkov, ki so bili ustvarjeni z vložki, prenesenimi na podlagi zakona 218/1990 ali člena 4 zakonske uredbe 358/1997.

116 Na drugem mestu tožeči stranki zatrjujeta, da tudi če se domneva, da je bila s sistemom iz člena 2(26) zakona 350/2003 upravičencem iz tega sistema podeljena ekonomska ugodnost, to ni državna pomoč, ker naj te ugodnosti ne bi bilo mogoče obravnavati kot selektivne.

117 Prvič, namreč, medtem ko naj bi preučitev pogoja selektivnosti nalagala primerjavo med podjetji upravičenci do ugodnosti in drugimi podjetji, ki so glede na namen, ki mu sledi zadevni sistem, v pravno in dejansko primerljivem položaju, pa so upravičenci uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 v povsem drugačnem položaju kot upravičenci do vložkov sredstev, ki niso tista, določena v zakonu 218/1990.

118 Tako naj bi bil za vložke sredstev, ki so jih prenesle banke javnega prava, uporabljen povsem drugačen sistem od tistega, ki je takrat urejal vložek sredstev, ki so jih prenesle druge družbe. Ta sistem davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 naj ne bi bil državna pomoč, kot je Komisija med drugim ugotovila, in naj bi bil poleg tega utemeljen, ker se je uporabljal za prestrukturiranja, ki se niso opravljala spontano, temveč na podlagi priporočila in od leta 1993 naprej na podlagi obveznosti. Ta sistem naj bi se vendar kmalu izkazal za kaznovalen, ne zgolj v absolutnem smislu, temveč tudi v primerjavi z običajnim sistemom vložkov sredstev, ker je omogočal dvojno obdavčitev kapitalskih dobičkov za vložena sredstva v celoti, s čimer je bremenil hkrati prenosnika in družbo prejemnico vložka. Noben ukrep za popravek, ki bi bil podoben ukrepu, določenemu v členu 4 zakonske uredbe 358/1997, s katerim je bila neto vrednost

povečanja premoženja na podlagi vložka opredeljena kot razdelitev dividend, naj ne bi bil sprejet za odpravo ali omilitev te dvojne obdavčitve.

119 Za odpravo tega tveganja dvojne obdavčitve v celoti naj bi člen 23 zakonske uredbe 41/1995 predvidel možnost dvojne uskladitve prek plačila nadomestnega davka, to je možnost, ki je bila podaljšana v letih 2000, 2001 in 2003.

120 Med drugim naj edinstvena narava tega sistema davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 ne bi postala vprašljiva z uvedbo, na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997, sistema davčne nevtralnosti za vložke sredstev, prenesenih med družbami in gospodarskimi subjekti. Prvi sistem naj bi namreč imel povsem drugačne značilnosti kot drugi.

121 Najprej, sistem davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 naj bi bil „izreden“ in začasen, ker naj bi bil namenjen temu, da omogoči privatizacijo bank javnega prava in ker naj bi ga bilo mogoče uporabiti samo v omejenem obdobju (od leta 1990 do leta 1995), medtem ko naj bi bil sistem iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 „reden“ in trajen. Dalje, za razliko od sistema, določenega v členu 4 zakonske uredbe 358/1997, naj ne bi omogočal odloga obdavčitve celotnega zneska kapitalskih dobičkov. Med drugim naj bi lahko povzročal dvojno obdavčitev kapitalskega dobička v celoti, medtem ko naj sistem iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 ne bi mogel povzročiti take dvojne obdavčitve, vsaj če so družbe prejemnice uporabile ukrep za popravek, omenjen v točki 118 zgoraj. Nazadnje, za družbe prenosnice naj bi sistem iz zakonske uredbe 358/1997, drugače od sistema iz zakona 218/1990, predvidel odlog davka samo za kapitalske dobičke za prejete delnice, in ne za rezerve, ki so bile oblikovane z dodelitvijo dobičkov, ki so bili ustvarjeni z vložki.

122 Odločitev leta 2003, da se možnost uskladitve, določena v členih 17 in 18 zakona 342/2000, podaljša samo za tiste družbe prejemnice vložkov sredstev, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, naj bi bila torej utemeljena na podlagi drugačnega dejanskega in pravnega položaja teh družb v primerjavi z družbami prejemnicami vložkov, prenesenih v okviru člena 4 zakonske uredbe 358/1997.

123 Drugič, sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 naj ne bi dajal selektivne ugodnosti, ker je ta ugodnost utemeljena s strukturo italijanskega davčnega sistema.

124 Reforma davka od dobička družb z zakonsko uredbo 344/2003 naj bi namreč omogočila odpravo kakršnega koli tveganja dvojne ekonomske obdavčitve kapitalskih dobičkov iz sredstev, vloženih na podlagi sistema davčne nevtralnosti v smislu člena 4 zakonske uredbe 358/1997, to je bremena hkrati za družbe prenosnice in družbe prejemnice vložkov.

125 Natančneje, s to reformo naj bi bil davek od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju: IRPEG) nadomeščen z davkom od dobička družb (v nadaljevanju: IRES), ki se je uporabljal za zavezance IRPEG po stopnji 33 %, torej ne samo za gospodarske subjekte, temveč tudi za negospodarske subjekte. Medtem ko naj bi se bilo mogoče pred reformo izogniti dvojni obdavčitvi dividend prek priznanja davčne olajšave v višini IRPEG, ki ga je plačala družba, ki je razdelila dividende, naj bi bilo to po reformi mogoče na podlagi oprostitve plačila IRES za dividende v višini 95 % njihove vrednosti.

126 Poseben sistem oprostitev, imenovan „oprostitev udeležbe“ (davčna oprostitev deležev), naj bi bil prav tako uveden za kapitalske dobičke, ki so jih ustvarile družbe, zavezane za plačilo IRES z odplačno odsvojitvijo deležev, ki spadajo med dolgoročne finančne naložbe. Ti kapitalski dobički, ki so nastali na podlagi unovčenja dividend, oproščenih plačila IRES do višine 95 % njihove vrednosti, naj bi bili prav tako zaradi učinka „oprostitve udeležbe“ oproščeni tega davka v enaki višini.

127 Z uvedbo sistema „oprostitve udeležbe“ naj bi reforma davka od dobička družb torej praktično odpravila tveganje dvojne obdavčitve sredstev, vloženih v okviru člena 4 zakonske uredbe 358/1997. Na podlagi tega sistema naj bi bili kapitalski dobički, ki izhajajo iz odplačne odsvojitve delnic, ki so jih družbe prenosnice prejele v zameno za vložke, prenesene na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997, oproščeni davka do višine 95 % njihove vrednosti. Med drugim naj bi razlika med knjigovodsko vrednostjo delnic in njihovo davčno vrednostjo ne bi bila obdavčena z IRES, ker so te družbe prenosnice lahko svojim družbenikom razdelile celotne rezerve, v katere so dodelile to razliko. Posledično naj bi sistem davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 v praksi izgubil svojo lastnost dvojno odložilnega sistema in naj bi prevzel lastnost enojno odložilnega sistema.

