РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (пети състав)

1 юли 2010 година *

По дело T-335/08

BNP Paribas, установена в Париж (Франция),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), установена в Рим (Италия),

за които се явяват адв. R. Silvestri, адв. G. Escalar и адв. M. Todino, avocats,

жалбоподатели,

срещу

Европейска комисия, за която се явяват г-н V. Di Bucci и г-жа E. Righini, в качеството на представители,

ответник,

* Език на производството: италиански.

с предмет искане за отмяна на Решение 2008/711/ЕО на Комисията от 11 март 2008 година относно държавна помощ C 15/07 (ex NN 20/07), приведена в действие от Италия, за данъчни стимули в полза на дадени преструктурирани банки (ОВ L 237, стр. 70),

ОБЩИЯТ СЪД (пети състав),

състоящ се от: г-н M. Vilaras (докладчик), председател, г-н M. Prek и г-н V. M. Ciucă, съдии,

секретар: г-жа T. Weiler, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 януари 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

Обстоятелства, предхождащи спора

Разглежданата италианска правна уредба

1 През 1990 г. в италианското право прехвърлянето на част от предприятие е приравнено в данъчно отношение на продажба на активи и в това качество то води до задължение за заплащане на корпоративен данък върху разликата между текущата стойност на прехвърлените активи и тяхната данъчна стойност.

2 С оглед рационализиране на банковите дейности в Италия, и по-специално за да позволи на публичните предприятия в банковия сектор да приемат правната форма на акционерно дружество, която се смята за по-подходяща, legge № 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (Закон № 218 относно преструктурирането и финансовото укрепване на публичните кредитни институции) от 30 юли 1990 г. (GURI № 182 от 6 август 1990 г., наричан по-нататък „Закон № 218/1990“) предвижда

дерогиращ данъчен режим, целящ да улесни прехвърлянето на банкови активи, притежавани от тези публични институции, във вече съществуващи или новосъздадени частни кредитни институции (член 1 и член 7, параграф 2 от Закон № 218/1990).

3 Съгласно този режим 85 % от стойността на печалбата, реализирана от прехвърлянето на активи от публична кредитна институция на частна кредитна институция в замяна на акции на последната, не се признава за данъчни цели и следователно не се облага до момента на действителната реализация на печалбата, било чрез разпределяне под формата на дивиденти между акционерите на предприятието прехвърлител на задължително образуваните от него счетоводни резерви (равняващи се на разликата между вписаната в неговите счетоводни отчети стойност на придобитите акции и данъчната стойност на прехвърлените активи), било чрез разпореждането на институцията прехвърлител с придобитите акции или пък чрез разпореждането на приобретателя с прехвърлените активи.

4 За сметка на това предприятието прехвърлител се облага незабавно за оставащите 15 % от печалбата, осъществена при прехвърлянето, при обичайната ставка на корпоративния данък. Във връзка с това облагане тези 15 % от печалбата се отразяват като увеличение на данъчната стойност на акциите, придобити в замяна на активите, и на данъчната стойност на прехвърлените активи в счетоводните отчети съответно на предприятието прехвърлител и на приобретателя на активите.

5 Следователно този режим на частичен данъчен неутралитет, установен със Закон № 218/1990, води до двойно разминаване на данъчните стойности спрямо отчетните стойности, тоест разминаване на тези данъчни стойности по отношение както на прехвърлените активи (в счетоводните отчети на приобретателя), така и на придобитите в замяна акции (в счетоводните отчети на предприятието прехвърлител). Въпреки че отчетните стойности на прехвърлените активи и на придобитите в замяна акции отговарят на текущата стойност на тези активи към датата на прехвърлянето, данъчните стойности на тези активи и акции са равни на данъчната стойност на активите, когато те са били собственост на

предприятието прехвърлител, увеличена с 15 % от реализираната и незабавно обложена с данък печалба.

6 Член 2 от legge № 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, № 218, recante disposizioni per la ristrutturazione e la integrazione del patrimonio degli istituti di credito di diritto pubblico, nonche'altre norme sugli istituti medesimi (Закон № 489 относно по-специално удължаването на срока, предвиден в член 7, параграф 6 от Закон № 218/1990) от 26 ноември 1993 г. (GURI № 284 от 3 декември 1993 г.) предвижда задължение за публичните кредитни институции, чийто дотационен капитал е изцяло или в по-голямата си част притежаван от държавата, да се преобразуват до 30 юни 1994 г. в акционерни дружества съгласно условията, предвидени в Закон № 218/1990.

7 Освен установения със Закон № 218/1990 режим на частичен данъчен неутралитет, който цели по-специално преструктурирането на италианския публичен банков сектор, с decreto législativo № 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti societa' di Stati membri diversi (Законодателен декрет № 544 относно транспонирането на Директива 90/434/ЕО) от 30 декември 1992 г. (GURI № 9 от 13 януари 1993 г.) Италианската република транспонира Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92). Целта на тази директива е чрез въвеждане на обща система за данъчно облагане да сложи край на нарушенията на конкуренцията, произтичащи от националните законодателства, и да улесни свързаните с преструктуриране сделки между дружества от различни държави членки, като избягва облагането при извършването на тези сделки и същевременно защитава финансовите интереси на съответните държави членки (от първо до шесто съображение от Директива 90/434).

8 Директива 90/434 и италианските разпоредби, които я транспонират, предвиждат режим на данъчен неутралитет, подобен на предвидения в Закон № 218/1990, с изключение на това, че те въвеждат пълен данъчен неутралитет, който предполага липсата на незабавно облагане на част от реализираната печалба, и че не водят до двойно разминаване на данъчните стойности спрямо отчетните стойности, тоест по отношение както на придобитите акции, така и на прехвърлените активи, а до разминаване на данъчните стойности по отношение само на прехвърлените активи, тоест само в счетоводните отчети на дружеството — приобретател на активите.

9 С член 23 от decreto législativo № 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (Законодателен декрет № 41 относно неотложни мерки за оздравяване на публичните финанси и за заетостта в регионите в неравностойно положение) от 23 февруари 1995 г. (GURI № 45 от 23 февруари 1995 г., наричан по-нататък „Законодателен декрет № 41/1995“) италианският законодател за пръв път признава на дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени по силата на Закон № 218/1990, възможността да преобразуват данъчната стойност на прехвърлените активи и тази на акциите, придобити от дружествата приобретатели, за да ги изравнят с по-високите отчетни стойности на тези активи и акции и по този начин да премахнат разминаването на данъчните стойности и да гарантират, че облагането с данък на резерва, задължително образуван в счетоводните отчети на предприятието прехвърлител, няма да се отлага. Това преобразуване е обусловено от заплащането от приобретателя на активите на заместващ данък със ставка от 14 % за преобразуването единствено на данъчната стойност на получените активи или от 18 % за преобразуването не само на данъчната стойност на тези активи, но също и на придобитите от предприятието прехвърлител акции. Ако бъде упражнена възможността за преобразуване, тя трябва да обхване всички прехвърлени активи в рамките на преструктурирането, извършено съгласно Закон № 218/1990, без да включва други активи, чиято данъчна стойност е по-ниска от отчетната.

10 Тъй като Директива 90/434 е приложима само по отношение на преструктурирането на дружества от различни държави членки, с decreto législativo № 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (Законодателен декрет

№ 358 относно реорганизиране на корпоративния данък, с който се облагат прехвърлянето и разпореждането с части от предприятия, сливането, разделянето и размяна на дялови участия) от 8 октомври 1997 г. (GURI № 249 от 24 октомври 1997 г., наричан по-нататък „Законодателен декрет № 358/1997“) Италианската република самостоятелно включва в режима на данъчен неутралитет и преструктурирането на предприятия, установени на нейна територия, като същевременно им предлага алтернатива за незабавно облагане на печалбата.

11 Режимът на данъчен неутралитет е предвиден в член 4 от Законодателен декрет № 358/1997. Въз основа на този режим прехвърлянето на активите на част от дадено предприятие между дружества в Италия е неутрално от данъчна гледна точка, при условие че данъчната стойност на прехвърлените активи се възприеме за акциите, получени от дружествата прехвърлители, а за придобитите активи се възприеме данъчната им стойност към момента, в който са били собственост на дружеството прехвърлител (прехвърляне при режим на данъчен неутралитет).

12 Следователно режимът на данъчен неутралитет по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 въвежда, както режима по Закон № 218/1990, двойно разминаване на данъчните стойности спрямо отчетните стойности, тоест по отношение както на прехвърлените активи (в счетоводните отчети на дружеството приобретател), така и на придобитите в замяна акции (в счетоводните отчети на предприятието прехвърлител).

13 Във връзка с алтернативата за незабавното облагане на печалбата член 3 от Законодателен декрет № 358/1997 предвижда при преструктуриране да се заплаща заместващ данък със ставка от 19 % върху реализираната печалба. Предвид данъчното признаване на печалбата няма разминаване на данъчните стойности спрямо отчетните стойности на активите (прехвърляне при режим на счетоводен неутралитет).

14 С legge № 342 su misure in materia fiscale (Закон № 342 относно данъчни мерки) от 21 ноември 2000 г. (редовна притурка към GURI № 276 от 25 ноември 2000 г., наричан по-нататък „Закон № 342/2000“) италианският законодател въвежда три временни режима.

15 Първият режим, произтичащ от член 10 от Закон № 342/2000, цели преоценката на определени активи на предприятията. Тази разпоредба позволява на предприятията да „преоценят материалните и нематериалните активи, с изключение на тези, към чието производство или търговия е насочена дейността на предприятието, както и участието в контролирани или свързани дружества съгласно член 2359 от Гражданския кодекс, когато това участие е под формата на дълготрайни активи, отразени в отчета за финансовата година, приключила най-късно на 31 декември 1999 г.“

16 Съгласно член 12 от Закон № 342/2000 този режим на преоценка налага плащането върху по-високите стойности, вписани в счетоводните отчети вследствие на преоценката, на заместващ данък със ставка от 19 % за активи, които могат да се амортизират, и от 15 % за активи, които не могат да се амортизират.

17 Вторият режим, произтичащ от член 14 от Закон № 342/2000, цели по отношение на активите, споменати в член 10 от Закон № 342/2000, данъчните стойности да се преобразуват, за да се изравнят с по-високите отчетни стойности, вписани в счетоводните отчети. Така член 14 предвижда, че „[р]азпоредбите на член 12 [могат] да се приложат за признаването, за целите на облагането на доходите на физически лица, на корпоративното подоходно облагане и местния данък върху производствените дейности, на по-високите стойности, вписани в споменатите в член 10 […] счетоводни отчети, на посочените в същия член 10 активи“.

18 Ако преоценката по член 10 от Закон № 342/2000, която има счетоводен характер, но и данъчен резултат, се комбинира с преобразуването по член 14 от същия закон, което има данъчен характер, те биха довели до „данъчна“ преоценка, представляваща преоценка на отчетните стойности, вписани в счетоводните отчети като текущи стойности, и изравняване на разминаващите се данъчни стойности с така преоценените отчетни стойности.

19 Третият режим цели приравняването на данъчните стойности към отчетните стойности, вписани в счетоводните отчети на дружества, преструктурирани по Закон № 218/1990 или по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997. Членове 17—19 от Закон № 342/2000 предвиждат в това отношение:

„Член 17

1. Дружествата, за които са предназначени активите, посочени в член 7, параграфи 2 и 5 от [Закон № 218/1990] […] могат да приложат [заместващ] данък със ставка от 19 % върху разликата между стойността на придобитите при прехвърлянето активи и тяхната призната за данъчни цели стойност. Стойността на притежаваните активи е стойността, произтичаща от отчета за финансовата година, приключила преди датата на влизане в сила на настоящия закон.

2. Разликата, подлежаща на облагане с посочения в параграф 1 заместващ данък, се разглежда като призната за данъчни цели цена на активите, към които тази разлика може да бъде отнесена, считано от финансовата година, следваща посочената в параграф 1. Същата тази разлика се разглежда като призната за данъчни цели цена на акциите, придобити от предприятието прехвърлител, в рамките на тяхната стойност, отбелязана в счетоводните отчети за финансовата година или за текущия период на управление към момента на приключване на финансовата година, посочена в параграф 1. Вследствие на това натрупаният

резерв или капитал с оглед на най-високите стойности, вписани при прехвърлянето, се разглежда като облагаем до същия размер […]

3. Дружествата, посочени в параграф 1, могат да приложат вместо заместващия данък, посочен в същия параграф, заместващ данък от 15 %. В този случай разликата, подлежаща на облагане със заместващ данък, не е призната за данъчни цели за предприятието или образуването прехвърлител.

[…]

5. Прилагането на заместващ данък трябва да бъде поискано в данъчната декларация за текущия период на облагане към датата на влизане в сила на настоящия закон. Заместващият данък е платим най-много на три годишни вноски в еднакъв размер […]

Член 18

1. По отношение на дружествата, които са извършили сделки по прехвърляне на активи по смисъла на член 7, параграф 5 от [Закон № 218/1990], разликата между стойността на придобитите акции и тяхната призната за данъчни цели стойност се счита за реализирана, при условие че подлежи съгласно условията и в сроковете, предвидени в член 17, на облагане със заместващ данък […] със ставка от 19 %. За стойност на акциите се приема стойността, произтичаща от счетоводния отчет за финансовата година, приключила преди датата на влизане в сила на настоящия закон.

