

II

(Akty przyjęte na mocy Traktatów WE/Euratom, których publikacja nie jest obowiązkowa)

DECYZJE

KOMISJA

DECYZJA KOMISJI

z dnia 11 marca 2008 r.

w sprawie pomocy państwa C 15/07 (ex NN 20/07) udzielonej przez Włochy w zakresie zachęt podatkowych dla niektórych instytucji kredytowych będących przedmiotem restrukturyzacji

(notyfikowana jako dokument nr C(2008) 869)

(Jedynie tekst w języku włoskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2008/711/WE)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, w szczególności jego art. 88 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami⁽¹⁾ oraz uwzględnieniu uwag otrzymanych w odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

(1) Dnia 24 grudnia 2003 r. włoski parlament uchwalił ustawę z dnia 24 grudnia 2003 r. nr 350 (ustawa 350/2003)⁽²⁾, której art. 2 ust. 26 przewiduje szczególny system uzgodnień podatkowych w stosunku do aktywów niektórych instytucji kredytowych, które powstały w wyniku restrukturyzacji lub zostały nią objęte zgodnie z wcześniejszą ustawą z dnia 30 lipca 1990 r. nr 218 (ustawa 218/1990) o prywatyzacji państwowych instytucji kredytowych we Włoszech.

(2) Władze włoskie nie zgłosiły Komisji wyżej wspomnianego systemu do celów kontroli pomocy państwa w rozumieniu art. 88 ust. 3 Traktatu WE. Komisja rozpoczęła jednak wstępny przegląd systemu.

(3) Pismem z dnia 26 września 2005 r. (D/57424) Komisja zażądała od władz włoskich dostarczenia wszelkich niezbędnych informacji w celu zbadania zgodności systemu z przepisami dotyczącymi pomocy państwa oraz jego legalności w świetle obowiązku dotyczącego uprzedniego zgłaszania wszelkich planów udzielenia pomocy państwa na mocy art. 88 ust. 3 Traktatu WE.

(4) Pismem z dnia 29 listopada 2005 r. (A/39913) Włochy dostarczyły informacje, których zażądała Komisja.

(5) Pismem z dnia na 31 marca 2006 r. Komisja zażądała od Włoch dodatkowych wyjaśnień mających pomóc w ustaleniu, czy system można uznać za pomoc państwa i czy jest on zgodny z zasadami wspólnego rynku.

(6) Pismem z dnia 5 maja 2006 r. (A/33466) Włochy dostarczyły informacje, których zażądała Komisja.

(7) Dnia 3 lipca 2006 r. Komisja odbyła spotkanie z władzami włoskimi w celu omówienia funkcjonowania i zasadności systemu podatkowego poddanego przeglądowi. Podczas spotkania Komisja wysłuchała wyjaśnień udzielonych przez władze włoskie oraz stwierdziła, że nadal istnieją pewne wątpliwości, czy przedmiotowy system nie stanowi pomocy państwa oraz czy jest on zgodny z zasadami wspólnego rynku.

⁽¹⁾ Dz.U. C 154 z 7.7.2007, s. 15.

⁽²⁾ Włoska ustawa budżetowa na rok 2004, Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana nr 299 z dnia 27 grudnia 2003 r.

- (8) Pismem z dnia na 28 lipca 2006 r. (A/36106) władze włoskie przedstawiły streszczenie informacji dostarczonych przez Włochy oraz wyjaśnień udzielonych na spotkaniu w dniu 3 lipca 2006 r.
- (9) Pismem z dnia 30 maja 2007 r. (D/203295) Komisja poinformowała Włochy o swojej decyzji o wszczęciu postępowania, o którym mowa w art. 88 ust. 2 Traktatu WE, w odniesieniu do przedmiotowego środka pomocy. W decyzji opublikowanej w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽³⁾ Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag na temat wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego.
- (10) Pismem z dnia na 5 lipca 2007 r. (A/35808) władze włoskie przedstawiły swoje uwagi.
- (11) Komisja otrzymała ponadto uwagi od zainteresowanych stron, w szczególności od grupy bankowej Paribas, do której należy Banca Nazionale del Lavoro, oraz od grupy bankowej UniCredit, do której należą Capitalia, Banca di Roma oraz Banco di Sicilia.
- (12) W swoich pismach, odpowiednio z dnia 3 października 2007 r. (D/53926) i 22 listopada 2007 r. (D/54681), Komisja poinformowała władze włoskie o uwagach otrzymanych od zainteresowanych stron i zwróciła się do Włoch o przedstawienie własnych uwag. W pismach z dnia 5 listopada 2007 r. (A/39031) i 21 grudnia 2007 r. (A/40631) władze włoskie poinformowały Komisję, że nie mają dalszych uwag ani komentarzy.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS SYSTEMU