128 Nasprotno pa naj reforma davka od dobička družb ne bi omogočila enakega učinka, to je odprave dvojne obdavčitve, glede kapitalskih dobičkov iz sredstev, prenesenih v okviru sistema davčne nevtralnosti iz člena 7 zakona 218/1990 prav zaradi lastnosti *sui generis* tega sistema.

129 Po mnenju tožečih strank naj namreč v primeru, ki ga določa ta določba, kadar subjekti prenosniki v okviru zakona 218/1990 odsvojijo vsa svoja sredstva delniški družbi, s čimer postanejo negospodarski subjekti glede na IRES, ti subjekti niso mogli izkoristiti sistema „oprostitve udeležbe“, temveč so bili obdavčeni s tem davkom v višini

40 % kapitalskih dobičkov, ki so izhajali iz odplačne odsvojitve kvalificiranih deležev, in z nadomestnim davkom za davek od dobička v višini 12,50 % za kapitalske dobičke, ki so izhajali iz odplačne odsvojitve nekvalificiranih deležev. Med drugim naj bi bili vsi subjekti prenosniki iz zakona 218/1990 neodvisno od uvedbe sistema „oprostitve udeležbe“, drugače kot družbe prenosnice v okviru člena 4 zakonske uredbe 358/1997, še vedno obdavčeni z IRES za rezerve, v katere so dodelili razliko med knjigovodsko vrednostjo prejetih delnic in njihovo davčno vrednostjo, če so to rezervo razdelili med svoje družbenike. Zato naj bi sistem davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 v praksi ostal dvojno odložen sistem.

130 Na koncu naj bi bil razlog za odločitev, da se podaljša veljavnost le za sistem uskladitve za vložke, prenesene v okviru zakona 218/1990, in ne tistega, ki je namenjen gospodarskim družbam, prejemnicam vložkov sredstev v okviru sistema davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997, v dejstvu, da naj bi po reformi davka od dobička družb le prvi od obeh sistemov lahko še vedno povzročal dvojno obdavčitev kapitalskih dobičkov. Nuja, da se predvidi primeren sistem za izogibanje taki dvojni obdavčitvi, naj bi tako obstajala samo še za sistem vložkov, prenesenih v okviru zakona 218/1990, zato naj bi bil sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 utemeljen s strukturo italijanskega davčnega sistema.

131 Na tretjem mestu, sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 naj ne bi podelil selektivne ekonomske ugodnosti, ker je zakonodajalec samo ponovno vpeljal sistem, ki naj bi ga družbe prejemnice vložkov na podlagi zakona 218/1990 lahko zakonito izkoristile med predhodnimi obdobji obdavčitve. Ta sistem uskladitve, ki je bil uveden leta 1995 in podaljšan v letih 2000 in 2001, naj bi predvidel davčne stopnje, ki so enake stopnjam, določenim za njegovo uporabo v letu 2003, ne da bi bil kadar koli opredeljen za državno pomoč, nezdružljivo s skupnim trgom.

132 Komisija meni, da je sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 vseboval podelitev selektivne ugodnosti in ni utemeljen z naravo italijanskega davčnega sistema.

133 Na prvem mestu Komisija glede vprašanja selektivne ugodnosti opozarja, da je treba sam obstoj ugodnosti izkazati prav v razmerju do običajne obdavčitve in torej v razmerju do splošnega sistema.

134 V tej zadevi naj bi Komisija menila, da pred zakonom 350/2003 uskladitev, predvidena za banke, ki so se prestrukturirale na podlagi zakona 218/1990, ni vsebovala selektivne ugodnosti, ker naj bi bil predviden ustrezen ukrep v korist vseh družb, ki so se prestrukturirale. Z drugimi besedami, ta sistem naj bi bil splošno veljaven, ker se je uporabljal za vsa podjetja, ki so bila v podobnem položaju.

135 Položaj naj bi se spremenil s členom 2(26) zakona 350/2003, ki naj bi podaljšal veljavnost samo člena 17 zakona 342/2000, in ne njegovega člena 19. Od takrat naj bi lahko samo banke, ki so se prestrukturirale na podlagi zakona 218/1990, uskladile kapitalske dobičke, navedene v bilanci po prestrukturiranju, medtem ko naj druga podjetja, ki so bila v podobnem položaju, tega ne bi mogla storiti. Glede argumenta, da naj bi bil sistem uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003 referenčni sistem, Komisija odgovarja, da naj bi bilo področje uporabe tega pravila, in torej število vrednosti, ki jih je mogoče uskladiti, povsem drugačno. Olajševalna okoliščina, da je druga banka izbrala ta drugačni sistem za uskladitev drugačnih kapitalskih dobičkov, naj torej ne bi dokazovala ničesar. Kakor koli, člen 3(2) izpodbijane odločbe naj bi omejil povračilo na razliko med davkom, ki bi bil plačan, če bi upravičenci spornega sistema uporabljali

sistem davčnega prevrednotenja ali davčne uskladitve v skladu s členom 2(25) zakona 350/2003, in davkom, ki je bil dejansko plačan v skladu z njegovim členom 2(26).

136 V novem sistemu, ki izhaja iz zakona 350/2003, naj stopnja običajne obdavčitve ne bi bila več tista, ki se uporabi za uskladitev kapitalskih dobičkov, navedenih v bilanci po prestrukturiranju, katerih uskladitev naj splošno ne bi bila več mogoča, temveč naj bi lahko bila le stopnja običajnega davka, ki se uporablja za dobiček družb.

137 Uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 naj bi bankam, ki so se prestrukturirale na podlagi zakona 218/1990, omogočila, da prikažejo kapitalske dobičke, ustvarjene pri operacijah z vložki, vendar odložene zaradi davčnih razlogov. Najprej, usklajeni kapitalski dobički bi bili kot dividende lahko razdeljeni družbenikom, ne da bi banka morala plačati davek od dobička družb, kot bi ga morala plačati, če bi se odločila za razdelitev rezerv, oblikovanih po prestrukturiranju na podlagi zakona 218/1990. Dalje, če bi bile usklajene rezerve lahko amortizirane, bi bila amortizacija lahko izračunana na podlagi novih vrednosti, priznanih prek uskladitve. Nazadnje, ob morebitni odsvojitvi naj usklajeni kapitalski dobički ne bi bili več predmet davka od dobička družb. Položaj samih tožečih strank naj bi dejansko izkazal prej navedeno.

138 Nasprotno, nobeno podjetje, ki je bilo prestrukturirano na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997, naj od leta 2003 naprej ne bi moglo uskladiti celote rezerv iz vložkov in v primeru njihove odsvojitve naj bi bili odloženi kapitalski dobički obdavčeni po običajni davčni stopnji.

139 Temu, da če ne bi bilo sistema iz člena 17 zakona 342/2000, katerega veljavnost je bila podaljšana s členom 2(26) zakona 350/2003, banke, ki so bile prestrukturirane na podlagi zakona 218/1990, ne bi odsvojile svojih rezerv, naj ne bi bilo mogoče ugovarjati. Na eni strani naj bi aktualna dejstva, povezana s finančno krizo, dokazovala nasprotno. Na drugi strani, predvsem ko naj bi šlo za ugotovitev obstoja državne pomoči, si Komisija ne bi smela zastavljati vprašanja o subjektivnih odločitvah upravičenca, temveč bi morala preveriti običajno raven obdavčitve, ki se uporablja v dejansko in pravno primerljivem položaju, torej raven, ki jo določajo davki, ki jih nadomešča nadomestni davek, ki se ga preiskuje.