2. Разликата, подлежаща на облагане със заместващия данък съгласно параграф 1, се разглежда като призната за данъчни цели цена на придобитите акции. Натрупаният резерв или капитал с оглед на най-високите стойности, вписани при прехвърлянето, се разглежда като облагаем до размера, съответстващ на горепосочената разлика, от който е приспаднат заместващият данък. Тази разлика не се счита за признат за данъчни цели разход за дружествата — приобретатели на активите […]

Член 19

Разпоредбите на член 17 се прилагат и по отношение на приобретателите на активите, посочени в член 4, параграф 1 от [Законодателен декрет № 358/1997]“.

20 Член 20 от Закон № 342/2000 предвижда подробни правила за заместващия данък, който се заплаща върху печалбите, и съответния данъчен кредит в полза на акционерите, получаващи дивиденти от признатите печалби.

21 С член 3, параграф 1 от legge № 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (Закон № 448 за приемане на разпоредби относно изготвянето на годишния и многогодишния държавен бюджет (Закон за бюджета за 2002 г.) от 28 декември 2001 г. (редовна притурка към GURI № 301 от 29 декември 2001 г., наричан по-нататък „Закон № 448/2001“) италианският законодател удължава срока на прилагане на режимите за преоценка и за преобразуване, установени в членове 10 и 14 от Закон № 342/2000, по отношение на активите, произтичащи от счетоводния отчет за финансовата година, приключила преди 31 декември 2000 г., при условие че се плати заместващият данък без промяна в ставките — 19 % за активи, които могат да се амортизират, и 15 % за активи, които не могат да се амортизират.

22 С член 3, параграф 11 от Закон № 448/2001 италианският законодател удължава срока на прилагане на режима за преобразуване, предвиден в членове 17—19 от Закон № 342/2000, по отношение на активите, произтичащи от счетоводния отчет за текущата финансовата година към 31 декември 2001 г., и определя ставките на заместващия данък на 12 % и на 9 % според възприетия обхват на преобразуване.

23 Италианската система на корпоративния данък е реформирана през 2003 г. с decreto législativo № 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, № 80 (Законодателен декрет № 344 относно реформата на корпоративния данък по силата на член 4 от Закон № 80 от 7 април 2003 г.) от 12 декември 2003 г. (редовна притурка към GURI № 291 от 16 декември 2003 г.).

24 С legge № 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (Закон № 350 за приемане на разпоредби относно изготвянето на годишния и многогодишния държавен бюджет (Закон за бюджета за 2004 г.) от 24 декември 2003 г. (редовна притурка към GURI № 299 от 27 декември 2003 г., наричан по-нататък „Закон № 350/2003“) италианският законодател удължава още веднъж срока на прилагане на режимите за преоценка и за преобразуване, предвидени в Закон № 342/2000.

25 Член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 предвижда:

„В член 10 [от Закон № 342/2000] изразът „приключила най-късно на 31 декември 1999 г. се заменя с "приключила най-късно на 31 декември 2002 г. Заместващият данък, дължим въз основа на посочените в настоящия параграф разпоредби, трябва да бъде внесен на три годишни вноски, преди изтичане на срока за окончателно изплащане на корпоративния данък, съгласно следните съответни размери: 50 % през 2004 г., 25 % през 2005 г. и 25 % през 2006 г.“

26 Следователно тази разпоредба изменя член 10 от Закон № 342/2000, за да позволи на предприятията да използват механизма за доброволна преоценка на активите, включени в счетоводния отчет за финансовата година, приключила най-късно на 31 декември 2002 г.

27 Тази разпоредба също така позволява на предприятията да се ползват от режима за преобразуване, предвиден в член 14 от Закон № 342/2000. Всъщност член 14 им дава възможност да се ползват от режима за преобразуване за същите активи като тези, които могат да бъдат предмет на механизма за преоценка, предвиден в член 10 от Закон № 342/2000. Вследствие на това на всички предприятия е предоставена възможността да премахнат разминаването между данъчната стойност и отчетната стойност на активите посредством плащането на заместващ данък от 19 % за преобразуване на активи, които могат да се амортизират, и от 15 % за преобразуване на активи, които не могат да се амортизират.

28 Член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предвижда:

„Разпоредбите, предвидени в членове 17, 18 и 20 от [Закон № 342/2000], могат да бъдат приложени и по отношение на активите, произтичащи от счетоводния отчет за текущата финансова година към 31 декември 2003 г. В този случай ставката на заместващия данък от 19 % се понижава на 12 % и ставката от 15 % се понижава на 9 %. Заместващият данък, който следва да се заплати съгласно разпоредбите, посочени в настоящия параграф, трябва да бъде внесен на три годишни вноски, без да се начислява лихва, преди изтичане на срока за окончателно изплащане на корпоративния данък, съгласно следните съответни размери: 50 % през 2004 г., 25 % през 2005 г. и 25 % през 2006 г. Прилагането на заместващ данък трябва да бъде поискано в данъчната декларация за периода на облагане, през който са освободени стойностите“.

29 Тази разпоредба, с която се удължава срокът на прилагане на членове 17, 18 и 20 от Закон № 342/2000 и се понижава ставката на заместващия данък на 12 % и на 9 % според обхвата на преобразуване, не удължава срока на прилагане на член 19 от този закон относно възможността за преобразуване на прехвърлянето на активи на дружества, извършено в съответствие с режима на данъчен неутралитет, предвиден в член 4 от Законодателен декрет № 358/1997.

Административното производство и обжалваното решение

30 След като извършва предварителна проверка на член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 и установява, че тази разпоредба включва държавна помощ, несъвместима с общия пазар, Комисията на Европейските общности уведомява Италианската република с писмо от 30 май 2007 г. за решението си да открие официалната процедура по разследване, предвидена в член 88, параграф 2 ЕО (наричано по-нататък „решението за откриване“). Това решение е публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* от 7 юли 2007 г. (ОВ C 154, стр. 15).

31 В отговор на поканата за представяне на становища, отправена с решението за откриване към Италианската република и към заинтересованите страни, Комисията получава становището на Италианската република, както и по-специално на банкова група Paribas, към която принадлежи Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).

32 На 11 март 2008 г. Комисията приема Решение 2008/711/ЕО относно държавна помощ C 15/07 (ex NN 20/07), приведена в действие от Италия, за данъчни стимули в полза на дадени преструктурирани банки (ОВ L 237, стр. 70, наричано по-нататък „обжалваното решение“).

33 След като описва в обжалваното решение правните норми, уреждащи данъчното облагане на капиталовите печалби в италианската данъчна система (съображения 13—56 от обжалваното решение), административното производство и становищата на Италианската република и на заинтересованите страни (съображения 57—79 от обжалваното решение), Комисията пристъпва към преценка на член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 с оглед на разпоредбите относно държавните помощи.

34 След като установява, че е изпълнено условието за наличие на държавна помощ, свързано с използването на държавни ресурси (съображение 81 от обжалваното решение), Комисията проверява условието, свързано с наличието на селективно предимство и неговата обоснованост с оглед на естеството на системата (съображения 82—107 от обжалваното решение).

35 В този контекст Комисията припомня своето становище, съгласно което режимите на данъчен неутралитет, установени със режимите на Закон № 218/1990 и с член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, не представляват държавни помощи, тъй като според нея отлагането на данъчното облагане във връзка с приложения данъчен неутралитет всъщност е оправдано от вътрешноприсъщата логика на данъчната система (съображения 82—86 от обжалваното решение).

36 Що се отнася до режима за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, Комисията счита, че той дава право на повишаване на данъчната основа, върху която би трябвало да се начислява корпоративен данък с обичайна ставка, ако не беше предвидена възможност за заплащане на специфичен заместващ данък като разглеждания в настоящия случай. Според Комисията определянето на заместващ данък с по-ниска ставка може по принцип да бъде обосновано като техническа мярка за улесняване на данъчното признаване на капиталовите печалби (съображение 87, първо и второ изречение от обжалваното решение).

37 Тя обаче добавя, че подобно благоприятно данъчно преобразуване може да бъде обосновано единствено ако е обективно приложимо при същите условия за всички сходни данъчни признавания на капиталови печалби, като например породените от други преструктурирания, които не попадат в обхвата на Закон № 218/1990, включително преструктурираният, свързани с други кредитни институции (съображение 88 от обжалваното решение).

38 Комисията счита, че преобразуванията, предвидени в Закон № 342/2000 и Закон № 448/2001, достъпни чрез заплащането на заместващ данък при равни условия за всички предприятия, които пожелаят да признаят реализираните исторически печалби, които са временно непризнати по смисъла на съответните разпоредби от Закон № 218/1990 и от Законодателен декрет № 358/1997, представляват общи данъчни мерки, обосновани от логиката на данъчната система, и следователно не представляват държавни помощи (съображение 89 от обжалваното решение).

39 За сметка на това Комисията смята, че преобразуването за данъчни цели, предвидено в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не е обща мярка, тъй като се прилага за капиталовите печалби, реализирани от някои кредитни институции само вследствие на преструктурираният, осъществени съгласно Закон № 218/1990 (съображения 90 и 93 от обжалваното решение).

40 Комисията смята, че разглежданият данъчен режим предоставя предимство, което се изразява в разликата между действително платения данък за преобразуване на стойността на активите и данъка, който би бил платен обичайно, ако същото преобразуване се извършва при липса на посочения член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 (съображение 91 от обжалваното решение); тя посочва освен това, че заместващият данък е изплатен на три годишни вноски, без да се начислява лихва, докато обичайният данък трябвало да се плати изцяло през 2004 г. (съображение 92 от обжалваното решение).

41 Комисията посочва становищата на заинтересованите страни, според които, на първо място, никое от предприятията, ползващи се от този режим, нямало да приеме да преобразува стойността на активите си, ако знае, че те ще бъдат обложени с обичайния корпоративен данък, на второ място, дружествата, които не са преструктурирани по Закон № 218/1990, се възползвали от имплицитния режим за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 при общите и еднакви по същество условия, установени в член 14 от Закон № 342/2000, и на трето място, трябвало да се вземат предвид данъците, платени към момента на първоначалните прехвърляния, вследствие на което в действителност нямало никакво предимство (съображения 94 и 95 от обжалваното решение).

42 Комисията обаче „поддържа становището, че [предвиденият] по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 [режим] за данъчно преобразуване на стойности, които се разминават вследствие на данъчно неутрални преструктурирания, е по-скоро [режим] за данъчна преоценка, [който] позволява да се реализират [пренесените] печалби от коригирането на данъчната стойност на активите, собственост на дружествата [приобретатели], до тяхната текуща стойност“. Комисията „смята, че [двата режима] не са сравними, но от друга страна, е на мнение, че [режимът] за данъчна преоценка по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 не е равносто[ен] на данъчното преобразуване, предвидено в член 2, параграф 26 от същия този закон, като се отчетат разликите между ставките на законно установения заместващ данък по [двата режима]“ (съображение 96 от обжалваното решение).

43 Поради това Комисията заключава, че дружествата, които са преобразували данъчните стойности на своите активи в съответствие с член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, са се ползвали от специфично данъчно предимство, което се изразява в разликата между данъка при обичайна ставка върху признатите печалби и специфичния заместващ данък върху същите печалби (съображение 97 от обжалваното решение).

44 След като изтъква довода на заинтересованите страни, че по-ниската ставка на заместващия данък, предвидена в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не била селективна, тъй като била оправдана от специфичните правни и фактически обстоятелства във връзка с облагането на капиталовите печалби, произтичащи от осъществени съгласно Закон № 218/1990 преструктурирания, и че след толкова много години Италианската република нямала основание да обложи тези печалби по същия начин както капиталовите печалби, реализирани в резултат на други преструктурирания на дружества (съображение 98 от обжалваното решение), Комисията приема, че независимо от своите особености режимът за частичен данъчен неутралитет, предвиден в Закон № 218/1990, по същество е еквивалентен на режима за пълен данъчен неутралитет, предвиден в Законодателен декрет № 358/1997, и че италианският законодател следвало да приложи еднакво третиране, когато през 2003 г. взел решение за данъчното признаване на пренесените капиталови печалби (съображение 99 от обжалваното решение).

45 В съображение 100 от обжалваното решение Комисията освен това приема, че не може да се счита, че приложената по-ниска данъчна ставка само компенсира по-неблагоприятното данъчно третиране на печалбите, разпределени на акционерите като дивиденти, от банковите преструктурирания по Закон № 218/1990 в сравнение с облагането на разпределените като дивиденти печалби, произтичащи от други преструктурирания при режима на данъчен неутралитет. Според Комисията този възглед не може да бъде възприет, тъй като прилагането на различни заместващи данъци върху капиталовите печалби не може винаги да бъде обосновано с различните данъчни тежести, приложими при разпределянето на пренесените капиталови печалби като дивиденти. Комисията отбелязва, че приемането на тази обосновка на практика би довело до разрешаване на прилагането на различни ставки на корпоративния данък за някои дружества само защото същите са участвали в определени видове преструктурирания, предпочитани от държавата.

46 От друга страна, Комисията смята, че данъчното предимство, произтичащо от прилагането на режима за данъчно преобразуване, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не може да се счита за „de minimis“, че твърдяната

малка стойност на предимството сама по себе си не е достатъчна, за да се отхвърли квалификацията като помощ, и че впрочем не може да се прави позоваване на изключението „de minimis“, когато става въпрос за непрозрачна мярка за помощ (съображения 101 и 102 от обжалваното решение).