2.1. Opodatkowanie zysków kapitałowych

- (13) We włoskim systemie podatkowym, podobnie jak w prawie wszystkich innych współczesnych systemach podatkowych, obowiązują pewne podstawowe zasady opodatkowania przedsiębiorstw: opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw stosuje się w przypadku większości podmiotów posiadających osobowość prawną (przede wszystkim, jeśli chodzi o spółki handlowe), choć możliwe jest także zastosowanie tzw. przejrzystości podatkowej (wł. *trasparenza fiscale*), obowiązkowej lub fakultatywnej, w przypadku niektórych podmiotów nieposiadających osobowości prawnej, a także wobec niektórych spółek osobowych. Akcjonariusze spółek podlegających opodatkowaniu są podmiotami podlegającymi opodatkowaniu odrębnie od spółki, której akcje posiadają i, zasadniczo, podlegają podatkowi od zysków kapitałowych oraz dywidend otrzymanych w związku z posiadanym kapitałem akcyjnym, przy czym istnieją mechanizmy pozwalające złagodzić efekty podwójnego opodatkowania dochodów uzyskanych dzięki posiadanym akcjom. Zyski kapitałowe spółki podlegają

opodatkowaniu również wtedy, gdy są zrealizowane i uznane do celów podatkowych. Spółka może zasadniczo odliczyć zapłacone odsetki, nie może natomiast odliczyć kosztów kapitału, co oznacza, że mamy do czynienia z jednokrotnym opodatkowaniem, na poziomie posiadacza wierzytelności (zgodnie ze stawką podatkową, której podlega) z tytułu uzyskanych odsetek oraz z podwójnym opodatkowaniem na poziomie spółki i, przynajmniej co do zasady, akcjonariusza z tytułu dywidend uzyskanych na podstawie posiadanych akcji.

- (14) Nabycie udziału w spółce przez akcjonariusza nie zmienia podstawy opodatkowania, jeżeli chodzi o majątek spółki. Z drugiej strony zbycie aktywów danej spółki z reguły oznacza zysk kapitałowy lub stratę kapitałową podlegającą opodatkowaniu na poziomie spółki zbywającej. Zważywszy, że podatek od zbycia majątku jest z reguły opłacany natychmiastowo, ale korzyści podatkowe związane ze wzrostem wartości zbytego majątku osiągane są dopiero wraz z upływem czasu (amortyzacja), zbycie majątku podlegającego opodatkowaniu na poziomie spółki powoduje z reguły wzrost łącznej wartości podatku netto od spółki sprzedającej oraz spółki kupującej.
- (15) Zbycie aktywów spółki akcjonariuszom również powoduje opodatkowanie zysku kapitałowego związanego ze zbyciem majątkiem wraz ze związanym z tym wzrostem podstawy opodatkowania wspomnianych aktywów otrzymanych przez akcjonariuszy, zwłaszcza jeśli ci ostatni działają w formie spółki, ponieważ nie można odnotować wzrostu wartości majątku bez uznania do celów podatkowych zysku kapitałowego osiągniętego na poziomie samej spółki.

2.2. Ogólne informacje na temat przeszacowania i uzgodnienia wartości aktywów

- (16) Przeszacowanie majątku spółki jest operacją księgową, w której wartość księgową majątku trwałego ujęta w bilansie spółki zostaje sprowadzona do wartości bieżącej (ponieważ środki trwałe podlegają z reguły amortyzacji, ich wartość księgową ulega z biegiem czasu zmniejszeniu, podczas gdy ich wartość rynkowa może pozostać bez zmian, a nawet może okazać się wyższa od wartości księgowej na skutek wzrostu ich wartości wraz z upływem czasu). Jako że nie powinno się odnotowywać wzrostu wartości księgowej aktywów spółki bez uznania do celów podatkowych zysku kapitałowego osiągniętego na poziomie tej spółki, nadwyżkę uzyskaną dzięki przeszacowaniu należy traktować jako wzrost wartości środków trwałych, który można poddać amortyzacji na tych samych zasadach, co aktywa, których dotyczy. Ponadto w momencie przyszłej sprzedaży takich przeszacowanych aktywów zysk kapitałowy będzie niższy z powodu mniejszej różnicy pomiędzy kwotą uzyskaną ze sprzedaży a wartością księgową aktywów.

⁽³⁾ Zob. przypis 1.