140 Enaki razlogi naj bi se nanašali na trditev, da se morebitna ugodnost izniči z obveznostjo, da se davek, ki naj drugače ne bi bil plačan ali bi bil plačan kasneje, plača takoj. Ta trditev naj bi bila še toliko bolj napačna, ker naj bi uskladitev, ki bi jo lahko izkoristile samo banke, ki so bile prestrukturirane na podlagi zakona 218/1990, tem omogočila, da so lahko upoštevale davčno priznane kapitalske dobičke za izračun amortizacij in razdelitev dividend enako, kot če bi bil davek v celoti plačan sočasno.

141 Še več, niti člen 17 zakona 342/2000 niti podaljšanje njegove veljavnosti, določeno v členu 2(26) zakona 350/2003, naj ne bi obvezalo teh bank, da uporabijo ta sistem uskladitve. Uporaba teh določb naj ne bi bila obvezna, edina obveznost naj bi bila – ko so se že odločile izkoristiti jo – da ga uporabijo za vse rezerve podjetja iz vložkov, ki so bile še vedno navedene v bilanci.

142 Komisija dodaja, da naj v skladu s sodno prakso obstoj drugih izjem od sistema običajne obdavčitve ne bi izpodbijal ugotovitve, da je sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 dejansko imel naravo izjeme in da so koristi za njegovo uporabo omejene na nekatere

osebe. S tem bi moral biti izpodbit vsakršen razlog, da naj se primerja sistem izjem, ki je omejen na banke, prestrukturirane na podlagi zakona 218/1990, in je predmet tega spora, z drugimi sistemi izjem.

143 Glede razloga, da naj bi bilo plačilo nadomestnega davka v treh letnih obrokih brez obresti neugodnost v primerjavi z možnostjo plačila običajnega davka v petih letih, naj ta ne bi bil naveden v formalnem postopku preiskave, čeprav je bil ta vidik poudarjen v odločbi o sprožitvi postopka. Poleg tega naj bi se zato predpostavljalo, ne da bi bilo to dokazano, da je mogoče vedno uporabiti plačilo v petih letih, tudi za odložene kapitalske dobičke na podlagi sistemov nevtralizacije.

144 Nasprotno pa se Komisija strinja z ugotovitvami tožečih strank, da sistema kapitalskih dobičkov, navedenih v bilanci, ki je bil podaljšan s členom 2(25) zakona 350/2003, ni mogoče opredeliti kot sistem običajne obdavčitve za obravnavanje kot referenčno točko, in naj tega torej tudi ne bi storila.

145 Komisija glede tega navaja drugačno razlage od tiste, ki sta jo podali tožeči stranki. Za Komisijo je namreč bistvena razlika med sistemoma uskladitve iz členov 2(25) in 2(26) zakona 350/2003 v dejstvu, da je prvi omejen samo na nekaj vrst aktive in naj bi se nanašal samo na knjigovodsko vpisane kapitalske dobičke, medtem ko se drugi nanaša na odložene kapitalske dobičke, ustvarjene ob prestrukturiranju podjetij, in bi se torej lahko nanašal na celoto vse aktive in rezerv, ki so bile vložene s temi postopki prestrukturiranj.

146 Med drugim naj metode primerjave različnih stopenj obdavčitve, ki jo predlagata tožeči stranki, ne bi bilo mogoče odobriti iz razlogov, ki so navedeni v uvodnih izjavah 99 in 100 izpodbijane odločbe. Dejstvo, da so banke prenosnice ob vložitvi plačale običajni davek na 15 % ustvarjenih kapitalskih dobičkov, naj bi bil zunanji element. Pomembno je, da naj bi za nevtralizirane in v bilancah še vedno navedene kapitalske dobičke banke, ki so bile prestrukturirane na podlagi zakona 218/1990, lahko uporabile ugodnejše stopnje kot druge družbe, ki so bile v enakem dejanskem in pravnem položaju. To stališče naj bi bilo še toliko bolj utemeljeno, ker same podlage utemeljitev tožečih strank naj ne bi bilo mogoče preveriti, saj tega ni bilo mogoče vedeti in Komisija v odločbi o sistemu ni bila dolžna preučiti niti, kakšen delež začetnih kapitalskih dobičkov, navedenih v bilanci vsakega upravičenca, ima le-ta še vedno, niti – še toliko manj – ali in po kakšni stopnji bi bili običajni davki plačani za enake kapitalske dobičke drugih prestrukturiranih družb zunaj bančnega sektorja.

147 Glede razloga, da je položaj bank, prestrukturiranih na podlagi zakona 218/1990, drugačen od položaja vseh drugih podjetij, prestrukturiranih na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997, bi bilo treba najprej poudariti, da ni mnenje Komisije, temveč italijanskega zakonodajalca, da ta določba „v bistvenem povzema zakon [218/1990]“ in da bi zato obe vrsti podjetij morali biti upravičeni do enakega sistema uskladitve. Dalje, čeprav naj bi bili položaji, ki jih urejata zakon 218/1990 in zakonska uredba 358/1997, bistveno različni, te razlike ne vplivajo na ukrep, na katerega se nanaša izpodbijana odločba, to je davčno obravnavo kasnejše uskladitve odloženih kapitalskih dobičkov.

148 Nazadnje naj ne bi bilo pravilno, če bi se zakon 218/1990 opredelil, kot da ima posebne značilnosti v primerjavi s členom 4 zakonske uredbe 358/1997 ali da so bile te značilnosti v tej zadevi odločilne. Najprej, davčne ugodnosti iz zakona 218/1990 naj ne bi bile utemeljene na podlagi njegove obvezne veljavnosti, ki je bila uvedena šele

leta 1993. Dalje, dejstvo, da naj bi bil sistem iz zakona 218/1990 „izredne“ narave ob njegovi uvedbi in da naj bi bil začasen, naj ne bi izključilo tega, da naj bi imel kasnejši trajni sistem, ki je bil uveden v letu 1997, povsem enake značilnosti iz davčnega vidika. Zato naj ne bi bilo pomembno, da je zakon 218/1990 predvidel nevtralizacijo le za 85 %, in ne za 100 % kapitalskih dobičkov kot predhodni sistem, ker naj bi bila težava z uskladitvijo, ki se že po definiciji nanaša samo na neusklajene zneske, enaka. Poleg tega naj drugačni položaj družb prenosnic ne bi imel učinka, ker naj bi se člen 19 zakona 342/2000 uporabljal samo za družbe prejemnice vložkov in ker naj bi se v vsakem primeru izpodbijana odločba nanašala samo na banke prejemnice vložkov.