47 В допълнение Комисията смята, че режимът за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не се изразява в приспособяване на общата система към своеобразните особености на банковия сектор, а по-скоро в селективно предимство, което има за последица повишаване на конкурентоспособността на кредитните институции, участващи в определени преструктурирания по силата на Закон № 218/1990. Освен това този режим не бил просто повторение на режима, установен със Закон № 342/2000, тъй като преобразуването по Закон № 350/2003 имало по-ограничен обхват в сравнение с общото преобразуване по Закон № 342/2000 (съображения 105 и 106 от обжалваното решение).

48 Комисията заключава, че предимството, предоставено на определени кредитни институции по силата на Закон № 350/2003, което се изразява в специфичен заместващ данък върху печалбите, реализирани от определени прехвърляния на активи, вместо обичайната данъчна ставка, е специфично и не е обосновано от естеството на данъчната система (съображение 107 от обжалваното решение).

49 След като установява, че са изпълнени условията, свързани с нарушаването на конкуренцията и засягането на търговията между държавите членки (съображения 108—110 от обжалваното решение), и че не е приложима никоя от дерогациите, предвидени в член 87, параграфи 2 и 3 ЕО (съображения 111—116 от обжалваното решение), Комисията заключава, че разглежданият режим е несъвместим с общия пазар (съображение 117 от обжалваното решение).

50 Комисията смята, че тъй като става въпрос за неправомерна държавна помощ, следва да се разпореди възстановяване, но според нея това възстановяване следва да засяга „само данъците, платени в недостиг на това, което [предприятията, ползващи се от режима, щели да платят, ако били приложили друг данъчен режим, съществуващ] по това време“. Комисията смята, че в конкретния случай прилагането на алтернативния режим за данъчна преоценка, предвиден в член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, не е чисто хипотетичен вариант, а разумен избор, който би могъл да се използва от съответните получатели, желаещи да признаят действителната данъчна стойност на своите активи (съображение 118 от обжалваното решение). Всъщност Комисията установява, че макар преобразуванията и преоценките да се различават едни от други, ако по това време режимът за преобразуване не е съществувал, съответните кредитни институции вероятно са щели да изберат общия режим за преоценка по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 (съображение 119 от обжалваното решение).

51 Ето защо Комисията заключава, че възстановяването трябва да се извърши само по отношение на разликата между данъка, платим за преоценка на активите в съответствие с член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, и действително платения данък по член 2, параграф 26 от същия закон (съображение 120 от обжалваното решение).

52 Ето защо Комисията решава следното:

„Член 1

[Дерогиращият данъчен режим, който Италианската република] е привела в действие съгласно член 2, параграф 26 от Закон 350/2003, представлява държавна помощ и е несъвместим с общия пазар.

Член 2

[Италианската република] е длъжна да отмени [режима, посочен] в член 1.

Член 3

1. [Италианската република] взема всички необходими мерки за възстановяване от страна на получателите на помощта, отпусната чрез изплащане на заместващия данък, предвиден по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 във връзка с данъчното признаване на капиталовите печалби, породени от преструктурираният, осъществени съгласно Закон № 218/1990, която е отпусната на получателите неправомерно.

2. Сумата за възстановяване се ограничава до разликата между данъка, който получателите биха платили, ако бяха приложили [режима] за данъчна преоценка съгласно член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, и данъка, платим съгласно член 2, параграф 26 от същия закон […]

3. Възстановяването се извършва без забавяне и в съответствие с процедурите на националното законодателство, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на решението.

[…]

Член 5

Адресат на настоящото решение е Италианската република“.

Производство и искания на страните

53 Жалбоподателите, BNP Paribas (наричана по-нататък „BNP“) и BNL подават настоящата жалба в секретариата на Общия съд на 14 август 2008 г.

54 Въз основа на доклада на съдията докладчик Общият съд (пети състав) решава да започне устната фаза на производството. Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд устни въпроси са изслушани в съдебното заседание от 21 януари 2010 г.

55 Жалбоподателите молят Общия съд:

— да обяви жалбата за допустима,

— да отмени обжалваното решение.

56 Комисията моли Общия съд:

— да отхвърли жалбата като недопустима,

— при условията на евентуалност да отхвърли жалбата като неоснователна,

— да осъди жалбоподателите да заплатят съдебните разноски.

От правна страна

По допустимостта

Доводи на страните

57 Без да повдига възражение за недопустимост с отделна молба съгласно член 114, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд, Комисията оспорва допустимостта на жалбата. Всъщност обжалваното решение, с което тя определя разглеждания данъчен режим като неправомерна и несъвместима с общия

пазар схема за държавна помощ и разпорежда на Италианската република възстановяването на отпуснатата помощ, било акт с общо приложение. Според Комисията обстоятелството, че жалбоподателите са действителни получатели по схемата, не можело да им предостави качеството на лично засегнати лица, чиято жалба за отмяна е допустима.

58 Комисията основава възраженията си на практиката на Съда и на Общия съд, които многократно обявяват за недопустими жалбите, подадени от действителни или потенциални получатели по схеми за помощи срещу решения, с които тези схеми се обявяват за несъвместими с общия пазар.

59 Комисията отчита и решенията на Общия съд, с които, напротив, се обявяват за допустими определени жалби, подадени от получатели по признати за несъвместими схеми за помощи, с довода че жалбоподателите били задължени да възстановят помощите, предоставени им въз основа на тези схеми. Тя обаче изразява съмнение, че тази съдебна практика спазва принципите, ръководещи подаването на жалби за отмяна от частноправни субекти.

60 При условията на евентуалност, в случай че Общият съд счете, че качеството на действителен получател позволява жалбата да се обяви за допустима, Комисията твърди по същество, че BNL не е процесуално легитимирана поради невъзможността да се счита за действителен получател по разглежданите мерки, тъй като дружеството, притежаващо предприятието, на което към съответния момент са прехвърлени активи в рамките на режима на данъчен неутралитет по член 7 от Закон № 218/1990 (наричано по-нататък „предишната BNL“), е включено в BNP. Фактът, че на BNL е прехвърлена банковата дейност на предишната BNL, нямал нищо общо с получаването на помощта и с нейното възстановяване. Отново при условията на евентуалност, ако поради неизвестни на Комисията факти се окажело, че BNL, а не BNP трябва да възстанови помощите, жалбата щяла да бъде недопустима, доколкото е подадена от BNP.

61 Жалбоподателите оспорват доводите на Комисията. Съдебната практика ясно признавала личния интерес на действителните получатели на помощите, отпуснати по схеми за държавни помощи, разглеждани в решение на Комисията, с което те се обявяват за несъвместими с общия пазар и на държавата членка се налага задължението да си възстанови предоставените помощи.

62 Що се отнася до довода, представен от Комисията при условията на евентуалност, той не бил относим, тъй като при всички случаи жалбата била допустима по отношение на поне единия от двамата жалбоподатели.

Съображения на Общия съд

63 Следва да се посочи, че дадено физическо или юридическо лице може да подаде жалба за отмяна срещу решение, адресирано до друго лице, ако посоченото решение го засяга пряко и лично.

64 Съгласно постоянната съдебна практика физическо или юридическо лице, което не е адресат на дадено решение, може да твърди, че е лично засегнато от това решение, само ако то го засяга поради някои присъщи на него качества или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица и така го индивидуализира по същия начин като адресат (Решение на Съда от 15 юли 1963 г. по дело Plaumann/Комисия, 25/62, Recueil, стр. 197, 223 и Решение на Съда от 2 април 1998 г. по дело Greenpeace Council и др./Комисия, C-321/95 P, Recueil, стр. I-1651, точки 7 и 28).

65 В този смисъл Съдът е постановил, че по принцип не е допустима жалба за отмяна, подадена от предприятие срещу решение на Комисията, с което се забранява схема за помощи в даден сектор, ако то е засегнато от решението само поради принадлежността си към въпросния сектор и качеството си на потенциален получател по тази схема за помощи. Действително по отношение на това предприятие такова решение представлява обща мярка, която се прилага в обективно определени случаи и поражда правни последици спрямо категория лица, предвидени общо и абстрактно (вж. Решение на Съда от 29 април 2004 г. по дело Италия/Комисия, C-298/00 P, Recueil, стр. I-4087, точка 37 и цитираната съдебна практика, както и Решение на Съда от 17 септември 2009 г. по дело Комисия/Koninklijke Friesland Campina, C-519/07 P, Сборник, стр. I-8495, точка 53; в този смисъл вж. също Решение на Съда от 2 февруари 1988 г. по дело Van der Kooy и др./Комисия, 67/85, 68/85 и 70/85, Recueil, стр. 219, точка 15).

66 Съдът обаче също е постановил в Решение от 19 октомври 2000 г. по дело Италия и Sardegna Lines/Комисия (C-15/98 и C-105/99, Recueil, стр. I-8855, точки 34 и 35), че щом като предприятието жалбоподател не е засегнато от решението, предмет на това дело, само като предприятие в сектора на корабоплаването в Сардиния, потенциален получател по схемата за помощи на сардинските собственици на кораби, но и като действителен получател на индивидуална помощ, предоставена в рамките на тази схема и чието възстановяване е разпоредено от Комисията, то е лично засегнато от решението и жалбата му срещу него е допустима (вж. също в този смисъл Решение по дело Италия/Комисия, точка 65 по-горе, точка 39).

67 При това положение е необходимо да се провери дали жалбоподателите имат качеството на действителни получатели на индивидуална помощ, предоставена в рамките на схема за помощи, чието възстановяване е разпоредено от Комисията (вж. в този смисъл Решение на Общия съд от 20 септември 2007 г. по дело Salvat père & fils и др./Комисия, T-136/05, Сборник, стр. II-4063, точка 70 и Решение на Общия съд от 4 март 2009 г. по дело Associazione italiana del risparmio gestito и Fineco Asset Management/Комисия, T-445/05, Сборник, стр. II-289, точка 49).

68 В писмените си становища пред Общия съд жалбоподателите изтъкват в това отношение три съображения, които не се оспорват от Комисията.

69 На първо място, докато все още е собственик на осъществяващото банкова дейност предприятие, на което са прехвърлени активи при режима на данъчен неутралитет съгласно Закон № 218/1990, в данъчната си декларация за 2003 г., подадена на 29 октомври 2004 г., предишната BNL се възползва от режима за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, за принадлежащите на това предприятие активи.

70 На второ място, на 1 октомври 2007 г. предишната BNL прехвърля банковата си дейност в Италия, включително и активите, по отношение на които е използвало посочения режим за преобразуване, на новоучреденото акционерно дружество Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), а именно вторият жалбоподател .

71 На трето място, в същия ден, веднага след прехвърлянето, предишната BNL се влива в BNP, първият жалбоподател, и в резултат на тази операция BNP поема правата и задълженията на предишната BNL и следователно замества предишната BNL във всичките ѝ правоотношения, включително и в образуваните преди вливането производства.

72 От тези съображения следва, че предимството, от което се ползва предишната BNL вследствие на спорния данъчен режим, е прехвърлено или на BNP при посочената в предходната точка операция по вливане, или на BNL при прехвърлянето на това дружество на банковата дейност на предишната BNL, и че поради това или BNP, или BNL трябва да се счита за действителен получател на помощта, отпусната съгласно разглежданата схема, и на това основание за лично засегнато от обжалваното решение.

73 В отговор на поставен от Общия съд въпрос жалбоподателите посочват, че вследствие на споменатото вливане BNP е действителният получател по спорната мярка, като това е отразено в протокола от съдебното заседание.

74 От посоченото следва, че BNP е лично засегната от обжалваното решение.

75 По отношение на условието за наличие на пряко засягане на този жалбоподател, следва да се приеме за установено, че с оглед на предвиденото в член 3 от обжалваното решение задължение за Италианската република да приеме всички необходими мерки за възстановяване от страна на получателите на помощта, отпусната чрез данъчния режим, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, този жалбоподател, в качеството си на действителен получател на помощта, е пряко засегнат от това решение.

76 Предвид посочените по-горе съображения настоящата жалба е допустима, доколкото е подадена от BNP.

77 В рамките на една и съща жалба процесуалната легитимация на другия жалбоподател не следва да се разглежда (вж. Решение на Общия съд от 3 септември 2009 г. по дело Cheminova и др./Комисия, T-326/07, Сборник, стр. II-4877, точка 68 и цитираната съдебна практика; вж. в този смисъл и Решение на Общия съд от 6 юли 1995 г. по дело AITEC и др./Комисия, T-447/93—T-449/93, Recueil, стр. II-1971, точка 82, Решение от 22 октомври 1996 г. по дело Skibsværftsforeningen и др./Комисия, T-266/94, Recueil, стр. II-1399, точки 51 и 52 и Решение от 6 март 2002 г. по дело Diputación Foral de Álava и др./Комисия, T-127/99, T-129/99 и T-148/99, Recueil, стр. II-1275, точка 52).

По съществото на спора

78 Жалбоподателите изтъкват две основания за отмяна. Първото основание е изведено от нарушение на член 87, параграф 1 ЕО, тъй като Комисията погрешно установила наличието на държавна помощ по отношение на режим, който не предоставя предимство по смисъла на тази разпоредба. Второто основание е изведено от неизпълнение на задължението за мотивиране поради фактическа грешка.

79 Следва да се започне с разглеждане на второто основание.