- (17) Przeszacowanie wartości aktywów to operacja księgowa o charakterze nadzwyczajnym, ponieważ zasady księgowania opierają się na tradycyjnych regułach ostrożnościowych, a przeszacowanie wartości aktywów opiera się na (wyjątkowym) założeniu, że dane aktywa warte są więcej niż kwota, którą za nie zapłacono, lub niż wynosi ich wartość rezydualna. Założenie to może okazać się błędne w świetle przyszłych wydarzeń na rynku. Ponadto niedawno wprowadzone zasady księgowania (ang. *international financing reporting standards* – tzw. zasady IFRS), które zaczęły obowiązywać niektóre spółki we Włoszech, w szczególności banki, nakładają obowiązek księgowania środków trwałych wg wartości godziwej, zwłaszcza jeśli chodzi o instrumenty finansowe (odpowiednie zyski i straty kapitałowe są ponadto okresowo odnotowywane w rocznym bilansie). W dodatku w ramach restrukturyzacji spółek aktywa są wymieniane według ich wartości bieżącej (która jest z reguły wyższa od wartości księgowej odnotowanej w bilansie), i w rezultacie wzrost wspomnianych wartości zostaje uznany w księgach.
- (18) Z punktu widzenia opodatkowania spółek przeszacowanie wartości księgowej aktywów jest, ogólnie rzecz biorąc, operacją podlegającą opodatkowaniu, gdy powstaje zysk kapitałowy i dochodzi do uznania wzrostu wartości właściwych środków trwałych do celów podatkowych. Zyski kapitałowe powodują wzrost dochodu podlegającego opodatkowaniu i w konsekwencji bieżących należności podatkowych beneficjentów nawet w przypadku, gdy nie dojdzie do ich rzeczywistej realizacji. Aby uniknąć płacenia podatku od przedsiębiorstw z tytułu jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych, system podatkowy pozwala na „zamrożenie” zysku kapitałowego podlegającego opodatkowaniu poprzez utrzymanie wartości historycznej, niższej niż ich wartość księgowa. W takim przypadku uznanie zysku księgowego (czyli zysku zrealizowanego, ale nieznanego za dochód podlegający opodatkowaniu), zostaje odroczone do momentu rzeczywistej realizacji zysku kapitałowego, na przykład w wyniku sprzedaży aktywów.
- (19) Zysk księgowy powstały w związku z odroczonym uznaniem zysku kapitałowego jest z reguły księgowany do celów podatkowych w specjalnej rezerwie, która stanowi zysk nie podlegający opodatkowaniu. Dopóki zysk nie zostanie uznany do celów podatkowych, istnieje różnica między wartością księgową aktywów a ich wartością podatkową. Uzgodnienie stanowi operację podatkową, dzięki której wartość podatkowa zostaje dostosowana do wartości księgowej odpowiednich aktywów i, w konsekwencji, zysk kapitałowy zostaje uznany do celów podatkowych i podlega opodatkowaniu. Zysk księgowy zostaje więc uwolniony z rezerwy specjalnej i zaksięgowany jako zysk zwyczajny w danym roku obrachunkowym, co powoduje równocześnie, że nowe przeszacowane aktywa mogą, z punktu widzenia opodatkowania, zostać poddane amortyzacji.
- (20) Należy zauważyć, że zyski kapitałowe stanowią szczególne pozycje dochodów, które, w przeciwieństwie do innych zysków w roku obrachunkowym, odzwierciedlają wzrost wartości gospodarczej środków trwałych wygenerowany wraz z upływem czasu, podczas gdy jego uznanie do celów podatkowych jest z definicji operacją jednorazową. W związku z tym oprócz odroczenia, aż do momentu uzgodnienia podatkowego, wartości odpowiednich aktywów, zyski kapitałowe zrealizowane przez spółki podlegają z reguły obniżonemu podatkowi zastępczemu, zamiast zwykłego podatku od przedsiębiorstw. Obniżenie podatku stanowi korzyść, ponieważ dana spółka płaci podatek dochodowy niższy niż zazwyczaj i może ponadto rozdzielić te zyski między akcjonariuszy w formie dywidend, co może stanowić podstawę do zastosowania ulg podatkowych lub zwolnienia z podatku w stosunku do już zapłaconego podatku od przedsiębiorstw. Z punktu widzenia zastosowania przepisów dotyczących pomocy państwa korzyść podatkowa pochodząca z podatku zastępczego może być uzasadniona techniką opodatkowania⁽⁴⁾, ze względu na szczególny charakter zysków kapitałowych na tle zwyczajnych zysków w roku obrachunkowym.

2.3. Obowiązujące zasady opodatkowania zysków kapitałowych we Włoszech

- (21) Aby scharakteryzować system będący przedmiotem badania, konieczne jest zwięzłe przedstawienie przepisów obowiązujących we Włoszech w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych uzyskanych wskutek przekazania aktywów w ramach niektórych rodzajów restrukturyzacji spółek przewidzianych w ustawie 218/1990 dla włoskiego systemu bankowego.

Przekazanie aktywów spółki w związku restrukturyzacją grup kredytowych na mocy ustawy 218/1990

- (22) Ustawa 218/1990 wprowadziła – w celu zrationalizowania prowadzenia działalności bankowej we Włoszech – specjalny system mający na celu ułatwienie przekazywania środków trwałych i innych aktywów bankowych lub oddziałów w sektorze bankowym będących w posiadaniu publicznych instytucji kredytowych o zasięgu lokalnym do nowo utworzonych lub istniejących prywatnych banków (art. 1 ustawy 218/1990). W 1990 r. przekazanie określonej oddziału było równoznaczne – z podatkowego punktu widzenia – ze sprzedażą aktywów i, jako takie, powodowało konieczność zapłaty podatku od przedsiębiorstw z tytułu różnicy między wartością bieżącą przekazanych aktywów

⁽⁴⁾ Zob. wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., sprawa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze przeciwko Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato oraz Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, Zb.Orz. 2006, s. I-00289, pkt 136-137.

a wartością podatkową tych aktywów, na mocy art. 54 ust. 5 oraz art. 9 ówczesnie obowiązującego dekretu Prezydenta Republiki z dnia 22 grudnia 1986 r. nr 917 (R.P.R. 917/1986).