149 Na drugem mestu, glede vprašanja, ali je ukrep utemeljen z naravo sistema, Komisija zatrjuje, da ni.

150 Glede prvega dela tega očitka, ki se nanaša na položaj subjektov prenosnikov glede mehanizma dvojne obdavčitve, Komisija pojasnjuje, da se izpodbijana odločba sploh ne nanaša na te subjekte prenosnike, saj se nanaša samo na prestrukturirane banke. Subjekti prenosniki naj ne bi mogli več biti banke, saj so prenehali opravljati kakršno koli bančno dejavnost prav na podlagi zakona 218/1990. Poleg tega naj v večini primerov ne bi šlo za podjetja, saj so ta imela kapitalske deleže.

151 Tožeči stranki naj bi kljub temu navajali tudi, da bi bilo treba davčno obravnavo subjektov prenosnikov in družb prejemnic vložkov obravnavati celovito, z upoštevanjem bremen, ki so bila odmerjena tema vrstama subjektov, in še posebej zatrjevano dvojno obdavčitev. S tem pa naj bi tožeči stranki spregledali, da druge družbe prenosnice vložkov, razen javnih bank, niso nikoli bile upravičene do uporabe sistema uskladitve

za stvarne vložke, ker je člen 19 zakona 342/2000 navajal samo člen 17, in ne člena 18 tega zakona, pri čemer se je slednji nanašal samo na bančne ustanove prenosnice.

152 Še bolj bistveno je, da naj ne bi bila logična ugotovitev, da se na enak način preučuje davčna obravnava dveh subjektov, ki v veliki večini primerov nimata več nobene povezave med sabo, kot naj bi to bil primer, kadar bančna ustanova nima več deleža v družbi prejemnici, ali ki sta se z davčnega vidika povsem ločila, kot naj bi bil to primer pri manjšinskih deležih.

153 Komisija izpodbija tudi drugi del obravnavanega očitka, da naj bi bil ukrep utemeljen z naravo sistema, ker naj bi znižane stopnje davka iz člena 2(26) zakona 350/2003, ugodnejše kot stopnje iz njegovega člena 2(25), upoštevale, da so bili kapitalski dobički, knjiženi ob prenosu vložka na podlagi zakona 218/1990, obdavčeni po običajni stopnji 15 %. Država članica, ki je uvedla tako razlikovanje med podjetji glede bremen, bi namreč morala izkazati, da je to dejansko utemeljeno zaradi narave in ciljev obravnavanega sistema.

154 Poleg tega naj bi bili razlogi, ki jih navajata tožeči stranki glede tega, neutemeljeni. Zadoščala naj bi že ugotovitev, da so se na podlagi člena 19 zakona 342/2000 stopnje, določene za uskladitve za banke, uporabljale več let za uskladitve stvarnih vložkov, prenesenih v okviru sistema nevtralnosti v skladu s členom 4 zakonske uredbe 358/1997. Zato naj bi torej bilo očitno, da določitev nižje davčne stopnje nikakor ni povezana s predhodnim plačilom davka na del ustvarjenega kapitalskega dobička.

155 Poleg tega naj ne bi bilo mogoče ugotoviti niti, kakšen delež začetnih kapitalskih dobičkov, navedenih v bilanci vsakega upravičenca, ima le-ta še vedno, niti – še toliko manj – ali so bili običajni davki plačani in po kakšni stopnji za enake kapitalske dobičke drugih prestrukturiranih družb zunaj bančnega sektorja.

156 Na tretjem mestu, glede razlogov o tem, da naj sistem uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne bi podelil selektivne ekonomske ugodnosti, ker je zakonodajalec samo ponovno vpeljal že obstoječi sistem, Komisija zatrjuje, da ni pomembno, da se je položaj domnevnega upravičenca ukrepa izboljšal ali poslabšal v primerjavi s položajem, ki ga je imel po prej veljavnem pravu, ali pa se, nasprotno, ni spremenil s potekom časa. Rešitev, da bi bila opredelitev ukrepa kot pomoči odvisna od namena države članice, da ga posploši, bi odvzela učinkovitost pravu Skupnosti glede državnih pomoči. Zadevna država članica bi se namreč v podobnem primeru lahko izognila pravilu Skupnosti samo z izjavo, da namerava v prihodnosti sporni ukrep posplošiti. Enaki razlogi naj bi *a fortiori* veljali za primer, kot je v tej zadevi, v katerem se ukrep, ki je bil pred tem splošne narave, zadrži v veljavi samo za en sektor in se tako pretvori v selektiven ukrep.

157 Če se domneva, da tožeči stranki uveljavljata obstoj predhodne pomoči, je edini primer obstoječe pomoči, ki jo določa člen 1 Uredbe Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [88 ES] (UL L 83, str. 1), in ki bi lahko bil upošteven v obravnavani zadevi, tisti, ki se je nanašal na ukrep, ki „ takrat, ko se je začel izvajati, ni bil pomoč, pozneje pa je postal pomoč zaradi razvoja skupnega trga in ga država članica ni spremenila“. Vendar pa naj to ne bi veljalo za obravnavani ukrep, ker naj bi postal pomoč po posegu zakonodajalca, ki je ukrep splošne narave, kakršen je naprej bil, spremenil v ukrep, ki se uporablja sektorsko, torej selektivno.

– Presoja Splošnega sodišča

158 Po ustaljeni sodni praksi se za opredelitev državne pomoči zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 87(1) ES (sodbe Sodišča z dne 21. marca 1990 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-142/87, Recueil, str. I-959, točka 25; z dne 14. septembra 1994 v združenih zadevah Španija proti Komisiji, od C-278/92 do C-280/92, Recueil, str. I-4103, točka 20, in z dne 16. maja 2002 v zadevi Francija proti Komisiji, C-482/99, Recueil, str. I-4397, točka 68).

159 Načelo prepovedi državnih pomoči, določeno v členu 87(1) ES, zahteva izpolnitev naslednjih pogojev. Prvič, ukrep mora biti državni ukrep oziroma ukrep z državnimi sredstvi. Drugič, s tem ukrepom je mogoče prizadeti trgovino med državami članicami. Tretjič, ta ukrep mora upravičencu dati prednost. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali groziti, da jo bo izkrivljal.

160 Glede tretjega od zgoraj navedenih pogojev, ki se nanaša na obstoj ugodnosti, člen 87(1) ES zahteva, da obravnavani ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ (sodba Sodišča z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji, C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 52) v primerjavi z drugimi podjetji, ki so glede na cilj, ki mu sledi zadevni ukrep, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodbe Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 41; z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi, C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 68, in z dne 3. marca 2005 v zadevi Heiser, C-172/03, ZOdl., str. I-1627, točka 40, ter zgoraj navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 54). Ta pogoj posebnosti, ali tudi selektivnosti, ukrepa je ena od značilnosti pojma državne pomoči (sodba Sodišča z dne 1. decembra 1998 v zadevi Ecotrade, C-200/97, Recueil, str. I-7907, točka 40, in sodba Splošnega sodišča z dne 29. septembra 2000 v zadevi CETM proti Komisiji, T-55/99, Recueil, str. II-3207, točka 39).