По второто основание, изведено от неизпълнение на задължението за мотивиране поради фактическа грешка

— Доводи на страните

80 Жалбоподателите твърдят, че в обжалваното решение Комисията пренебрегвала режима за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, който трябвало да бъде сравнен с режима за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003. По време на официалната процедура по разследване обаче както италианските органи, така и жалбоподателите посочили пред Комисията, че тя трябва да направи такова сравнение между двата режима, за да установи дали вторият режим като цяло предоставя някакво предимство в сравнение с първия.

81 Комисията обаче решила на практика да не прави такова сравнение, като се позовала само на констатацията, че през 2000 г. и през 2001 г. законодателят разширил обхвата на режима за преобразуване, първоначално прилаган само за предприятия, участващи в предвидените в Закон № 218/1990 преструктурирания, за да включи и дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени по силата на член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, докато Закон № 350/2003 вече не предвиждал подобно разширяване на обхвата. Комисията отхвърлила по принцип възраженията на италианските органи и на жалбоподателите, без да предостави в обжалваното решение какъвто и да било мотивиран отговор, и се ограничила с това да установи, че преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 било приложимо единствено за дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени по силата на Закон № 218/1990, а не за всички дружества, засегнати от прехвърляне на активи.

82 Обжалваното решение всъщност почивало на погрешното убеждение, че Закон № 350/2003 предвижда единствено режима за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, без да предвижда никакъв друг общо приложим режим за преобразуване. Тази позиция произтичала недвусмислено от съображение 96 от обжалваното решение.

83 Въпреки че член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 обаче изменил формулировката на член 10 от Закон № 342/2000 по такъв начин, че да се позволи на предприятията да ползват механизма за доброволна преоценка на активите, „вписани в счетоводния отчет за финансовата година, приключила най-късно на 31 декември 2002 г.“ Така член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 имплицитно предоставил право на същите предприятия да се ползват и от режима за преобразуване, предвиден в член 14 от Закон № 342/2000. Всъщност тази разпоредба им предоставяла възможността да се ползват от режима за преобразуване за същите активи, за които можел да се приложи механизмът за преоценка, предвиден в член 10 от Закон № 342/2000. Вследствие на това на всички предприятия била предоставена възможността да премахнат разминаването между данъчната стойност и отчетната стойност на активите чрез плащането на заместващ данък от 19 % за преобразуването на активи, които могат да се амортизират, и от 15 % за преобразуването на активи, които не могат да се амортизират.

84 Впрочем фактът, че режимът за преобразуване, предвиден в член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, бил действително приложен и достъпен за всички заинтересовани предприятия, се потвърждавал от материалите по преписката.

85 Жалбоподателите добавят, че ако Комисията била направила сравнение между режима за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 и този по член 2, параграф 25 от същия закон, щяла да установи, че първият режим не предоставя никакво икономическо предимство в сравнение с втория. Обосновката в писмената защита на Комисията на факта, че тя не е взела предвид последния режим за преобразуване, представлявала опит за последващо мотивиране и следователно била недопустима.

86 Комисията изтъква, че и тя счита, както жалбоподателите, че срокът на прилагане на член 14 от Закон № 342/2000 е удължен с член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003. Това обаче не засягало правилните мотиви, изложени в съображение 96 от обжалваното решение, съгласно които член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 удължава срока на прилагане на разпоредби, които по своята същност се различават от тези, чийто срок на прилагане е удължен с параграф 26 от същия член. Макар да било вярно, че в това съображение е могло по по-ясен начин да се посочат както преоценката, така и преобразуването, чиито срокове на прилагане били удължени с параграф 25, основният довод бил ясен и противопоставял „данъчното преобразуване на стойности, които се разминават вследствие на данъчно неутрални преструктурирания“ на „[реализирането на пренесените капиталови печалби] от коригирането на данъчната стойност на активите, собственост на дружествата приобретатели, до тяхната текуща стойност“.

87 Разликата между тези две положения освен това била обяснена в съображение 56 от обжалваното решение. Докато капиталовите печалби, свързани с прехвърлянията и преструктурираният на дружества, които се изразявали в замяна на активи, били реализирани, но пренесени, тези, които били „просто вписани“, не били свързани с „предходно реализиране“. Казано по друг начин,

преобразуванията, посочени в член 14 от Закон № 342/2000, се отнасяли до нереализираните капиталови печалби, които били напълно приравними на капиталовите печалби от преоценката, посочени в член 10 от същия закон, което обяснявало защо обективното приложно поле и ставките били еднакви за двата инструмента.

88 Това основно сходство между тези два инструмента било свързано с основанието за предвиждане на преоценките по член 10 от Закон № 342/2000 и на преобразуванията по член 14 от същия този закон и напълно ги отличавало от преобразуването на капиталовите печалби, които вече са реализирани при прехвърлянето и преструктурирането на дружествата, посочено в член 17 от същия закон.

89 Следователно не съществувала нито фактическата грешка, изтъкната от жалбоподателите, нито непълнотата на мотивите, до която водела тази грешка. Комисията счела, че преобразуването на капиталовите печалби, реализирани при прехвърлянето и преструктурирането на дружествата, което съгласно член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 било приложимо единствено за кредитните институции, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, можело да бъде сравнено само с подобните мерки с общо приложение, произтичащи от член 19 от Закон № 342/2000, които били в сила до този момент, но чийто срок на прилагане не бил удължен. Следователно Комисията можела да установи, че обсъжданото общо предимство е станало специфично, и правилно да заключи, че става въпрос за държавна помощ.

90 Накрая Комисията безспорно установила, че възстановяването трябва да се ограничи до разликата между, от една страна, данъка, платим за преоценката по член 10 от Закон № 342/2000 и за преобразуването на нереализираните капиталови печалби, посочени в член 14 от същия закон, като срокът на прилагане и на двете бил удължен с член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, и от друга страна, действително платения данък съгласно член 17 от Закон № 342/2000, чийто срок на прилагане бил удължен с член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003. Все пак, дори да се допуснело посоченото по-горе, ако този избор представлявал непоследователност в изложението на съображенията, от което се правел изводът за наличието на държавна помощ, тази непоследователност била в полза на получателите по схемата, сред които били и жалбоподателите, които нямали

никакъв интерес да я оспорят. Също така било ясно, че при отмяна поради непълнота на мотивите Комисията трябвало повторно да разгледа обсъжданата мярка и да приеме ново решение.

91 Комисията смята, че при всички случаи второто основание било неотносимо. От една страна, като се имало предвид, че жалбоподателите поддържат, че преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 и това по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 са два различни инструмента, макар да се основавали на съображения, различни от тези на Комисията, по-задълбоченото сравнение между двата инструмента не можело да промени заключенията, изложени в обжалваното решение.

92 От друга страна, както вече беше посочено, обжалваното решение ограничавало възстановяването до разликата между данъка, който получателите по спорната схема щели да платят, ако са приложили режима за данъчна преоценка по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, и действително платения данък по член 2, параграф 26 от същия закон. Нямало значение обаче, че в обжалваното решение се посочва единствено преоценката, тъй като двата инструмента, чийто срок на прилагане е удължен с член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 — преоценката и преобразуването — били обложени с еднаква ставка. Ето защо, макар след по-задълбочено разглеждане на преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 Комисията да заключавала, че това е обичайната данъчна ставка, с която трябвало да се сравнява преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, тя все пак щяла да установи, че предимството трябва да се счита за равно на разликата между двете ставки, и следователно да разпореди възстановяването в размер, идентичен на произтичащия от обжалваното решение.

— Съображения на Общия съд

93 Съгласно постоянната съдебна практика изискваните от член 253 ЕО мотиви трябва да са съобразени с естеството на съответния акт и по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на институцията, която издава акта, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, а на компетентната юрисдикция — да упражни своя контрол. Изискването за мотивиране следва да се преценява в зависимост от обстоятелствата по конкретния случай, по-специално в зависимост от съдържанието на акта, от естеството на изложените мотиви и от интереса, който адресатите или други лица, засегнати пряко и лично от акта, могат да имат от получаване на разяснения. Не се изисква мотивите да уточняват всички относими фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите на определен акт отговарят на изискванията на член 253 ЕО следва да се преценява с оглед не само на текста, но и на контекста, както и на съвкупността от правни норми, уреждащи съответната материя (вж. Решение на Съда от 2 април 1998 г. по дело Комисия/Sytraval и Brink's France, C-367/95 P, Recueil, стр. I-1719, точка 63 и цитираната съдебна практика).

94 Освен това, въпреки че Комисията не е длъжна в мотивите на решенията, които приема, за да осигури прилагането на правилата на конкуренцията, да отговори на всички фактически и правни въпроси, както и да посочи съображенията за вземане на такова решение, това не променя факта, че по силата на член 253 ЕО тя е длъжна да изложи поне фактите и правните съображения, които са от съществено значение в контекста на нейното решение, за да позволи по този начин на общностния съд и на заинтересованите страни да се запознаят с условията, при които е приложила Договора (вж. в този смисъл Решение на Общия съд от 15 септември 1998 г. по дело European Night Services и др./Комисия, T-374/94, T-375/94, T-384/94 и T-388/94, Recueil, стр. II-3141, точка 95 и цитираната съдебна практика).

95 По отношение на твърдението за нарушение, съгласно което в обжалваното решение Комисията не зачита режима за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, следва да се приеме за установено, че противно на твърдяното от жалбоподателите, Комисията не пренебрегва този режим, след като отбелязва в съображение 94, второ изречение от обжалваното решение, че „останалите дружества, които не са свързани с преструктурираният, осъществени по Закон № 218/1990, биха се възползвали от [имплицитния режим] за данъчно преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 при еднакви по същество условия, принципно [установени] в член [14] от Закон № 342/2000".

96 Всъщност, както впрочем признава Комисията, макар в съображение 96 от обжалваното решение да е можело по по-ясен начин да се посочи преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, това не променя факта, че изложените в това съображение разсъждения отговарят на доводите на заинтересованите страни.

97 В това съображение Комисията поддържа, че „[предвиденият в] член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 [режим] за данъчно преобразуване на стойности, които се разминават вследствие на данъчно неутрални преструктурирания, е по-скоро [режим] за данъчна преоценка, [който] позволява да се реализират [пренесените] печалби от коригирането на данъчната стойност на активите, собственост на дружествата [приобретатели]".

98 Това съображение, което трябва да се разглежда във връзка с изложеното в съображения 16—19 и 56 от обжалваното решение, ясно изразява позицията на Комисията, според която преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 не е релевантно, тъй като то представлява само удължаване на срока на преобразуването, предвидено в член 14 от Закон № 342/2000, което не цели да гарантира преобразуването на стойности, разминаващите се вследствие на данъчно неутрални операции, като например преструктурираният.

99 Според Комисията преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, както преобразуването по член 14 от Закон № 342/2000, чийто срок на прилагане е удължен с първата разпоредба, е предназначено да преобразува активите с разминаващи се стойности не само при предходно преструктуриране на предприятия, но и при предходна преоценка, в рамките на която „[з]а да избегне плащането на данъци върху печалби, все още нереализирани в брой, данъчната система обикновено [пренася] данъчната печалба, като поддържа данъчна стойност на активите, по-ниска от тяхната [преоценена] отчетна стойност“ (съображение 18, трето изречение от обжалваното решение). С други думи и според израза, употребен от Комисията в нейната писмена защита, режимът на преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 се отнася не до реализираните, но пренесени капиталови печалби, а до тези, които са „просто вписани“, тоест не са свързани с „предходно реализиране“.

100 От посочените по-горе съображения следва, че Комисията далеч не пренебрегва довода на заинтересованите страни, изведен от режима за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, а е отговорила на този довод и надлежно е мотивирала отговора си, че режимът за преобразуване не бил релевантен.

101 Следователно настоящото основание трябва да се отхвърли.

По първото основание, изведено от нарушение на член 87, параграф 1 ЕО

— Доводи на страните

102 Жалбоподателите твърдят, на първо място, че режимът за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставя икономическо предимство на дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени по силата на Закон № 218/1990.

103 Първо, обичайният режим на облагане на печалбите на предприятията не бил валиден критерий за сравнение, за да се определи дали преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предоставя икономическо предимство.

104 Всъщност като се имало предвид, че италианската данъчна система не предвижда възможност за доброволно преобразуване, разглежданите дружества при всички случаи не можели доброволно да преобразуват своите активи и да платят обичайния данък върху стойността на преобразуваните активи. Що се отнасяло до възражението, че обичайният режим на облагане е валиден критерий за сравнение, като се имало предвид, че тези дружества са щели да подлежат на обичайното данъчно облагане, ако са прехвърлили своите активи, било очевидно, че ако прехвърлянето е водело до подобни данъчни последици, разглежданите предприятия са нямали никакъв интерес да го извършат. При всички случаи, макар обичайното облагане при прехвърляне несъмнено да премахвало разминаването по отношение на активите, то нямало последици за разминаването по отношение на акциите, придобити от предприятието прехвърлител.

105 При всички случаи, дори да се допуснело, че обичайният режим на облагане представлява валиден критерий за сравнение, следвало да се приеме за установено, че преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставя никакво действително икономическо предимство в сравнение с този режим.

106 Всъщност икономическото предимство, произтичащо от намалените данъчни ставки, приложими в рамките на това преобразуване, било напълно обезсилено от изискването за незабавно плащане (при преобразуването) на данък, който иначе щял да бъде платен по-късно (при евентуалното разпореждане) или дори нямало да бъде платен (при липса на разпореждане). Освен това, предвид задължителното прилагане на преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 за всички активи, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по смисъла на член 7 от Закон № 218/1990, следвало да се дължи заместващ данък също и за активите, за които не се предвижда разпореждане (недвижими вещи, свързани с упражняването на банкова дейност), както и за активите, при които капиталовите печалби биха били почти напълно освободени от облагане с обичайния данък при разпореждане (участия под формата на дълготрайни финансови активи).