(23) W celu ułatwienia przekazywania aktywów bankowych, w art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 przewidziano, między innymi, system derogacji podatkowych, zgodnie z którym zysk kapitałowy uzyskany w wyniku przekazania aktywów do prywatnych instytucji kredytowych – w ramach restrukturyzacji przewidzianej w art. 1 tej samej ustawy – w zamian za akcje tych instytucji, nie był uznawany do celów podatkowych do momentu jego rzeczywistej realizacji w związku ze sprzedażą aktywów lub jego rozdzielenia w formie dywidendy między akcjonariuszy (odroczenie uznania zysku kapitałowego do celów podatkowych).

(24) Cele ustawy 218/1990 można streścić w następujący sposób:

(i) umożliwić instytucjom publicznym, które prowadzą działalność w sektorze bankowym (polegającą przede wszystkim na udzielaniu klientom środków finansowych), przyjęcie formy prawnej spółki akcyjnej uznanej za najwłaściwszą formę prowadzenia działalności gospodarczej;

(ii) zezwolić tym publicznym instytucjom kredytowym na dokapitalizowanie poprzez przyciągnięcie nowego kapitału od akcjonariuszy i konsolidację;

(iii) zagwarantować te same warunki działalności publicznym i prywatnym instytucjom kredytowym, uznając możliwość korzystania przez te ostatnie z przywileju neutralności podatkowej zysków kapitałowych zrealizowanych w wyniku restrukturyzacji spółki, z którego wcześniej mogły korzystać wyłącznie publiczne instytucje kredytowe.

(25) Artykuł 7 ust. 2 ustawy 218/1990 przewidywał, że 15 % zysków kapitałowych zrealizowanych przy przekazaniu będzie stanowiło podlegający opodatkowaniu dochód instytucji przekazującej (publiczna instytucja kredytowa) opodatkowany według zwykłej stawki podatku od przedsiębiorstw (wtedy wynosiła ona 52,2 % i składało się na nią 36 % z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i 16,2 % z tytułu lokalnego podatku dochodowego). Ustawa przewidywała, że owe 15 % opodatkowanego zysku kapitałowego może zostać przypisane do poszczególnych aktywów – jako nowa podstawa opodatkowania uznana przez bank przyjmujący – lub też jako wartość niematerialną i prawną. Ustawa przewidywała również, że wartość podatkowa aktywów przekazywanych do

banku przyjmującego zostaje ujęta w księgach tego właśnie banku (przeniesiona wartość podatkowa) jako wartość akcji banku otrzymanych przez bank przekazujący (zastępcza wartość podatkowa), z wyjątkiem kwoty równej 15 % opodatkowanych zysków kapitałowych, która uznawana była za wzrost wartości podatkowej (przeniesionej i zastępczej).

(26) System przewidywał więc zastosowanie częściowej neutralności podatkowej, dzięki czemu przekazanie oddziału powodowało korzyść w postaci odroczenia płatności podatku od przedsiębiorstw, pod warunkiem że wartość podatkowa przekazanych oddziałów działalności była przypisana do akcji otrzymanych przez instytucję przekazującą i że instytucja przyjmująca przypisywała otrzymanym aktywom wartość podatkową, którą te aktywa posiadały, gdy należały jeszcze do instytucji przekazującej. Taki system przewidywał rozbieżność pomiędzy wartością bieżącą aktywów w momencie ich przekazania a wartością podatkową. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 zarówno podmiot przekazujący, jak i podmiot przyjmujący zobowiązane były do załączenia do deklaracji dochodów „wykazu pozycji do uzgodnienia”, w którym musiały wykazać różnice między odpowiednimi wartościami podatkowymi a wartościami księgowymi.

Przekazanie aktywów w związku z restrukturyzacją spółki na mocy dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw

(27) Na mocy dekretu legislacyjnego z dnia 30 grudnia 1992 r. nr 544 (dekret legislacyjny 544/1992) Włochy dokonały przeniesienia do swojego porządku prawnego dyrektywy 90/434/EWG („dyrektywa w sprawie łączenia przedsiębiorstw”) ⁽⁵⁾. W wersji pierwotnej dyrektywa w sprawie łączenia przedsiębiorstw dotyczy łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich, które spełniają następujące trzy kryteria: (i) dana spółka musi przyjąć jedną z form wymienionych w załączniku do dyrektywy; (ii) musi być rezydentem do celów podatkowych w jednym z państw członkowskich; i (iii) musi podlegać jednej z form podatku od przedsiębiorstw obowiązujących w państwach członkowskich i wymienionych w art. 3 lit. c) dyrektywy.