161 Sodišče je navedlo, da ima določitev referenčnega okvira za preučitev selektivnosti poseben pomen pri davčnih ukrepih, ker je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (zgoraj v točki 160 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 56), to je z obdavčitvijo, ki se običajno uporabi za podjetja, ki so glede na cilj, ki mu sledi obravnavani ukrep, v dejanskem in pravnem položaju, primerljivem s položajem podjetij, upravičencev tega sistema (zgoraj v točki 160 navedena sodba Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 41).

162 Sodišče je prav tako že odločilo, da obstoja take ekonomske ugodnosti za podjetja, upravičena do oprostitve običajne obdavčitve, ni mogoče izpodbijati s tem, da so druga podjetja imela na voljo druge oprostitve tega davka. Tako okoliščina, da so obstajale druge izjeme od običajnega davčnega sistema poleg obravnavanega sistema, ne izpodbije ugotovitve, da ima ta sistem dejansko lastnost izjeme (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 proti Komisiji, C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točki 112 in 120).

163 Nazadnje, v skladu z ustaljeno sodno prakso pojem državne pomoči ne vključuje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato *a priori* selektivni, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali ciljev sistema bremen, v katerega ti spadajo (glej zgoraj v točki 160 navedeno sodbo Portugalska proti Komisiji, točka 52 in navedena sodna praksa). Selektivna narava ukrepa je namreč lahko upravičena z „naravo ali ciljem sistema“ (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 2. julija 1974 v zadevi Italija proti Komisiji, 173/73, Recueil, str. 709, točka 33). V takem primeru se ukrep izogne opredelitvi državne pomoči iz člena 87(1) ES, ker pogoj obstoja ugodnosti ni izpolnjen.

164 Z obravnavanim tožbenim razlogom tožeči stranki v bistvenem zatrjujeta, da sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 ne podeljuje selektivne ekonomske ugodnosti, in, podredno, da je bil ta sistem upravičen zaradi narave in ciljev sistema.

165 Na začetku je treba preučiti očitke tožečih strank o odločitvi Komisije, da kot referenčni okvir izbere običajni davek od dobička družb, in njeni ugotovitvi, da v tako opredeljenem okviru obstaja selektivna ekonomska ugodnost.

166 V tej zadevi je Komisija ugotovila, da je – čeprav sistem davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 glede ustvarjenih kapitalskih dobičkov, ki niso bili priznani, ustreza sistemu davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 (uvodna izjava 99, drugi stavek, izpodbijane odločbe), kar je ugotovitev, ki pomeni, da se kakršen koli sistem uskladitev, ki bi ga morebiti uvedel zakonodajalec, pod enakimi pogoji uporablja enako za ustvarjene kapitalske dobičke v okviru enega ali drugega od obeh sistemov (uvodna izjava 88 izpodbijane odločbe) – Italijanska republika možnost uporabe sistema uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 omejila samo na podjetja, ki so bila prestrukturirana na podlagi zakona 218/1990 (uvodna izjava 90 izpodbijane odločbe).

167 Na podlagi teh ugotovitev je Komisija odločila, da je Italijanska republika tem podjetjem podelila selektivno ugodnost, enako razliki med dejansko plačanim davkom na podlagi člena 2(26) zakona 350/2003 in običajnim davkom, ki bi bil plačan, če bi se ta uskladitev opravila brez preferencialnega sistema (uvodna izjava 91 izpodbijane odločbe).

168 V odgovor na te ugotovitve tožeči stranki navajata (glej točko 104 zgoraj), da sistem običajnega davka ne more biti referenčni okvir za izračun ugodnosti v bistvu zato, ker se zadevna podjetja nikakor ne bi odločila za odsvojitev sredstev, obdavčeno z običajnim davkom, če sporni sistem uskladitve ne bi obstajal.

169 Kljub temu je treba navesti, da Komisiji v okviru presojanja sistema glede na določbe o državnih pomočeh, ni treba ugotavljati subjektivnih odločitev, ki bi jih lahko sprejeli upravičenci iz tega sistema, če tega ne bi bilo, temveč mora preučiti ta sistem za ugotovitev, ali objektivno vsebuje ekonomsko ugodnost glede na obdavčitev, od katere odstopa in ki bi se uporabila, če ga ne bi bilo (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 15. decembra 2005 v zadevi Unicredito Italiano, C-148/04, ZOdl., str. I-11137, točka 118). Navedbe, da naj zadevna podjetja, če sporni sistem uskladitve ne bi obstajal, domnevno ne bi odsvojila svojih sredstev, v okviru take objektivne presoje ni mogoče upoštevati.

170 Tožeči stranki navajata tudi (glej točko 104 zgoraj), da referenčni okvir običajnega davka ni primeren, ker je obdavčitev z njim ob odsvojitvi, ki bi sicer odstranila neusklajenost pri sredstvih glede subjekta, ki je prejel vložek na podlagi zakona 218/1990, nasprotno brez kakršnega koli učinka za neusklajenost delnic, ki jih je prejel subjekt prenosnik.

171 Glede tega sklicevanja tožečih strank na položaj subjektov prenosnikov na podlagi zakona 218/1990 je treba navesti, da se izpodbijana odločba na te subjekte v ničemer ne nanaša, temveč se nanaša samo na banke prejemnice vložkov na podlagi tega zakona. V izpodbijani odločbi je bil preučen in ugotovljen obstoj ugodnosti samo glede teh bank.

172 Iz tega izhaja, da večkrat navedenih sklicevanj tožečih strank v okviru te tožbe (glej predvsem točki 118 in 119 zgoraj) na položaj subjektov prenosnikov na podlagi zakona 218/1990 in še posebej na dejstvo, da davčna reforma leta 2003 glede njih ni odpravila tveganja dvojne obdavčitve odloženih kapitalskih dobičkov, razdeljenih kot dividende, ni mogoče upoštevati.

173 Glede razloga, ki ga navajata tožeči stranki, da sistema uskladitve iz člena 2(25) zakona 350/2003, enako kot običajnega davka, ni mogoče uporabiti kot primeren referenčni okvir (glej točko 109 zgoraj) – gre za razlog, ki je poleg tega v nasprotju z razlogom, navedenim v točki 174 spodaj – zadošča navedba, da Komisija v izpodbijani odločbi sistema iz člena 2(25) zakona 350/2003 ni uporabila kot referenčnega okvira.

174 Razlog tožečih strank (glej točke od 111 do 115 zgoraj), da naj bi bilo povsem mogoče uporabiti sistem iz člena 2(25) zakona 350/2003 za priznanje kapitalskih dobičkov, ki so bili ustvarjeni z vložki, prenesenimi na podlagi zakona 218/1990 ali člena 4 zakonske uredbe 358/1997, to je razlog, s katerim se zatrjuje, da je ta sistem uskladitve vsekakor primernejši od sistema običajnega davka, in glede katerega bi se ugotovilo, da ni bilo ekonomske ugodnosti, je treba zavrniti.

175 Glede navedb, prvič, da naj bi posamična banka v letu 2000 uporabila uskladitev iz člena 14 zakona 342/2000 za sprostitev odloženih kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, in, drugič, da naj bi okrožnica 207/2000 izkazovala, da se je ta uskladitev uporabljala za odložene kapitalske dobičke, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997 (glej točko 115 zgoraj), te v ničemer ne izpodbijajo odločitve Komisije, da izbere običajni davek kot referenčni okvir za izračun ugodnosti.