107 Също така не било вярно, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предоставя предимство на дружествата приобретатели поради плащането на заместващ данък на три вноски, без да се начислява лихва, докато обичайният данък бил платим незабавно. Всъщност при разпореждане с активи данъкът върху печалбата можел да бъде разпределен на пет данъчни периода, без да се начислява лихва, което било дори по-благоприятно от режима по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003.

108 В крайна сметка режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставял икономическо предимство. Впрочем това обяснявало защо всички дружества — приобретатели на активи, прехвърлени по силата на Закон № 218/1990, не прибегнали незабавно към режима за преобразуване, когато той бил предложен през 2001 г., което принудило законодателя да удължи срока за прилагане на този режим през 2003 г. Предимството от преобразуването се състояло

единствено в опростяването на административното управление и счетоводното отчитане чрез отмяната на двойната система на отчетни и данъчни стойности.

109 Второ, режимът за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, както и обичайното облагане, не можел да служи за критерий за сравнение, за да се определи наличието на икономическо предимство, тъй като характеристиките на този режим се различавали от тези на режима за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003.

110 Всъщност преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 не позволявало да се преобразува данъчната стойност на активите, притежавани от други дружества, различни от дружеството, което използва този режим, докато преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 позволявало да се сложи край на двойното разминаване. Освен това преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не позволявало нито преобразуването на други активи, освен прехвърлените при режима на данъчен неутралитет, нито избора на активите, които да бъдат преобразувани, за разлика от преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, което позволявало не само преобразуването на всички активи, независимо от причината за разминаването на техните стойности, но също и избора на активите, които да бъдат преобразувани.

111 При всички случаи, дори да се приемело, че е възможно сравнение между тези два режима на преобразуване, преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставяло никакво икономическо предимство в сравнение с преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003.

112 Действително ставката на заместващия данък, дължим за преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, била по-ниска от ставката на данъка, дължим за преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003. Все пак общата данъчна тежест по тези два режима по същество съвпадала, тъй като

се вземали предвид всички корпоративни данъци върху капиталовите печалби, произтичащи от прехвърлянето на активи между двете страни, а именно между предприятието прехвърлител и предприятието — приобретател на тези активи. Дори независимо от това съображение, разликите между ставката на заместващия данък, дължим съгласно режима за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, и ставката на данъка, дължим за преобразуването по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, се обосновавали и от съображението, че първата от тези разпоредби налагала преобразуването на данъчната стойност на всички прехвърлени активи, докато втората позволявала преобразуването на данъчната стойност дори само на отделни активи.

113 Освен това тези различни данъчни ставки били обосновани и от факта, че тъй като Закон № 218/1990 предвиждал отлагане на облагането с данъка, платим от предприятията прехвърлители не само върху капиталовата печалба от акциите, но и върху резерва, към който се причисляват печалбите в резултат от прехвърлянето, било възможно тези предприятия прехвърлители вече да са платили данък върху пренесените капиталови печалби, в случай че са се разпоредили с придобитите акции или са разпределили резерва, към който се причисляват печалбите в резултат от прехвърлянето.

114 В заключение, възможността, призната на дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по смисъла на Закон № 218/1990, да приложат заместващ данък, чиято ставка е по-ниска в сравнение със ставката съгласно режима за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, не предоставяла икономическо предимство на тези дружества.

115 Накрая, в своята реплика жалбоподателите твърдят, че през 2000 г. едно предприятие се е възползвало от преобразуването по член 14 от Закон № 342/2000, за да освободи пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи, извършено съгласно Закон № 218/1990, и също така се позовават на италианското циркулярно писмо по данъчни въпроси № 207 от 16 ноември 2000 г. (наричано по-нататък „циркулярно писмо № 207/2000“), от което било видно, че това преобразуване се е прилагало за пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи, извършено съгласно член 4 от Законодателен декрет

№ 358/1997. Тези обстоятелства доказвали, че режимът по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 бил напълно приложим за признаването на капиталовите печалби, реализирани при прехвърлянето на активи съгласно Закон № 218/1990 или член 4 от Законодателен декрет № 358/1997.

116 На второ място жалбоподателите твърдят, че дори да се предположи, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предоставя икономическо предимство на получателите по него, не е налице държавна помощ, тъй като предимството не може да се счита за селективно.

117 Всъщност, първо, докато проверката на условието за селективност налагала сравнение между предприятията, ползващи предимството, и други предприятия, които с оглед на преследваната от разглеждания режим цел се намират в сходно правно и фактическо положение, изглеждало, че ползващите се от преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предприятия са в много по-различно положение в сравнение с приобретателите на активи, различни от посочените в Закон № 218/1990.

118 Така прехвърлянето на активи, извършено от публичните кредитни институции, подлежало на режим, който бил твърде различен от приложимия по това време за прехвърлянето на активи от други дружества. Този режим на данъчен неутралитет, предвиден в Закон № 218/1990, не представлявал държавна помощ, както впрочем посочвала Комисията, и освен това бил обоснован от факта, че се прилагал по отношение на преструктурираният, които не са извършени спонтанно, а въз основа на препоръка, а след 1993 г. — по задължение. Този режим обаче бързо се оказал неблагоприятен не само по принцип, но и в сравнение с обичайния режим на облагане на прехвърлянето на активи, тъй като разрешавал пълно двойно облагане на капиталовите печалби от прехвърлените активи, едновременно по отношение на предприятието прехвърлител и на предприятието — приобретател на активите. Всъщност за избягване или смекчаване на това двойно облагане не били предвидени никакви коригиращи мерки като посочените в член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, състоящи се в това да се окачествати като дивиденти разпределянето от предприятието

приобретател на предприятието прехвърлител на произтичащата от прехвърлянето по-висока стойност на нетното имущество.

119 Именно за да премахне опасността от пълно двойно облагане, член 23 от Законодателен декрет № 41/1995 предвиждал възможността за двойно преобразуване чрез плащане на заместващ данък — възможност, чийто срок на прилагане бил удължен през 2000 г., 2001 г. и 2003 г.

120 Освен това уникалният характер на този режим на данъчен неутралитет, предвиден в Закон № 218/1990, не бил поставен под въпрос с въвеждането въз основа на член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 на режим на данъчен неутралитет за прехвърлянето на активи, извършено между дружества и търговски организации. Всъщност първият режим притежавал характеристики, напълно различни от тези на втория.

121 Най-напред, режимът на данъчен неутралитет, предвиден в Закон № 218/1990, бил „изключителен“ и временен, като се имало предвид, че той бил предназначен да позволи приватизацията на публичните кредитни институции и че можел да се използва само за ограничен период от време (от 1990 г. до 1995 г.), докато режимът по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 бил „обичаен“ и постоянен. Още повече, за разлика от предвидения в член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 режим той не позволявал отлагането на данъчното облагане на цялата капиталова печалба. Освен това можел да доведе до пълно двойно облагане на капиталовите печалби, докато режимът по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 не можел да доведе до такова двойно облагане, доколкото дружествата приобретатели използвали коригиращите мерки, посочени в точка 118 по-горе. Накрая, за дружествата прехвърлители режимът по Законодателен декрет № 358/1997, за разлика от предвидения в Закон № 218/1990, предвиждал отлагане на данъчното облагане само за капиталовите печалби от придобитите акции, а не за резерва, образуван от придобитите от прехвърлянето на активи печалби.

122 Следователно направеният през 2003 г. избор да се удължи срокът на възможността за преобразуване, предвидена в членове 17 и 18 от Закон № 342/2000, в полза само на дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени съгласно Закон № 218/1990, бил обоснован от различното правно и фактическо положение на тези дружества в сравнение дружествата — приобретатели на активи, прехвърлени съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997.

123 Второ, режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставял селективно предимство, доколкото това предимство било обосновано от структурата на италианската данъчна система.

124 Всъщност реформата на корпоративния данък със Законодателен декрет № 344/2003 позволявала да се премахне всякаква вероятност от двойно облагане на капиталовите печалби от активите, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по смисъла на член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, тоест за данъчна тежест едновременно върху дружествата прехвърлители и върху дружествата — приобретатели на активите.

125 По-точно тази реформа заместила данъка върху печалбите на юридическите лица (наричан по-нататък „ДПЮЛ“) с корпоративния данък (наричан по-нататък „КД“), приложим със ставка от 33 % по отношение на данъчнозадължените лица, подлежащи на облагане с ДПЮЛ, тоест не само търговските, но и нетърговските организации. Докато преди реформата двойното облагане на дивидентите било избягвано чрез признаването на акционерите на данъчен кредит, съответстващ на ДПЮЛ, платен от разпределящото дивидентите дружество, след реформата това било постигнато чрез освобождаване на дивидентите от КД до 95 % от техния размер.

126 Също така бил въведен специален режим на освобождаване, наречен „освобождаване на дяловите участия“, за капиталовите печалби, реализирани от подлежащите на облагане с КД дружества, чрез възмездно разпореждане с дялови участия, квалифицирани като дълготрайни финансови активи. Тези капиталови печалби, произтичащи от капитализирането на дивиденти, освободени от КД до 95 % от техния размер, били на свой ред освободени от този данък до същия размер в резултат на „освобождаването на дяловите участия“.

127 Следователно с въвеждането на режима за „освобождаване на дяловите участия“ реформата на корпоративния данък на практика премахнала вероятността от двойно облагане на активите, прехвърлени съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997. По силата на този режим капиталовите печалби от възмездното разпореждане от предприятията прехвърлители с акциите, придобити в замяна на активи по силата на член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, били освободени от данъци до 95 % от техния размер. От друга страна, тъй като разликата между отчетната стойност на акциите и тяхната данъчна стойност не била облагаема с КД, тези дружества прехвърлители можели да разпределят на своите акционери целия резерв, към който била причислена тази разлика. Вследствие на това режимът на данъчен неутралитет, предвиден в член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, фактически бил загубил характера си на двойносуспензивен режим, за да приеме характера на моносуспензивен режим.

128 За сметка на това реформата на корпоративния данък не позволявала да се постигне същият резултат, а именно да се премахне двойното облагане по отношение на капиталовите печалби от активите, прехвърлени при режима на предвидения в член 7 от Закон № 218/1990 данъчен неутралитет, по-специално поради характеристиките sui generis на този режим.

129 Всъщност според жалбоподателите в предвидените в тази разпоредба случаи, при които предприятията прехвърлители по Закон № 218/1990 се разпореждат с всички свои активи в полза на акционерно дружество, като по този начин се превръщат в нетърговски предприятия за целите на облагането с КД, те не

могат да се ползват от режима за „освобождаване на дяловите участия“, а са облагаеми с този данък в размер до 40 % от капиталовите печалби, произтичащи от възмездното разпореждане с квалифицирани дялови участия, както и със заместващия данък от 12,50 % за капиталовите печалби, произтичащи от възмездното разпореждане с неквалифицирани дялови участия. Освен това всички предприятия прехвърлители по Закон № 218/1990, независимо от въвеждането на режима за „освобождаване на дяловите участия“ и за разлика от прехвърлителите по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, оставали облагаеми с КД за резерва, към който била причислена разликата между отчетната стойност на придобитите акции и тяхната данъчна стойност, ако разпределели този резерв между своите акционери. Вследствие на това режимът на данъчен неутралитет, установен със Закон № 218/1990, на практика оставал двойносуспензивен.

130 В крайна сметка изборът да се удължи срокът единствено на режима за преобразуване за прехвърлянето на активи по Закон № 218/1990, но не и на режима за търговските дружества — приобретатели на активите, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, се обяснявал с факта, че с реформата на корпоративния данък единствено първият от тези два режима можел все още да доведе до двойно облагане на капиталовите печалби. Необходимостта да се предвиди подходящ режим за избягване на това двойно облагане вече съществувал само за режима за прехвърлянето на активи по Закон № 218/1990 и следователно режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 се обосновавал от структурата на италианската данъчна система.

131 На трето място, режимът за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставял селективно икономическо предимство, доколкото законодателят се ограничил с това да удължи срока на прилагане на режима, от който дружествата — приобретатели на активи по силата на Закон № 218/1990, можели законно да се ползват още през предходни данъчни периоди. Този режим за преобразуване, въведен през 1995 г. и продължен през 2000 г. и през 2001 г., предвиждал идентични данъчни ставки с установените за прилагането му през 2003 г., без никога да е бил квалифициран като несъвместима с общия пазар държавна помощ.

132 Комисията счита, че с режима по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 се предоставя селективно предимство и че той не е обоснован от естеството на италианската данъчна система.

133 Що се отнася, на първо място, до въпроса за селективното предимство, Комисията напомня, че самото наличие на предимство може да бъде установено единствено в сравнение с обичайното облагане и следователно в сравнение с обичайно приложимите правни разпоредби.

134 В конкретния случай Комисията установила, че преди Закон № 350/2003 с преобразуването, предвидено за преструктурирани съгласно Закон № 218/1990 кредитни институции, не се предоставяло селективно предимство, тъй като аналогична мярка била предвидена в полза на всички преструктурирани дружества. С други думи, този режим имал общ характер, доколкото бил приложим по отношение на всички дружества, намиращи се в аналогично положение.