(28) Definicja przekazania aktywów zawarta w dyrektywie w sprawie łączenia przedsiębiorstw jest następująca: oznacza ono operację, przez którą spółka przekazuje, bez przechodzenia w stan likwidacji, jeden lub więcej swoich oddziałów innej spółce, w zamian za przekazanie papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej przekaz (może chodzić o kontrolę nad nowoutworzoną spółką, której kapitał początkowy składa się z przekazanych akcji lub o spółkę wcześniej istniejącą).

⁽⁵⁾ Dyrektywa Rady 90/433/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225 z 20.8.1990, s. 1).

- (29) Artykuł 2 lit. (i) dyrektywy nakazuje, by przenoszone aktywa stanowiły oddział, czyli wszystkie aktywa i pasywa części spółki, która z organizacyjnego punktu widzenia stanowi niezależną jednostkę gospodarczą, to znaczy podmiot, który jest w stanie funkcjonować za pomocą własnych środków. Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił w niedawno wydanym wyroku⁽⁶⁾, że aby być w zgodzie z przepisami dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw, przekazanie aktywów musi dotyczyć wszystkich aktywów i pasywów związanych z oddziałem spółki. Zgodnie z dyrektywą w sprawie łączenia przedsiębiorstw zapłata za przekazanie aktywów może nastąpić tylko w formie akcji, ponieważ – w odróżnieniu od innych operacji, o których mowa w dyrektywie, takich jak łączenie, podział i wymiana udziałów – w tym przypadku nie można dokonać żadnej wpłaty gotówkowej w zamian za przekazanie.
- (30) Artykuł 9 dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw, odsyłając do art. 4 tej samej dyrektywy, stanowi, że nie można zastosować opodatkowania zysków kapitałowych na poziomie spółki przejmującej w wyniku przekazania aktywów. Dyrektywa definiuje zyski kapitałowe jako różnicę między wartością rzeczywistą (wartością rynkową) przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością podatkową, niezależnie od ewentualnych szczególnych zasad regulujących określanie wartości przewidzianych w przepisach poszczególnych państw. Takie preferencyjne traktowanie zysków kapitałowych przewidziane w dyrektywie w sprawie łączenia przedsiębiorstw – w przypadkach dotyczących przekazywania aktywów między przedsiębiorstwami poszczególnych państw członkowskich – opiera się na kryterium „stałego zakładu”; innymi słowy, wyłącznie aktywa pozostające w spółce będącej rezydentem do celów podatkowych na terytorium państwa członkowskiego spółki przekazującej lub aktywa rzeczywiście powiązane ze stałym zakładem spółki przyjmującej znajdującym się na terytorium państwa członkowskiego spółki przekazującej mogą skorzystać z odroczenia płatności podatku, o którym mowa w art. 4 dyrektywy.
- (31) Dyrektywa przewiduje więc raczej system neutralności podatkowej lub odroczenia płatności, a nie zwolnienia z podatku, ponieważ państwo członkowskie, w którym znajduje się spółka przyjmująca, zachowuje prawo do opodatkowania zysków kapitałowych zrealizowanych przy przekazaniu aktywów w momencie przyszłego zbycia tych aktywów. Aby mogły zostać opodatkowane, zyski kapitałowe z tytułu z przekazanego majątku muszą być ujęte w księgach spółki przyjmującej: w tym celu wszystkie przekazane aktywa i pasywa muszą zostać ujęte w księgach spółki przyjmującej wg wartości w okresie bezpośrednio poprzedzającym przekazanie (przeniesiona wartość podatkowa). Spółka przyjmująca musi więc przejść podstawę opodatkowania spółki przekazującej, nie mogąc skorzystać z opcji uzgodnienia tej
- podstawy z godziwą wartością rynkową. Z tego powodu przepisy dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw, które przewidują preferencyjne traktowanie w przypadku przekazania aktywów, są w gruncie rzeczy podobne do przepisów zawartych w art. 1 wspomianej ustawy 218/1990, z wyjątkiem tego, że dyrektywa nie określa zasad szacowania wartości akcji otrzymanych przez spółkę przyjmującą w zamian za aktywa, podczas gdy art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 wyraźnie przewiduje zastosowanie zastępczej wartości podatkowej: w związku z tym mamy do czynienia z systemem podwójnej różnicy.
- Przekazanie aktywów w związku z restrukturyzacją przedsiębiorstwa na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997*
- (32) Jako że przepisy dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw stosuje się wyłącznie do restrukturyzacji spółek z różnych państw członkowskich – system ten został przeniesiony do ustawodawstwa włoskiego na mocy dekretu legislacyjnego 544/1992 – Włochy samodzielnie rozszerzyły system neutralności podatkowej stosowany w przypadku restrukturyzacji spółek, obejmując nim również przypadki restrukturyzacji spółek znajdujących się na terytorium tego państwa. Na mocy dekretu legislacyjnego nr 358 z dnia 8 października 1997 r. (dekret legislacyjny 358/1997) Włochy wprowadziły ogólne przepisy podatkowe dotyczące restrukturyzacji spółek znajdujących się na terytorium Włoch; przepisy te miały być stosowane również w przypadku, gdy przekazanie aktywów przyjęłoby formę przekazania oddziału w zamian za akcje.
- (33) Ogólny system opodatkowania zysków kapitałowych uzyskanych w wyniku restrukturyzacji spółek znajdujących się na terenie Włoch, w szczególności w wyniku przekazania aktywów, przewidziany w dekreście legislacyjnym 358/1997, opiera się na dwóch alternatywnych systemach.
- (34) Z jednej strony art. 3 dekretu legislacyjnego 358/1997 przewiduje fakultatywny system opodatkowania zastępczego zysków kapitałowych z przekazania przedsiębiorstw lub udziałów kwalifikowanych w zamian za akcje danej spółki. Artykuł 3 nakazuje przede wszystkim, by dla określenia zysków kapitałowych obliczyć różnicę między wartością podatkową przekazanych aktywów – kiedy należały one do spółki przekazującej – a wartością księgową akcji otrzymanych w zamian za przekazanie ustaloną przez spółkę przekazującą, lub też, jeśli jest ona wyższa, wartością księgową przekazanego oddziału ustaloną przez spółkę przyjmującą. Artykuł 3 przewiduje ponadto możliwość uznania do celów podatkowych zysków kapitałowych poprzez zapłatę podatku zastępczego według stawki 19%. Zgodnie z nowym systemem wartość księgową i wartość podatkowa zawierające w sobie osiągnięte zyski kapitałowe są uznawane za nowe wartości