176 Prve od obeh navedb, da naj bi banka uporabila sistem uskladitve iz člena 14 zakona 342/2000 za sprostitev odloženih kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990, ne dokazuje listina, ki sta jo predložili tožeči stranki za njeno dokazovanje in ki po njunem mnenju obstaja v izvlečku iz letnega poročila te banke. Ta dokaz, ki je bil predložen v fazi replike in brez kakršne koli utemeljitve zamude za predložitev, je namreč v skladu s členom 48(1) Poslovnika nedopusten.

177 Glede druge od obeh navedb, ki temelji na okrožnici 207/2000, tožeči stranki s svojim sklicevanjem na to okrožnico nista izkazali, da je bilo stališče Komisije napačno in da je bil namen člena 14 zakona 342/2000 tudi priznanje odloženih kapitalskih dobičkov, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997 ali zakona 218/1990.

178 Tako in v nasprotju z nepravilno navedbo tožečih strank, da naj bi ta okrožnica „dobesedno določala, da je ta sistem [iz člena 14 zakona 342/2000] omogočal sprostitev vseh ‚v bilanci navedenih in davčno nepriznanih kapitalskih dobičkov, celo zaradi razveljavitve člena 54(1)(c) [enotnega besedila o davku na dobiček (TUIR)] […] prek njihove obdavčitve z nadomestnim davkom, če je ustrezna aktiva […] še vedno navedene v bilanci', zaključeni na dan, določen z zakonom", je ta okrožnica določala samo, da je „v bistvu v členu 14 [zakona 342/2000] določeno, da se najpomembnejše vrednosti, navedene v bilanci in ki niso davčno priznane, celo zaradi razveljavitve člena 54(1)(c) TUIR, lahko priznajo prek obdavčitve z nadomestnim davkom, če je ustrezna aktiva – če je navedena v seznamu v členu 10 zakona [342/2000] – še vedno navedena v bilanci, zaključeni po dnevu začetka veljavnosti rebalansa proračuna".

179 S tem okrožnica 207/2000 ne samo da ni navajala, da je namen člena 14 zakona 342/2000, da se uporablja za vse odložene kapitalske dobičke, temveč je celo opozarjala, da se ta določba – drugače od členov od 17 do 19 zakona 342/2000 – ni uporabljala za nobeno od sredstev, navedenih v bilanci, temveč samo za tista, ki so bila navedena v členu 10 tega zakona.

180 Med drugim okrožnica 207/2000 v drugih kratkih sklicevanjih tožečih strank nanjo, ki jim citirane italijanske določbe niso priložene, ne omenja odloženih kapitalskih dobičkov, ki so obravnavani v tej zadevi, to je tistih, ki izhajajo iz vložkov, prenesenih na podlagi zakona 218/1990 ali člena 4 zakonske uredbe 358/1997, ti kapitalski dobički pa so nasprotno obravnavani v točki 1.3 okrožnice 207/2000, ki se nanaša na člene od 17 do 19 zakona 342/2000. Ta okrožnica med drugim v stavku pred to točko dodaja, da „je treba ponovno poudariti, da je lahko predmet priznanja samo aktiva, ki je prevrednotena na podlagi določb, ki so bile do zdaj komentirane“.

181 Iz tega izhaja, da tožeči stranki s svojim sklicevanjem na okrožnico 207/2000, ki temelji na nepopolnih citatih in ni zadostno pojasnjeno, nista uspeli dokazati domnevno napačnega stališča Komisije, da naj bi členi 10, 14, od 17 do 19 zakona 342/2000 in zato oba sistema uskladitve iz člena 2(25) in (26) zakona 350/2003 sledili različnim ciljem.

182 Če se upošteva razlika v cilju med tema dvema sistemoma uskladitve, ni treba primerjati uskladitve iz člena 2(26) zakona 350/2003 z uskladitvijo iz njegovega člena 2(25).

183 Edini ukrep, s katerim bi se uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 lahko primerjala, je bil ukrep uskladitve, ki izhaja iz člena 19 zakona 342/2000 in s katerim je zakonodajalec omogočil uporabo uskladitve iz člena 17 zakona 342/2000 podjetjem, ki so bila prestrukturirana na podlagi člena 4 zakonske uredbe 358/1997.

184 Vendar pa, ker členu 19 zakona 342/2000 zakon 350/2003 ni podaljšal veljavnosti in ker zato uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003 ni ukrep splošne veljave, ki bi se pod enakimi pogoji lahko uporabil za vsa priznanja primerljivih kapitalskih dobičkov (uvodna izjava 88 izpodbijane odločbe), temveč gre za ukrep, ki je omejen na kapitalske dobičke, ki so jih imele nekatere banke samo zaradi prestrukturiranj na podlagi zakona 218/1990 (uvodna izjava 90 izpodbijane odločbe), je Komisija upravičeno kot referenčni okvir uporabila običajni davek, ki bi moral biti plačan, če ne bi bilo tega sistema uskladitve.

185 Med drugim je treba omeniti, da v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 162 zgoraj, okoliščina, da so obstajale druge izjeme od običajnega davčnega sistema poleg sistema iz člena 2(26) zakona 350/2003, ne izpodbije ugotovitve, da ima ta sistem dejansko lastnost izjeme in da je bila možnost njegove uporabe omejena na nekatera podjetja.

186 Iz zgoraj navedenih ugotovitev v nasprotju s trditvami tožečih strank izhaja, da Komisija ni storila napake s tem, da je za referenčni okvir za ugotovitev obstoja ekonomske ugodnosti uporabila referenčni okvir običajnega davka.

187 Glede trditev tožečih strank (glej točko 105 in naslednje zgoraj), da ni bilo ekonomske ugodnosti, tudi če se kot referenčni okvir uporabi običajni davek, jih je treba zavrniti, ker ponovno temeljijo na subjektivnih odločitvah, ki bi jih lahko sprejela podjetja, če ne bi bilo spornega sistema uskladitve. Tako kot je namreč že omenjeno v točki 169 zgoraj, Komisiji v okviru presojanja sistema glede na določbe s področja državnih pomoči ni treba ugotavljati subjektivnih odločitev, ki bi jih lahko sprejeli upravičenci iz tega sistema, če tega ne bi bilo, temveč mora preučiti ta sistem, kakršen je sam po sebi, da ugotovi, ali objektivno vsebuje ekonomsko ugodnost glede na obdavčitev, od katere odstopa in ki bi se uporabila, če ga ne bi bilo.