135 Положението се променило с член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, който удължил срока на прилагане единствено на член 17 от Закон № 342/2000, но не и на член 19 от него. От този момент нататък единствено кредитните институции, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, можели да преобразуват капиталовите печалби, вписани в счетоводните им отчети вследствие на преструктуриране, докато всички останали дружества, които се намирали в аналогично положение, не можели да го сторят. Що се отнася до довода, че режимът за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 представлявал референтният режим, Комисията отговаря, че приложното поле на тази разпоредба и следователно броят на активите, които могат да бъдат преобразувани, са напълно различни. Следователно посоченото обстоятелство, че друга банка е избрала този различен режим за преобразуване на различни капиталови печалби, не доказвало нищо. При всички случаи член 3, параграф 2 от обжалваното решение ограничавал възстановяването до разликата между данъка, който би бил платим, ако получателите бяха приложили режима за данъчна преоценка или

за данъчно преобразуване, посочен в член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, и действително платения данък съгласно член 2, параграф 26 от същия закон.

136 Съгласно новия режим, установен със Закон № 350/2003, обичайното равнище на облагане вече не можело да бъде приложимото по отношение на преобразуването на капиталовите печалби, вписани в счетоводните отчети вследствие на преструктурирането, което преобразуване като цяло вече не било възможно, а можело да се изразява само в обичайната данъчна ставка, приложима към печалбите на дружествата.

137 Преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 позволявало на кредитните институции, преструктурирани по силата на Закон № 218/1990, да отразяват в счетоводните отчети капиталовите печалби, реализирани при прехвърляне на активи, но пренесени за данъчни цели. Най-напред, преобразуваните капиталови печалби можели да бъдат разпределени между акционерите като дивиденти, без кредитната институция да е длъжна да плаща корпоративен данък, както трябвало да направи, ако е решила да разпредели резерва, образуван вследствие на преструктурирането по Закон № 218/1990. На следващо място, ако преобразуваните резерви можели да бъдат амортизирани, амортизацията щяла да се изчислява на базата на новите стойности, признати в резултат на преобразуването. Накрая, в случай на евентуално разпореждане, преобразуваните капиталови печалби вече нямало да подлежат на облагане с корпоративен данък. Изложеното по-горе се потвърждавало по-конкретно и от положението на самите жалбоподатели.

138 Напротив, което и да било друго предприятие, преструктурирано съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, не можело от 2003 г. нататък да преобразува всичките си прехвърлени резерви и в случай на разпореждане с тях пренесените капиталови печалби щели да подлежат на обичайното данъчно облагане.

139 Не можело да се твърди, че ако не е съществувал режимът за преобразуване, който е посочен в член 17 от Закон № 342/2000 и чийто срок на прилагане е удължен с член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, кредитните институции, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, нямало да се разпоредят със своите резерви. От една страна, настъпилите неотдавна събития, свързани с финансовата криза, показвали точно обратното. От друга страна и преди всичко когато трябвало да се установи наличието на държавна помощ, Комисията трябвало не просто да си постави въпроса за субективния избор на получателите, но също да провери приложимото в подобно фактическо и правно положение обичайно равнище на облагане, което се изразява в данъците, заменени с разглеждания заместващ данък.

140 Същите разсъждения били приложими и към довода, че евентуалното предимство щяло да бъде премахнато чрез задължението незабавно да се плати данък, който в противен случай нямало да бъде платен или щял да бъде платен по-късно. Този довод бил още по-погрешен, като се има предвид, че преобразуването, от което се ползвали само кредитните институции, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, им позволявало да се позовават на данъчно признатите капиталови печалби за целите на изчислението на амортизацията и на разпределението на дивиденти по същия начин, както ако целият данък е платен наведнъж.

141 Освен това нито член 17 от Закон № 342/2000, нито удължаването, предвидено в член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не задължавали кредитните институции да използват този режим за преобразуване. Прилагането на тези разпоредби било факултативно, като единственото задължение било, след като решат да се ползват от тях, кредитните институции да ги приложат по отношение на всички прехвърлени резерви на предприятието, вписани в счетоводните му отчети.

142 Комисията добавя, че съгласно съдебната практика наличието на други дерогации от обичайния режим на облагане не поставя под въпрос факта, че на практика режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 има дерогационен

характер и се прилага само по отношение на определени лица. Трябвало да се отхвърли всеки довод, целящ сравнението между дерогационния режим, който е запазен за преструктурираните съгласно Закон № 218/1990 кредитни институции и е предмет на настоящия спор, и евентуалните други дерогационни режими.

143 Що се отнася до довода, че разсрочването на заместващия данък за срок от три години било по-неблагоприятно в сравнение с възможността да се плати обичайният данък в рамките на пет години, той не бил повдигнат по време на официалната процедура по разследване, въпреки че този проблем бил подчертан в решението за откриване. Впрочем този довод предполагал, без да е подкрепен с доказателства, че разсрочването в рамките на пет години все още е приложимо, дори по отношение на капиталовите печалби, пренесени въз основа на режима на неутралитет.

144 За сметка на това Комисията споделя извода на жалбоподателите, че режимът за преобразуване на вписаните капиталови печалби, чийто срок на прилагане е удължен с член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, не може да се приеме за обичайния режим за облагане, който да служи за сравнение, и затова Комисията не го е приела за такъв.

145 В това отношение Комисията представя обяснение, различно от изложеното от жалбоподателите. Всъщност за Комисията основната разлика между режимите за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 и по член 2, параграф 26 от същия закон се изразявала в това, че първият бил ограничен само до няколко категории активи и се отнасял единствено до счетоводно вписаните капиталови печалби, докато вторият засягал пренесените капиталови печалби, реализирани при преструктурирането на предприятия, и следователно можел да се отнася до всички активи и резерви, прехвърлени при преструктурирането.

146 От друга страна, методът за сравнение на различните данъчни ставки, предложен от жалбоподателите, не можел да бъде одобрен по причините, изложени в съображения 99 и 100 от обжалваното решение. Фактът, че при прехвърлянето кредитните институции прехвърлители плащат обичайния данък върху 15 % от реализираните капиталови печалби, нямал значение в случая. Важното било, че по отношение на неутрализираните капиталови печалби, вписани в счетоводните отчети, кредитните институции, преструктурирани по силата на Закон № 218/1990, се ползват от по-благоприятни ставки в сравнение с другите дружества, които се намират в същото фактическо и правно положение. Тази позиция била още по-обоснована, като се имало предвид, че самите разсъждения на жалбоподателите не били потвърдени, тъй като не било възможно да се установи, а и Комисията не била длъжна да анализира в решение относно дадена схема, нито каква част от първоначално вписаните в счетоводните отчети капиталови печалби все още са притежавани от получателите, нито — на още по-силно основание — дали и в какъв размер другите преструктурирани дружества извън кредитния сектор са платили обичайния данък върху същите капиталови печалби.

147 Що се отнася до довода, че положението на кредитните институции, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, е различно от това на всички останали предприятия, преструктурирани съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, следвало да се подчертае най-напред, че не Комисията, а италианският законодател е приел, че последната разпоредба „по същество възпроизвежда Закон № [218/1990]“ и че следователно двата вида предприятия трябвало да се ползват от същия режим за преобразуване. Освен това, въпреки че били налице съществени различия между положенията, уредени със Закон № 218/1990 и със Законодателен декрет № 358/1997, това не оказвало влияние върху предвидената в обжалваното решение мярка относно данъчното третиране на последващото преобразуване на пренесените капиталови печалби.

148 Накрая, щяло да бъде неточно да се счита, че Закон № 218/1990 има особени характеристики в сравнение с член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 или че те са определящи в конкретния случай. Най-напред, данъчните предимства съгласно Закон № 218/1990 не били обосновани от неговия задължителен

характер, който станал такъв едва от 1993 г. Освен това фактът, че по време на създаването му режимът по Закон № 218/1990 е имал „изключителен“ и временен характер, не изключвал възможността последващият постоянен режим, въведен през 1997 г., да има абсолютно същия характер от данъчна гледна точка. Също така нямало значение, че Закон № 218/1990 предвижда неутрализация само за 85 % от капиталовите печалби, а не за 100 %, както последващия режим, тъй като съществувал същият проблем, свързан с преобразуването, който по дефиниция засягал само активите, чиито стойности се разминават. Още повече, различните положения на предприятията прехвърлители нямали значение, тъй като член 19 от Закон № 342/2000 се прилагал само по отношение на дружествата — приобретатели на активи, и при всички случаи обжалваното решение засягало само кредитните институции — приобретатели на активи.

149 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали мярката е обоснована от естеството на системата, Комисията поддържа, че случаят не е такъв.

150 По отношение на първата част от това твърдение, относно положението на предприятията прехвърлители спрямо механизма на двойно облагане, Комисията уточнява, че обжалваното решение не засяга всички тези предприятия прехвърлители, а само преструктурираните кредитни институции. Предприятията прехвърлители не можели вече да бъдат кредитни институции, тъй като били прехвърлили всички банкови дейности, по-специално съгласно Закон № 218/1990. Освен това в повечето случаи не ставало въпрос за предприятия, тъй като те се ограничавали до това да притежават дялови участия.

151 Жалбоподателите явно потвърждавали също, че данъчното третиране на предприятията прехвърлители и на дружествата — приобретатели на активите, трябва да бъде разгледано цялостно, като се вземат предвид понасяните от двете категории образувания тежести, и по-специално твърдяното двойно облагане. Така жалбоподателите пропускали да вземат предвид факта, че прехвърлителите, различни от публичните кредитни институции, никога не били ползвали режима за преобразуване на прехвърлени активи, тъй като член 19 от Закон

№ 342/2000 споменавал единствено член 17, а не член 18 от същия закон, като последният се прилагал по отношение на прехвърлящите банкови фондации.

152 Като цяло не било логично да се разглежда по еднакъв начин данъчното третиране на две образувания, които в повечето случаи нямали каквато и да било връзка помежду си, какъвто бил случаят, когато банковата фондация вече няма участие в предприятието приобретател, или които били напълно отделни от данъчна гледна точка, какъвто бил случаят, когато участието е миноритарно.

153 Комисията оспорва и втората част от разглежданото твърдение, според което мярката била обоснована от естеството на системата, тъй като намалените данъчни ставки по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, по-благоприятни от предвидените в член 2, параграф 25 от същия закон, вземали предвид обичайното облагане със ставка от 15 % на капиталовите печалби, осчетоводени в момента на прехвърлянето на активи по силата на Закон № 218/1990. Всъщност било задължение на държавата членка, която е въвела такова разграничение при облагането на предприятията, да покаже, че то действително е обосновано от естеството и структурата на разглежданата система.

154 Освен това съображенията на жалбоподателите в това отношение били необосновани. Достатъчно било да се посочи, че по силата на член 19 от Закон № 342/2000 данъците, предвидени за преобразуването на банки, били прилагани в продължение на няколко години по отношение на преобразуванията на активи, прехвърлени по режима на неутралитет съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997. Следователно било очевидно, че предвиждането на намалени данъчни ставки няма никаква връзка с предходното плащане на данъци върху част от реализираната печалба.

155 Още повече, не било възможно да се разбере нито каква част от първоначално вписаните в счетоводните отчети капиталови печалби са все още притежавани от получателите, нито — на още по-силно основание — дали и в какъв размер другите преструктурирани дружества извън кредитния сектор са платили обичайния данък върху същите капиталови печалби.

156 Що се отнася, на трето място, до доводите, че режимът за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставял селективно икономическо предимство, доколкото законодателят се ограничил с това да удължи срока на прилагане на вече съществуващ режим, Комисията изтъква, че е без значение дали положението на предполагаемия получател по спорната мярка е станало по-добро или по-лошо в сравнение с по-ранното правно положение, или напротив, не се е изменило във времето. Разрешението, което се изразявало в поставянето на квалификацията на дадена мярка като помощ в зависимост от намерението на държавата членка да я прилага общо, щяло да лиши общностното право от неговата ефикасност в областта на държавните помощи. Всъщност в такива случаи съответната държава членка била в състояние да заобиколи общностните разпоредби само като изрази намерението си в бъдеще да придаде общо приложение на оспорваната мярка. Същите доводи били приложими a fortiori в случай като настоящия, при който мярка, която първоначално била с общо приложение, се оставя в сила само за един сектор и така се превръща в селективна мярка.

157 Дори и да се предположело, че жалбоподателите твърдят наличието на вече съществуваща помощ, единственият вид съществуваща помощ, предвиден в член 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [88 ЕО] (ОВ L 83, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41), която можела да бъде релевантна в настоящия случай, била отнасящата се до мярка, която „в момента на въвеждането ѝ в действие не е представлявала помощ и в последствие е станала помощ поради еволюцията на [о]бщия пазар и без да е била изменяна от държавата членка“. Не такъв обаче бил случаят с разглежданата понастоящем мярка, станала помощ след законодателна намеса, вследствие на която посочената мярка се превърнала от мярка с общо приложение в приложима само в определен сектор и следователно селективна мярка.

— Съображения на Общия съд

158 Съгласно постоянната съдебна практика, за да се квалифицира една мярка като държавна помощ, следва да са изпълнени всички условия, посочени в член 87, параграф 1 ЕО (Решение на Съда от 21 март 1990 г. по дело Белгия/Комисия, C-142/87, Recueil, стр. I-959, точка 25, Решение на Съда от 14 септември 1994 г. по дело Испания/Комисия, C-278/92—C-280/92, Recueil, стр. I-4103, точка 20 и Решение на Съда от 16 май 2002 г. по дело Франция/Комисия, C-482/99, Recueil, стр. I-4397, точка 68).