⁽⁶⁾ Wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r., sprawa C-43/00, *Andersen og Jensen ApS przeciwko Skatteministeriet*, Rec. 2002, s. I-00379, pkt 34 i nast.

aktywów zarówno w przypadku spółki przekazującej, jak i spółki przyjmującej, aby uniknąć różnicy między wartością podatkową a wartością księgową (przekazanie w ramach systemu neutralności rachunkowej).

(35) Z drugiej strony art. 4 dekretu legislacyjnego 358/1997 stanowi, że podmioty biorące udział w przekazaniu mogą skorzystać z systemu odroczenia płatności podatku porównywalnego do systemu ustanowionego na mocy dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw. W takim systemie przekazanie aktywów oddziału między spółkami znajdującymi się na terytorium Włoch jest neutralne z punktu widzenia podatkowego, co oznacza, że zyski kapitałowe osiągnięte w wyniku przekazania aktywów w zamian za akcje nie są uznawane do celów podatkowych, pod warunkiem że wartość podatkowa przekazanych aktywów zostanie przypisana akcjom otrzymanym przez spółkę przekazującą i że aktywa przekazane zachowają wartość podatkową, jaką miały gdy należały do spółki przekazującej (przekazanie w ramach systemu neutralności podatkowej).

(36) Włoski system podatkowy w zakresie podatku od przedsiębiorstw został dogłębnie zreformowany w 2003 r., w tym samym okresie wszedł w życie (od dnia 1 stycznia 2004 r.) system uzgodnienia podatkowego przewidziany ustawą 350/2003. Reforma weszła w życie na mocy dekretu legislacyjnego nr 344 z dnia 12 grudnia 2003 r. (dekret legislacyjny 344/2003) który, w odniesieniu do omawianych kwestii, przewiduje, co następuje:

(i) zniesienie dotychczasowego podatku dochodowego od osób prawnych (IRPEG) i wprowadzenie nowego podatku dochodowego od przedsiębiorstw (IRES) według stawki 33 %; równoległe zniesiono podatek Dual Income Tax (DIT), który polegał na stosowaniu zredukowanej stawki podatku IRPEG (19 %) w odniesieniu do kwoty dochodu ponownie inwestowanej w spółkę;

(ii) zniesienie systemu przyznawania ulgi podatkowej, zgodnie z którym w momencie rozdzielenia pomiędzy akcjonariuszy dywidendy były kolejny raz opodatkowywane, przy czym podatek od przedsiębiorstw zapłacony we Włoszech był odliczany poprzez przyznanie ulgi podatkowej; system ten został zastąpiony systemem częściowego wyłączenia z opodatkowania stosowanym zarówno wobec dywidend krajowych, jak i dywidend ze źródła zagranicznego;

(iii) wprowadzenie systemu zwolnienia udziałów z opodatkowania, jeśli chodzi o zyski kapitałowe osiągnięte ze sprzedaży udziałów kwalifikowanych i, jednocześnie, zawieszenie możliwości odliczenia obniżenia wartości księgowej posiadanych udziałów;