188 Glede razlogov tožečih strank (glej točko 107 zgoraj), ki izhajajo iz tega, da bi morala Komisija pri izračunu ugodnosti upoštevati dejstvo, da je mogoče običajni davek na kapitalski dobiček ob odsvojitvi sredstev plačati v petih obdobjih obdavčitve brez obresti, česar naj ne bi naredila v uvodni izjavi 92 izpodbijane odločbe, je treba navesti, da je v skladu s sodno prakso, da čeprav člen 88(2) ES Komisiji nalaga, da pred sprejetjem odločbe zbere informacije od zainteresiranih strank, pa ji ne preprečuje ugotovitve, da je pomoč nezdružljiva s skupnim trgom, če ni bilo pripomb (sodba Sodišča z dne 19. septembra 2002 v zadevi Španija proti Komisiji, C-113/00, Recueil, str. I-7601, točka 39). Komisiji še zlasti ni mogoče očitati, da ni upoštevala morebitnih informacij, ki bi ji lahko bile predložene v upravnem postopku, vendar niso bile, saj Komisija ni dolžna po uradni dolžnosti in na podlagi lastne presoje ugotavljati, katere informacije bi ji lahko bile predložene (glej sodbi Splošnega sodišča z dne 14. januarja 2004 v zadevi Fleuren Compost proti Komisiji, T-109/01, Recueil, str. II-127, točki 48 in 49, in z dne 14. decembra 2005 v zadevi Regione autonoma della Sardegna proti Komisiji, T-200/04, neobjavljena v ZOdl., točka 52 in navedena sodna praksa). Tožeči stranki pa nista izpodbijali tega, da ta ugovor ni bil podan med formalnim postopkom preiskave, čeprav je Komisija v odstavkih 29 in 37 odločbe o začetku formalnega

postopka zainteresirane stranke izrecno opozorila na ta vidik izračuna ugodnosti. Argument tožečih strank je torej treba zavrniti.

189 Kakor koli, ugotoviti je torej treba, da tožeči stranki svojih razlogov niti nista izkazali s predložitvijo upoštevnih italijanskih davčnih določb niti ne zatrjujeta, še manj pa dokazujeta, da bi upoštevanje takega obročnega plačevanja, če bi se domnevalo, da ga je mogoče v tej zadevi uporabiti, lahko odpravilo ekonomsko ugodnost več kot 586 milijonov EUR, ki jo je Komisija navedla v uvodni izjavi 92 izpodbijane odločbe.

190 Razloge tožečih strank (glej točko 117 in naslednje zgoraj), ki izhajajo iz tega, da sistema iz člena 2(26) zakona 350/2003 ni mogoče obravnavati, kot da podeljuje selektivno ugodnost, ker naj bi bil položaj podjetij, ki uporabljajo ta sistem, in podjetij prejemnikov vložkov sredstev, razen tistih, ki so določena v zakonu 218/1990, povsem drugačen, je treba zavrniti.

191 Ugotoviti je namreč treba, kot na to opozarja Komisija, da ni ugotovila ta institucija, temveč je ugotovil sam italijanski zakonodajalec v okviru priprave zakona 342/2000, da sistem davčne nevtralnosti iz zakonske uredbe 358/1997 v bistvu povzema sistem davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990, kar je povzročilo, da je bilo treba – kar je zakonodajalec storil s členi od 17 do 19 zakona 342/2000 – uvesti sistem enotne uskladitve za priznanje odloženih kapitalskih dobičkov, ki so izhajali iz prestrukturiranj v okviru sistema davčne nevtralnosti na podlagi enega ali drugega od obeh sistemov.

192 Vsekakor pa so razlike, ki jih izpostavljata tožeči stranki, bodisi neodločilne bodisi neupoštevne.

193 Tako glede obvezne veljavnosti sistema iz zakona 218/1990 in torej obveznosti za banke javnega prava, da svoja bančna sredstva vložijo v delniške družbe (glej točko 118 zgoraj), zadošča ugotovitev, da je do te obveznosti prišlo šele leta 1993 (glej točko 6 zgoraj). Še pred uvedbo te obveznosti pa je zakon 218/1990 že omogočal davčno nevtralnost za vložke sredstev, ki so jih v njegovem okviru izvedle banke javnega prava.

194 Glede okoliščine, da naj bi bil po mnenju tožečih strank zakon 218/1990 „izreden“ in začasen, ker naj bi se uporabljal samo za banke javnega prava in za omejeno obdobje (od leta 1990 do leta 1995), medtem ko naj bi bil sistem iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997 „reden“ in trajen (glej točko 121 zgoraj), je treba opozoriti, da ta okoliščina nikakor ne pomeni, da sta se oba sistema eden od drugega razlikovala z davčnega vidika.

195 Glede tega, da naj bi bili subjekti prenosniki na podlagi zakona 218/1990 ob vložku dolžni plačati običajni davek na 15 % kapitalskih dobičkov, medtem ko je sistem iz zakonske uredbe 358/1997 predvidel popolno davčno nevtralnost (glej točko 121 zgoraj), je treba navesti, (glej točko 171 zgoraj), da se izpodbijana odločba na te subjekte v ničemer ne nanaša, temveč se nanaša samo na podjetja prejemnike vložkov na podlagi zakona 218/1990 in na selektivno ugodnost, ki so jo ta podjetja prejela, ker se je samo zanje uporabljala uskladitev iz člena 2(26) zakona 350/2003.

196 Med drugim in kot to v bistvu izhaja iz uvodne izjave 100 izpodbijane odločbe ter kot to navaja Komisija v odgovoru na tožbo, je upoštevanje celotnega davčnega bremena na vložku od njegovega izvora – v katerega je vključeno breme za subjekte prenosnike – brez pomena, ker je edino vprašanje, ki se je zastavljalo, vprašanje ugodnejše obravnave, omejene na odložene kapitalske dobičke, ki so še vedno navedeni v bilancah podjetij prejemnikov vložkov na podlagi zakona 218/1990. Ob tem tega upoštevanja ni bilo mogoče upoštevati, ker Komisija ob presoji programa pomoči ni vedela in ji tudi ni bilo treba vedeti, kakšen delež odloženih kapitalskih dobičkov je dejansko ostal

v teh bilancah in kakšen delež je dejansko že bil obdavčen, bodisi pri uskladitvi bodisi pri distribuciji v obliki dividend.

197 Zato se tožeči stranki zaman sklicujeta na razlike med sistemom davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990 in iz zakonske uredbe 358/1997, da bi izkazali, da ni mogoče ugotoviti, da je bila na podlagi člena 2(26) zakona 350/2003 dodeljena selektivna ugodnost, če se upoštevajo te razlike.

198 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da Komisija ni storila napake s tem, da je na podlagi primerjave med sistemom iz člena 2(26) zakona 350/2003 in sistemom običajnega davka ugotovila obstoj selektivne ekonomske ugodnosti v višini, ki je enaka razliki med davkom, plačanim na podlagi člena 2(26) zakona 350/2003, in davkom, ki bi bil plačan, če bi se uporabil običajni davek.

199 V nadaljevanju je treba preučiti očitek tožečih strank (glej točko 123 in naslednje zgoraj), da je Komisija napačno ugotovila, da selektivne narave sistema iz člena 2(26) zakona 350/2003 ni mogoče utemeljiti z logiko sistema.