159 Прогласеният в член 87, параграф 1 ЕО принцип за забрана на държавните помощи съдържа следните условия. Първо, трябва да е налице намеса от страна на държавата или чрез държавни ресурси. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя предимство на получателя, към когото е насочена. Четвърто, тя трябва да нарушава конкуренцията или да заплашва да наруши конкуренцията.

160 Що се отнася до третото от посочените по-горе условия относно наличието на предимство, член 87, параграф 1 ЕО изисква разглежданата мярка да поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ (Решение на Съда от 6 септември 2006 г. по дело Португалия/Комисия, C-88/03, Recueil, стр. I-7115, точка 52) спрямо други, които с оглед на преследваните от споменатата мярка цели се намират в сходно фактическо и правно положение (Решение на Съда от 8 ноември 2001 г. по дело Adria Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, стр. I-8365, точка 41, Решение на Съда от 29 април 2004 г. по дело GIL Insurance и др., C-308/01, Recueil, стр. I-4777, точка 68, Решение на Съда от 3 март 2005 г. по дело Heiser, C-172/03, Recueil, стр. I-1627, точка 40 и Решение на Съда по дело Португалия/Комисия, посочено по-горе, точка 54). Това условие за специфичност или за селективност на дадена мярка представлява една от характеристиките на понятието за държавна помощ (Решение на Съда от 1 декември 1998 г. по дело Ecotrade, C-200/97, Recueil, стр. I-7907, точка 40; Решение на Общия съд от 29 септември 2000 г. по дело CETM/Commission, T-55/99, Recueil, стр. II-3207, точка 39).

161 Съдът е постановил също така, че определянето на референтната рамка за проверката на селективността на дадена мярка придобива по-голямо значение в случаите на данъчни мерки, тъй като самото съществуване на предимство може да бъде установено само ако се сравни с „обичайно“ данъчно облагане (Решение по дело Португалия/Комисия, точка 160 по-горе, точка 56), тоест обичайното данъчно облагане на предприятията, които с оглед на преследваните от спорната схема цели се намират в сходно фактическо и правно положение с предприятията — получатели по тази схема (Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, точка 160 по-горе, точка 41).

162 Съдът е постановил също, че наличието на такова икономическо предимство за предприятията, освободени от нормално данъчно облагане, не може да бъде оспорено с довода, че освобождаване от такова облагане съществува и в полза на други предприятия. Така обстоятелството, че освен разглеждания режим съществуват и други изключения от обичайния режим на облагане, не поставя под въпрос извода, че този режим всъщност има дерогационен характер (вж. в този смисъл Решение на Съда от 22 юни 2006 г. по дело Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, Recueil, стр. I-5479, точки 112 и 120).

163 Накрая, съгласно постоянната съдебна практика понятието за държавна помощ не включва държавните мерки, които въвеждат диференциране между предприятия и следователно са a priori селективни, когато това диференциране произтича от естеството или от структурата на системата от тежести, в която се вписват тези мерки (вж. Решение по дело Португалия/Комисия, точка 160 по-горе, точка 52 и цитираната съдебна практика). Селективният характер на дадена мярка може на практика да бъде обоснован от „естеството или структурата на системата“ (вж. в този смисъл Решение на Съда от 2 юли 1974 г. по дело Италия/Комисия, 173/73, Recueil, стр. 709, точка 33). В този случай мярката не попада в определението за държавна помощ, посочено в член 87, параграф 1 ЕО, тъй като не е изпълнено условието за наличие на предимство.

164 С настоящото правно основание жалбоподателите твърдят по същество, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не предоставя селективно икономическо предимство и, при условията на евентуалност, че този режим е обоснован от естеството или структурата на системата.

165 Следва най-напред да се разгледат твърденията за нарушения на жалбоподателите относно избора на Комисията на обичайно налагания корпоративен данък за референтна рамка и относно направената от тази институция констатация в така определената рамка за наличието на селективно икономическо предимство.

166 В конкретния случай Комисията установява, че макар режимът на данъчен неутралитет по Закон № 218/1990 да е еднакъв с режима на данъчен неутралитет по член 4 от Декрет № 358/1997 по отношение на реализираните, но непризнати капиталови печалби (съображение 99, второ изречение от обжалваното решение) — констатация, която предполага, че всеки евентуално установен от законодателя режим за преобразуване се прилага еднакво при едни и същи условия за капиталовите печалби, реализирани в рамките на единия или другия режим (съображение 88 от обжалваното решение) — Италианската република е запазила само за предприятията, преструктурирани съгласно Закон № 218/1990, възможността да се ползват от режима за преобразуване по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 (съображение 90 от обжалваното решение).

167 Въз основа на тези съображения Комисията заключава, че Италианската република е предоставила селективно предимство на предприятията, равняващо се на разликата между данъка, действително платен съгласно член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, и данъка, който би бил платен обичайно, ако същото преобразуване се извърши при липса на преференциалния режим (съображение 91 от обжалваното решение).

168 В отговор на тези твърдения жалбоподателите изтъкват (вж. точка 104 по-горе), че режимът на обичайно облагане не може да представлява референтна рамка за установяването на предимство основно поради това че ако не съществувал спорният режим за преобразуване, съответните предприятия при всички случаи нямало да пристъпят към разпореждане с активи, което се облага с обичайния данък.

169 Следва обаче да се отбележи, че задачата на Комисията при проверка на дадена схема с оглед на разпоредбите относно държавните помощи не е да предвиди субективния избор, който получателите по тази схема са могли да направят, ако тя не съществуваше, а да разгледа тази схема, за да определи дали тя обективно съдържа икономическо предимство в сравнение с облагането, от което дерогира и което обичайно би се приложило, ако тя не съществуваше (вж. в този смисъл Решение на Съда от 15 декември 2005 г. по дело Unicredito Italiano, C-148/04, Recueil, стр. I-11137, точка 118). Съображението, че ако не съществуваше спорният режим за преобразуване, съответните предприятия нямаше да се разпоредят със своите активи, не е релевантно в контекста на такава обективна преценка.

170 Жалбоподателите твърдят също (вж. точка 104 по-горе), че референтната рамка на обичайния данък не е уместна, тъй като облагането с такъв данък при разпореждане — макар наистина да премахва разминаването по отношение на активите за предприятието приобретател съгласно Закон № 218/1990 — няма действие за разминаването по отношение на акциите, придобити от предприятието прехвърлител.

171 Що се отнася до позоваването от жалбоподателите на положението на предприятията прехвърлители по Закон № 218/1990, следва да се посочи, че обжалваното решение по никакъв начин не се отнася до тези предприятия, а единствено до банките — приобретатели на активи съгласно този закон. Обжалваното решение разглежда и установява наличието на предимство единствено по отношение на тези банки.

172 Следователно не е релевантно неколкократното позоваване на жалбоподателите в рамките на настоящата жалба (вж. по-специално точки 118 и 119 по-горе) на положението на предприятията прехвърлители по Закон № 218/1990, и по-специално на факта, че по отношение на тях данъчната реформа от 2003 г. не премахва опасността от двойно облагане на пренесените капиталови печалби, разпределени под формата на дивиденти.

173 Що се отнася до довода на жалбоподателите, че режимът за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, както и обичайното облагане, не може да служи за валидна референтна рамка (вж. точка 109 по-горе), който довод впрочем противоречи на изложения в точка 174 по-горе, е достатъчно да се посочи, че в обжалваното решение Комисията не възприема режима по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 за референтна рамка.

174 Следва да се отхвърли доводът на жалбоподателите (вж. точки 111—115 по-горе), че режимът за преобразуване по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003 бил напълно годен за признаването на капиталовите печалби, реализирани при прехвърлянето на активи съгласно Закон № 218/1990 или съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, с който довод се поддържа, че при всички случаи режимът за преобразуване е по-подходящ от режима на обичайно облагане и води до заключението, че не е налице икономическо предимство.

175 Всъщност що се отнася до твърденията, първо, че през 2000 г. една банка се възползвала от преобразуването по член 14 от Закон № 342/2000, за да освободи пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи, извършено съгласно Закон № 218/1990, и второ, че в циркулярно писмо № 207/2000 се посочва, че това преобразуване се прилага за пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 (вж. точка 115 по-горе), те не позволяват да се постави под въпрос изборът на Комисията на обичайното облагане за референтна рамка за установяване на предимството.

176 Що се отнася до първото от тези твърдения, според което една банка приложила преобразуването по член 14 от Закон № 342/2000, за да освободи пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи по Закон № 218/1990, то не е доказано от извадката от годишните отчети на тази банка, която жалбоподателите представят в подкрепа на това твърдение. Всъщност този документ, представен на етапа на репликата и без това закъснение да е обосновано, е недопустим на основание член 48, параграф 1 от Процедурния правилник.

177 Що се отнася до второто от тези твърдения, основано на циркулярно писмо № 207/2000, с позоваването си на това писмо жалбоподателите не доказват, че становището на Комисията е погрешно и че член 14 от Закон № 342/2000 има също за предмет признаването на пренесените капиталови печалби от прехвърлянето на активи по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 или по Закон № 218/1990.

178 Така, за разлика от неточното твърдение на жалбоподателите, според което това циркулярно писмо „уточнява в текста си, че режимът [по член 14 от Закон № 342/2000] позволява да се освободят всички „капиталови печалби, вписани в счетоводните отчети, но непризнати за данъчни цели, включително поради отмяната на член 54, параграф 1, буква в) от [Единния текст относно данъка върху доходите (ЕТДД)] […], чрез предвиждане на задължение за заплащане на заместващ данък, при условие че съответните активи […] продължават да бъдат вписани в счетоводните отчети“, приключени към датата, предвидена в закона“, това циркулярно писмо предвижда единствено че „по същество член 14 [от Закон № 342/2000] уточнява, че по-високите стойности, вписани в счетоводните отчети и непризнати за данъчни цели, включително поради отмяната на член 54, параграф 1, буква в) от ЕТДД, могат да бъдат признати чрез облагането им със заместващ данък, при условие че съответните активи — доколкото те са част от посочените в член 10 от Закон № [342/2000] — все още фигурират в счетоводния отчет, приключен след датата на влизане в сила на закона за поправка на бюджета“.

179 Така в циркулярно писмо № 207/2000 не само не се посочва, че член 14 от Закон № 342/2000 следва да се прилага за всички пренесени капиталови печалби, но дори се напомня, че тази разпоредба — за разлика от членове 17—19 от Закон № 342/2000 — не е приложима за всички посочени в счетоводния отчет активи, а за уредените в член 10 от този закон.

180 Освен това в другите посочени от жалбоподателите кратки откъси, които не са придружени от текстовете на цитираните италиански разпоредби, циркулярно писмо № 207/2000 не споменава разглежданите в случая пренесени капиталови печалби, а именно произтичащите от прехвърляния по Закон № 218/1990 или по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, които за сметка на това са разгледани в точка 1.3 от циркулярно писмо № 207/2000 относно членове 17—19 от Закон № 342/2000. В това циркулярно писмо впрочем се добавя, в предхождащо тази точка изречение, че „следва да се отбележи, че могат да бъдат признати единствено активите, преоценени въз основа на обсъжданите дотук разпоредби".

181 От посоченото следва, че чрез позоваванията си на циркулярно писмо № 207/2000, които почиват на непълни цитати и не са придружени от достатъчно обяснения, жалбоподателите не успяват да докажат твърденията си за погрешния характер на позицията на Комисията, според която членове 10 и 14 от Закон № 342/2000 и членове 17—19 от същия този закон, и следователно двата режима на преобразуване по член 2, параграфи 25 и 26 от Закон № 350/2003, преследват различни цели.

182 Предвид различните цели на двата режима за преобразуване няма място за сравнение между преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 и преобразуването по член 2, параграф 25 от същия закон.

183 Единствената мярка, с която може да се сравни преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, е преобразуването, произтичащо от член 19 от Закон № 342/2000, с което законодателят позволява на предприятията, преструктурирани съгласно член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, да се ползват от преобразуването по член 17 от Закон № 342/2000.

184 Тъй като срокът на прилагане на член 19 от Закон № 342/2000 обаче не е удължен със Закон № 350/2003 и поради това преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не представлява обща мярка, приложима при едни и същи условия за всяко признаване на сравними капиталови печалби (съображение 88 от обжалваното решение), а мярка, приложима единствено за капиталовите печалби, реализирани от кредитните институции вследствие на преструктуриране съгласно Закон № 218/1990 (съображение 90 от обжалваното решение), Комисията правилно възприема като референтна рамка обичайния данък, който би бил дължим при липсата на този режим за преобразуване.

185 Освен това следва да се отбележи, че съгласно посочената в точка 162 по-горе съдебна практика обстоятелството, че съществуват и други изключения от обичайния режим на облагане освен режима по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, не поставя под въпрос факта, че на практика този режим има дерогационен характер и може да бъде използван само от определени предприятия.

186 От посоченото по-горе следва, че противно на твърденията на жалбоподателите, Комисията не е допуснала грешка, като е възприела обичайното облагане като референтна рамка за установяване на наличието на икономическо предимство.