(iv) zniesienie podatku zastępczego według stawki 19 % od zysków kapitałowych osiągniętych w wyniku restrukturyzacji spółek zgodnie z art. 3 dekretu legislacyjnego 358/1997. Po uchynieniu przepisów wspomnianego dekretu legislacyjnego 358/1997 na podstawie dekretu legislacyjnego 344/2003 wprowadzono w życie system neutralności podatkowej w zakresie wszystkich rodzajów restrukturyzacji spółek, jak na przykład łączenie czy podział przewidziane w dekrecie Prezydenta Republiki z dnia 22 grudnia 1986 r. nr 917 wraz z późniejszymi zmianami – tekst jednolity przepisów dotyczących podatków dochodowych (TUIR) – (art. 170–174). Jednakże przekazywanie oddziałów lub udziałów kwalifikowanych nie zostało ujęte w TUIR i późniejszych zmianach, co doprowadziło do rozbieżności procedur w przypadku przekazywania oddziałów poddanych systemowi neutralności księgowej, zgodnie z art. 175 dekretu Prezydenta Republiki 917/1986 wraz z późniejszymi zmianami, w porównaniu z innymi rodzajami restrukturyzacji spółki podlegającymi systemowi neutralności podatkowej.

(37) Zgodnie z reformą podatkową wprowadzoną przez dekret legislacyjny 344/2003 wszystkie rodzaje restrukturyzacji z udziałem spółek z różnych państw członkowskich nadal podlegają systemowi neutralności podatkowej, o którym mowa w dyrektywie w sprawie łączenia przedsiębiorstw, przewidującemu możliwość dokonania przekazania w sposób podatkowo neutralny. Możliwość zastosowania podatku zastępczego według stawki 19 % w myśl art. 3 dekretu legislacyjnego 358/1997 zniesiono od dnia 1 stycznia 2004 r., utrzymano natomiast system ustalania wartości zysków kapitałowych pochodzących z przekazania oddziałów w ramach systemu neutralności księgowej. Ponadto zniesiony został fakultatywny system odroczenia płatności podatku przewidziany w art. 4 dekretu legislacyjnego 358/1997. W wyniku powyższej reformy system opodatkowania zysków kapitałowych osiągniętych w wyniku sprzedaży lub przekazania oddziału jest identyczny z systemem przewidzianym w przypadku sprzedaży pojedynczych aktywów.

(38) Podsumowując, w świetle przepisów obowiązujących w czasie uchwalenia ustawy 350/2003 ciągle bardziej korzystne było, z punktu widzenia podatkowego, przekazywanie aktywów w drodze wymiany akcji, a nie w drodze sprzedaży, ponieważ przeniesienie udziałów kwalifikowanych było zwolnione z podatku, podczas gdy przeniesienie aktywów bazowych podlegało opodatkowaniu.

(39) Komisja po przedstawieniu ogólnych zasad ustanowionych na mocy dyrektywy w sprawie łączenia przedsiębiorstw oraz dekretu legislacyjnego 358/1997 może przystąpić do opisu i analizy poszczególnych systemów, w ramach których spółki dokonują przeszacowania lub uzgodnienia wartości swoich środków trwałych.

2.4. Uzgodnienia na mocy ustaw 342/2000, 448/2001 i 350/2003

Restrukturyzacja instytucji kredytowych na mocy ustawy 218/1990

- (40) Ustawa 218/1990 dotyczyła prywatyzacji poprzez przekształcenie i przekazanie niektórych instytucji kredytowych prawa publicznego (na mocy 29 królewskiego dekretu legislacyjnego z dnia 12 marca 1936 r. nr 375, przekształconego w ustawę nr 141 z dnia 7 marca 1938 r.) przekształcające je w spółki akcyjne działające w sektorze kredytowym (art. 1 ustawy 218/1990). Na mocy art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 zyski kapitałowe osiągnięte poprzez przekazanie aktywów nie były uznawane do celów podatkowych, aby zapewnić neutralność finansową takich operacji. Jednakże 15 % takich zysków podlegało opodatkowaniu według zwykłej stawki podatku od przedsiębiorstw obowiązującej w tamtym okresie. W konsekwencji wartość podatkowa aktywów przekazanych na mocy art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 wzrosła (została uzgodniona) o 15 % zysku kapitałowego, podczas gdy pozostałe 85 % zysku kapitałowego nie zostało uznane do celów podatkowych.
- (41) Saldo wynikające z różnicy między wartością podatkową otrzymanych akcji i przekazanych aktywów, z jednej strony, a wartością księgową tych aktywów (uzgodnioną jedynie w zakresie 15 %), z drugiej, odpowiadało zawieszonemu zyskowi kapitałowemu. Uznanie pozostałej części zysku kapitałowego do celów podatkowych zostało odroczone do momentu ewentualnej jego realizacji w wyniku zbycia aktywów, o których mowa, lub do momentu rozdzielenia go między akcjonariuszy w formie dywidend z rezerwy księgowej odpowiadającej nieuznanemu zyskowi kapitałowemu.
- (42) Ponadto zgodnie z zasadami księgowości podatkowej, o których mowa w ustawie 218/1990, 85 % wartości gospodarczej zysków kapitałowych związanych z aktywami przekazywanymi podczas restrukturyzacji przewidzianej w wymienionej ustawie nie jest uznawana do celów podatkowych. W opinii władz włoskich operacje związane z restrukturyzacją omawianych miały miejsce w latach 1990–1995. Zyski kapitałowe osiągnięte w tamtym okresie zostały „zamrożone” na następne lata, a spółki te zostały zobowiązane do zarejestrowania wartości pozostających do uzgodnienia w odpowiednim wykazie załączonym do przedstawianej deklaracji dochodów.