200 V tem okviru tožeči stranki v bistvu navajata (glej točke od 124 do 130 zgoraj), da naj bi davčna reforma v letu 2003 omogočila odpravo kakršnega koli tveganja dvojne obdavčitve kapitalskih dobičkov iz sredstev, vloženih na podlagi sistema davčne nevtralnosti iz člena 4 zakonske uredbe 358/1997, to je obdavčitve družb prenosnic in družb prejemnic vložkov. Nasprotno pa naj ta davčna reforma ne bi odpravila tveganja dvojne obdavčitve kapitalskih dobičkov iz sredstev, vloženih na podlagi sistema davčne nevtralnosti iz zakona 218/1990. Ta okoliščina naj bi bila razlaga za odločitev

italijanskega zakonodajalca, da podaljša sistem uskladitve iz členov 17 in 18 zakona 342/2000 samo za vložke, prenesene v okviru iz zakona 218/1990.

201 Kljub temu je treba ponovno navesti, da se izpodbijana odločba ne nanaša na subjekte prenosnike, temveč le na banke prejemnice vložkov na podlagi zakona 218/1990 in na ekonomsko ugodnost, ki jo na te banke omejuje sporni sistem. Zato to, da so subjekti prenosniki na podlagi zakona 218/1990 lahko obdavčeni zaradi možnosti dvojne obdavčitve, ni okoliščina, ki bi lahko utemeljila podelitev selektivne ugodnosti bankam prejemnicam prek člena 2(26) zakona 350/2003.

202 Komisija je torej v točki 105 izpodbijane odločbe utemeljeno ugotovila, da sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 vsebuje selektivno ugodnost, ki omogoči izboljšanje konkurenčnosti bank, ki jih zadevajo prestrukturiranja na podlagi zakona 218/1990, v primerjavi z drugimi podjetji.

203 Nazadnje je treba zavrniti razlog (glej točko 131 zgoraj), da naj bi sporni sistem za banke, ki jih zadevajo prestrukturiranja na podlagi zakona 218/1990, samo podaljšal sistem uskladitve, ki je že obstajal v preteklosti in za katerega je Komisija ugotovila, da ni državna pomoč.

204 V skladu s sodno prakso je namreč za uporabo člena 87 ES brez pomena, da se položaj domnevnega upravičenca ukrepa izboljša ali poslabša v primerjavi s položajem, ki ga je imel po prej veljavnem pravu, ali, nasprotno, da se ne spremeni s potekom časa.

Določiti je le treba, ali v okviru danega pravnega reda državni ukrep lahko daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga v smislu člena 87(1) ES glede na ostala podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju glede cilja zadevnega ukrepa (v točki 160 zgoraj navedena sodba Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 41 in navedena sodna praksa).

205 Komisija je namreč v obravnavani zadevi pravilno ugotovila, da je ohranitev sistema uskladitve iz členov 17 in 18 zakona 342/2000 na podlagi člena 2(26) zakona 350/2003 samo za podjetja prejemnike vložkov na podlagi zakona 218/1990 tem podjetjem podelila selektivno ugodnost glede na druga podjetja prejemnike vložkov na podlagi drugih prestrukturiranj, razen tistih, ki so predvidena v zakonu 218/1990 (glej točko 202 zgoraj).

206 Nazadnje, če tožeči stranki zato zatrjujeta, da je sistem iz člena 2(26) zakona 350/2003 obstoječa pomoč v smislu člena 1 Uredbe št. 659/1999, je po zgledu Komisije treba navesti, da je edini primer obstoječe pomoči, ki bi lahko bil upošteven v obravnavani zadevi, tisti, ki se nanaša na ukrep, ki „takrat, ko se je začela izvajati, ni bil pomoč, pozneje pa je postal pomoč zaradi razvoja skupnega trga in ga država članica ni spremenila“. Vendar pa je v obravnavani zadevi sporni sistem uskladitve, ki je bil pred tem dostopen za vsa podjetja prejemnike vložkov v skladu s sistemom davčne nevtralnosti, po posegu italijanskega zakonodajalca postal dostopen samo za podjetja prejemnike vložkov na podlagi zakona 218/1990.

207 Iz navedenih ugotovitev izhaja, da Komisija ni kršila člena 87(1) ES, ker je v obravnavani zadevi ugotovila, da gre za državno pomoč.

208 Dodatno je treba opozoriti, da tudi če bi se domnevalo, da je Komisija kot referenčni okvir za ugotovitev obstoja ugodnosti uporabila ne sistem običajnega davka, temveč sistem iz člena 2(25) zakona 350/2003, bi ta institucija kljub vsemu naložila povračilo državne pomoči pod enakimi pogoji, kot so vsebovani v izreku izpodbijane odločbe.

209 Tudi v takem primeru bi namreč Komisija, glede na to, da prvič za izračun ugodnosti ni mogoče upoštevati davkov, plačanih pred veljavnostjo zakona 350/2003 (predvsem davka, ki so ga takoj ob vložku plačali subjekti prenosniki na podlagi zakona 218/1990 na 15 % ustvarjenih kapitalskih dobičkov) (glej točko 195 zgoraj), drugič, glede na razliko med znižano davčno stopnjo, ki jo določata odstavka 25 in 26 člena 2 zakona 350/2003 (glej točki 27 in 29 zgoraj), in, tretjič, glede na objektivno naravo ugotovitve ugodnosti (glej točki 169 in 187 zgoraj) ugotovila obstoj selektivne ekonomske ugodnosti, za katero, čeprav je nižja od zneska, ugotovljenega v uvodni izjavi 92 izpodbijane odločbe, ne bi bilo mogoče uporabiti izjeme *de minimis*, ker gre – kot je navedeno v uvodni izjavi 102 izpodbijane odločbe – za nepregledno ugodnost.

210 Med drugim take ugodnosti ne bi bilo mogoče, nič bolj kot ugodnosti, ugotovljene v izpodbijani odločbi, utemeljiti na podlagi trditev, ki jih navajata tožeči stranki in ki izhajajo iz davčno manj ugodne obravnave subjektov prenosnikov na podlagi zakona 218/1990 po davčni reformi leta 2003. Kot je bilo že navedeno, se namreč izpodbijana odločba na te subjekte prenosnike v ničemer ne nanaša, temveč se nanaša samo na banke, prejemnice vložkov na podlagi zakona 218/1990, ki so na podlagi sistema iz

člena 2(26) zakona 350/2003, ki so ga lahko uporabljale le one, pridobile selektivno ugodnost, ki omogoči izboljšanje njihove konkurenčnosti v primerjavi z vsemi drugimi podjetji (glej glede tega uvodno izjavo 105 izpodbijane odločbe).

211 Iz tega izhaja, da bi Komisija tudi na podlagi primerjave spornega sistema s sistemom iz člena 2(25) zakona 350/2003 ugotovila obstoj državne pomoči v smislu besedila člena 1 izpodbijane odločbe in da bi naložila njeno vračilo v smislu člena 3(2) te odločbe.

212 Ker tožeči stranki z nobenim od tožbenih razlogov nista uspeli, je treba tožbo zavrniti.

Stroški

213 V skladu s členom 87(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni.

214 Ker tožeči stranki s svojimi predlogi nista uspeli, se jima v skladu s predlogi Komisije naloži plačilo lastnih stroškov in stroškov Komisije.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (peti senat)

razsodilo:

1. Tožba se zavrne.

2. Družbama BNP Paribas in Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) se naloži plačilo stroškov.

Vilaras Prek Ciucă

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 1. julija 2010.

Podpisi