187 Що се отнася до доводите на жалбоподателите (вж. точка 105 и сл. по-горе), съгласно които дори обичайното облагане да се използва като референтна рамка, няма да е налице икономическо предимство, те следва да се отхвърлят, доколкото също са основани на съображения, изведени от субективния избор, който предприятията биха направили в отсъствието на спорния режим за преобразуване. Всъщност, както вече беше посочено в точка 169 по-горе, задачата на Комисията при проверка на дадена схема, с оглед на разпоредбите относно държавните помощи, не е да предвиди субективния избор, който получателите по тази схема можело да направят, ако тя не съществуваше, а да разгледа самата схема, за да определи дали тя обективно съдържа икономическо предимство в сравнение с облагането, от което дерогира и което обичайно би се приложило, ако тя не съществуваше.

188 Що се отнася до довода на жалбоподателите (вж. точка 107 по-горе), изведен от факта, че при изчисляване на предимството Комисията трябвало да вземе предвид факта, че в случай на разпореждане с активи обичайният данък върху печалбата можел да бъде разпределен на пет данъчни периода, без да се начислява лихва, а тя не го е направила в съображение 92 от обжалваното решение, следва да се посочи, че съгласно съдебната практика, макар член 88, параграф 2 ЕО да налага на Комисията да изслуша становищата на заинтересованите страни, преди да вземе решение, той не е пречка при липса на такива становища Комисията да установи, че дадена помощ е несъвместима с общия пазар (Решение на Съда от 19 септември 2002 г. по дело Испания/Комисия, C-113/00, Recueil, стр. I-7601, точка 39). По-специално Комисията не би могла да бъде упреквана, че не е взела предвид евентуални правни или фактически данни, които са можели да бъдат, но не са ѝ били представени по време на административната процедура, тъй като Комисията няма задължение служебно и по своя преценка да разглежда какви обстоятелства е могло да ѝ бъдат представени (вж. Решение на Общия съд от 14 януари 2004 г. по дело Fleuren Compost/Комисия, T-109/01, Recueil, стр. II-127, точки 48 и 49 и Решение на Общия съд от 14 декември 2005 г. по дело Regione autonoma della Sardegna/Комисия, T-200/04, непубликувано в Recueil, точка 52 и цитираната съдебна практика). Впрочем жалбоподателите не оспорват, че това възражение не е повдигнато по време на официалната процедура по разследване, въпреки че в параграфи 29 и 37 от решението за откриване на официалната процедура Комисията изрично обръща внимание на

заинтересованите страни на този аспект от изчисляването на предимството. Следователно доводът на жалбоподателите трябва да се отхвърли.

189 При всички случаи следва да се приеме за установено, че жалбоподателите не подкрепят своя довод с представяне на релевантните италиански данъчни разпоредби, нито поддържат, или още по-малко доказват, че вземането предвид на такова разсрочване — ако се предположи, че то е било приложимо в случая — би довело до премахването на икономическото предимство от над 586 милиона евро, изчислено от Комисията в съображение 92 от обжалваното решение.

190 Следва да се отхвърлят доводите на жалбоподателите (вж. точка 117 и сл. по-горе), изведени от факта, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не можел да се счита за предоставящ селективно предимство, доколкото предприятията, получатели по тази схема, и предприятията — приобретатели на активи, различни от предвидените в Закон № 218/1990, се намирали в твърде различни положения.

191 Всъщност следва да се заключи, както напомня Комисията, че не тя, а самият италиански законодател при изготвянето на Закон № 342/2000 приема, че режимът на данъчен неутралитет по Законодателен декрет № 358/1997 на практика възпроизвежда режима на данъчен неутралитет по Закон № 218/1990, в резултат на което следва — както е направил законодателят с членове 17—19 от Закон № 342/2000 — да се предвиди единен режим за преобразуване, приложим за признаването на пренесените капиталови печалби, произтичащи от преструктурираният при режима на данъчен неутралитет по силата на някой от тези два режима.

192 При всички случаи изтъкнатите от жалбоподателите различия са или неопределящи, или ирелевантни.

193 Така по отношение на задължителния характер на режима по Закон № 218/1990 и следователно на задължението, наложено на публичните кредитни институции, да прехвърлят банковите си активи на акционерни дружества (вж. точка 118 по-горе), достатъчно е да се заключи, че това е предвидено едва през 1993 г. (вж. точка 6 по-горе). Впрочем още преди предвиждането на това задължение Закон № 218/1990 вече признава данъчния неутралитет на активи, прехвърлени от публичните кредитни институции съгласно неговите разпоредби.

194 Що се отнася до обстоятелството, че според жалбоподателите режимът по Закон № 218/1990 е „изключителен“ и временен, тъй като се прилага единствено по отношение на публичните кредитни институции и само за ограничен период от време (1990—1995), докато режимът по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997 бил „обичаен“ и постоянен (вж. точка 121 по-горе), следва да се посочи, че това обстоятелство въобще не предполага, че тези два режима се различават един от друг в данъчно отношение.

195 Що се отнася до факта, че предприятията — прехвърлители по Закон № 218/1990, трябвало да платят при прехвърлянето обичайния данък от 15 % върху печалбата, докато режимът по Законодателен декрет № 358/1997 предвиждал пълен данъчен неутралитет (вж. точка 121 по-горе), следва да се напомни (вж. точка 171 по-горе), че обжалваното решение въобще не се отнася до предприятията прехвърлители, а единствено до предприятията — приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990, и до тяхното селективно предимство, произтичащо от факта, че преобразуването по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 е приложимо единствено по отношение на тези предприятия.

196 Освен това, както следва по същество от съображение 100 от обжалваното решение и както изтъква Комисията в своята писмена защита, вземането предвид на съществуващата от самото начало обща данъчна тежест върху прехвърлените активи — в която се включва и данъчната тежест, понесена от предприятията прехвърлители — не е релевантно, като се има предвид, че се поставя единствено въпросът за благоприятното третиране на пренесените капиталови печалби, все още фигуриращи в счетоводните отчети на предприятията — приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990. Освен това не било възможно да се вземе предвид общата данъчна тежест, тъй като Комисията не знаела и впрочем не била длъжна да знае при разглеждането на схема за помощи какъв

точно размер от пренесените капиталови печалби остава вписан в тези отчети и какъв точно размер вече е бил обложен, било при преобразуване или при разпределяне като дивиденти.

197 Следователно жалбоподателите напразно се позовават на различията между режимите на данъчен неутралитет по Закон № 218/1990 и по Законодателен декрет № 358/1997, за да твърдят, че предвид тези различия не може да се приеме за установено, че член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предоставя селективно предимство.

198 От посоченото по-горе следва, че Комисията не е допуснала грешка, като въз основа на сравнение между режима по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 и режима на обичайно облагане е установила наличието на селективно икономическо предимство в размер, равняващ се на разликата между данъка, платен съгласно член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003, и данъка, който би бил дължим, ако се прилагаше обичайният данък.

199 По-нататък следва да се разгледа твърдението на жалбоподателите за нарушение (вж. точка 123 и сл. по-горе), изведено от факта, че Комисията погрешно е установила, че селективният характер на режима по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 не може да бъде обоснован с логиката на системата.

200 В този смисъл жалбоподателите изтъкват по същество (вж. точки 124—130 по-горе), че данъчната реформа от 2003 г. позволява да се премахне всякаква опасност от двойно облагане на капиталовите печалби от активите, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по член 4 от Законодателен декрет № 358/1997, тоест облагането на дружествата прехвърлители и на дружествата — приобретатели на активите. За сметка на това тази данъчна реформа не можела да премахне опасността от двойно облагане на капиталовите печалби от активите, прехвърлени при режима на данъчен неутралитет по Закон № 218/1990. Това обстоятелство обяснявало избора на италианския законодател да удължи срока

на режима за преобразуване по членове 17 и 18 от Закон № 342/2000 единствено за активите, прехвърлени съгласно Закон № 218/1990.

201 Следва обаче да се припомни, че обжалваното решение не се отнася до предприятията прехвърлители, а единствено до банките — приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990, и до икономическото предимство, предоставено само на тези банки със спорния режим. Следователно обстоятелството, че предприятията прехвърлители по Закон № 218/1990 могат да бъдат обложени поради наличието на вероятност от двойно облагане, не може да представлява обстоятелство, обосноваващо придобиването от страна на банките приобретатели на селективно предимство в отклонение от член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003.

202 Следователно в съображение 105 от обжалваното решение Комисията правилно приема, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 предоставя селективно предимство, което има за последица повишаване на конкурентоспособността на кредитните институции, участващи в определени преструктурирания съгласно Закон № 218/1990, в сравнение с други предприятия.

203 Накрая, следва да се отхвърли доводът (вж. точка 131 по-горе), изведен от факта, че спорният режим само удължавал в полза на банките, участващи в преструктурираните съгласно Закон № 218/1990, съществуващ в предходен момент режим за преобразуване, за който Комисията установила, че не представлява държавна помощ.

204 Всъщност съгласно съдебната практика за целите на прилагането на член 87 ЕО е без значение дали положението на предполагаемия получател по спорната мярка е станало по-добро или по-лошо в сравнение с по-ранното правно

положение или, напротив, не се е изменило във времето. Трябва да се определи само дали в рамките на определен правен режим дадена държавна мярка може да постави в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки по смисъла на член 87, параграф 1 ЕО по отношение на други предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на преследваната със съответната мярка цел (вж. Решение по дело Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, точка 160 по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика).

205 Следователно в конкретния случай Комисията правилно е установила, че запазването с член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 на режима за преобразуване по членове 17 и 18 от Закон № 342/2000 в полза единствено на предприятията — приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990, предоставя на тези предприятия селективно предимство в сравнение с други предприятия — приобретатели на активи вследствие на преструктурирания, различни от предвидените в Закон № 218/1990 (вж. точка 202 по-горе).

206 Накрая, доколкото с този довод жалбоподателите твърдят, че режимът по член 2, параграф 26 от Закон № 350/2003 представлява съществуваща помощ по смисъла на член 1 от Регламент № 659/1999, следва да се посочи, както изтъква и Комисията, че единственият вид съществуваща помощ, която може да се окаже релевантна в конкретния случай, се отнася до мярка, „която в момента на въвеждането ѝ в действие не е представлявала помощ и впоследствие е станала помощ поради еволюцията на [о]бщия пазар и без да е била изменяна от държавата членка“. В конкретния случай обаче с намесата на италианския законодател спорният режим за преобразуване, който преди това е бил достъпен за всички предприятия — приобретатели на активи при режим на данъчен неутралитет, е запазен само за предприятията, приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990.

207 От всичко посочено по-горе следва, че Комисията не е нарушила член 87, параграф 1 ЕО, като е установила в конкретния случай наличието на държавна помощ.

208 С оглед на изчерпателността следва да се посочи, че дори да се предположи, че Комисията е приела за референтна рамка за установяването на наличието на икономическо предимство не обичайния режим на облагане, а режима по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, тази институция е щяла да разпореди възстановяване на държавната помощ при същите условия като посочените в диспозитива на обжалваното решение.

209 Всъщност в този случай с оглед, на първо място, на липсата на релевантност за изчисляването на предимството на данъците, платени преди приемането на Закон № 350/2003 (по-специално данъците, платени незабавно при прехвърлянето от предприятията прехвърлители съгласно Закон № 218/1990, в размер на 15 % от реализираната печалба) (вж. точка 195 по-горе), на второ място, на различията между намалените данъчни ставки, установени съответно в параграф 25 и в параграф 26 от член 2 от Закон № 350/2003 (вж. съответно точки 27 и 29 по-горе), и на трето място, на обективния характер на установяването на предимството (вж. точки 169 и 187 по-горе), Комисията би установила наличието на селективно икономическо предимство, което, макар и да е с по-малък размер от изчисления в съображение 92 от обжалваното решение, не би могло да се ползва от изключението „de minimis“, отнасящо се — както е посочено в съображение 102 от обжалваното решение — до непрозрачно предимство.

210 Освен това такова предимство, както установеното в обжалваното решение, не могло да се обоснове от съображенията на жалбоподателите, изведени от по-неблагоприятното данъчно третиране след данъчната реформа от 2003 г. на предприятията прехвърлители по Закон № 218/1990. Всъщност, както вече беше посочено, обжалваното решение въобще не се отнася до тези предприятия прехвърлители, а единствено до банките — приобретатели на активи съгласно Закон № 218/1990, които банки, чрез запазения за тях режим по член 2,

параграф 26 от Закон № 350/2003, се ползват от селективно предимство, което има за последица повишаване на тяхната конкурентоспособност в сравнение с всички други предприятия (вж. в този смисъл съображение 105 от обжалваното решение).

211 Следователно дори ако беше сравнила спорния режим и режима по член 2, параграф 25 от Закон № 350/2003, Комисията би установила, че е налице държавна помощ, както е направила в член 1 от обжалваното решение, и би разпоредила възстановяване, както е направила в член 3, параграф 2 от това решение.

212 Тъй като не се приемат всички представени от жалбоподателите правни основания, жалбата следва да бъде отхвърлена.

По съдебните разноски

213 Съгласно член 87, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

214 След като жалбоподателите са загубили делото, те трябва да бъдат осъдени да понесат направените от тях съдебни разноски, както и съдебните разноски, направени от Комисията, в съответствие с искането на последната.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (пети състав)

реши:

1) Отхвърля жалбата.

2) Осъжда BNP Paribas и Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) да заплатят съдебните разноски.

Vilaras Prek Ciucă

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 1 юли 2010 година.

Подписи