Uzgodnienia na mocy ustawy 342/2000

- (43) Na mocy art. 17 ustawy nr 342 z dnia 21 listopada 2000 r. ⁽⁷⁾ (ustawa 342/2000) spółkom powstałym w wyniku restrukturyzacji instytucji kredytowych na mocy ustawy 218/1990 zezwolono na uzgodnienie wartości, których opodatkowanie odroczone, z wartościami księgowymi uzyskanymi poprzez wymianę aktywów w ramach wspomnianych restrukturyzacji i jeszcze ujętych w bilansie na dzień 31 grudnia 1999 r. pod warunkiem zapłaty zastępczego podatku od przedsiębiorstw według stawki 19 % zysku kapitałowego w miejsce łącznej stawki 42,4 % obowiązującej w tamtym okresie (na którą składał się podatek od przedsiębiorstw według stawki 37 % oraz lokalny podatek od działalności produkcyjnej według stawki 5,4 %). Uzgodnienie zostało ograniczone do 85 % wartości pierwotnego zysku kapitałowego, którego uznanie do celów podatkowych odroczone.
- (44) Płacąc podatek od zysków kapitałowych według stawki 19 %, zarówno spółki, które posiadały aktywa bankowe, jak i spółki dysponujące akcjami owych spółek posiadających aktywa mogły uzgodnić wartość, odpowiednio, odnośnych aktywów i akcji. Jeśli akcje zostałyby przekazane innym spółkom lub wymienione na udziały innych spółek bez wypłat gotówkowych, w przypadku tych ostatnich można byłoby również uzgodnić wartość wymienionych akcji.
- (45) Podatek od zysków kapitałowych był jednak zredukowany do 15 % (w miejsce podatku zastępczego według stawki 19 %) jeśli instytucja kredytowa zdecydowała się uzgodnienie wyłącznie wartości podatkowej aktywów zamiast uzgodnić zarówno wartość aktywów, jak i akcji. W takim przypadku jedynymi beneficjentami systemu uzgodnienia podatkowego były instytucje kredytowe posiadające aktywa wymienione podczas pierwotnego przekazania.
- (46) W wyniku zapłacenia podatku od zysków kapitałowych instytucje przyjmujące uwalniały zyski kapitałowe osiągnięte podczas pierwotnego przekazania (i zachowane w formie rezerw zysków niepodlegających podziałowi) i mogły rozdzielić je między akcjonariuszy w formie dywidend.
- (47) Równoległe do uzgodnienia wartości aktywów i udziałów przekazanych w ramach restrukturyzacji sektora bankowego, o której mowa powyżej, art. 19 ustawy 342/2000 stanowił, że ten sam zastępczy podatek od zysków kapitałowych mógł zostać zastosowany w przypadku spółek gotowych uzgodnić wartość podatkową aktywów i akcji będących w ich posiadaniu w wyniku innych rodzajów restrukturyzacji, w przypadku których skorzystano z systemu neutralności podatkowej na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997.
- (48) System, o którym mowa w art. 19 (a który przewidywał podatki zastępcze od zysków kapitałowych w stawkach 19 % i 15 % w przypadku uzgadniania wartości aktywów i akcji) zrównywał pod wszystkimi względami uznanie do celów podatkowych zysków pochodzących z uzgodnień podatkowych w związku z restrukturyzacją spółek przeprowadzanych na mocy dekretu legislacyjnego nr 358/1997 z uznaniem zysków osiągniętych przez instytucje kredytowe na mocy ustawy 218/1990.

⁽⁷⁾ Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana nr 276 z 21.11.2000.

- (49) Ponadto art. 20 ustawy 342/2000 ustanawiał szczegółowe zasady odnośnie do zastępczego podatku od zysków kapitałowych, który należało zapłacić oraz związanej z tym ulgi podatkowej na korzyść akcjonariuszy, którzy otrzymują dywidendy pochodzące z zysków kapitałowych uznanych do celów podatkowych.

Uzgodnienia na mocy ustawy 448/2001

- (50) Ustawa nr 448 z dnia 28 grudnia 2001 r. (ustawa 448/2001) przedłużyła okres obowiązywania systemów uzgodnienia podatkowego przewidzianych w ustawie 342/2000, które dotyczyły aktywów ujętych w bilansie spółek i których wartość nie została jeszcze uzgodniona.

- (51) W szczególności art. 3 ust. 11 ustawy 448/2001 przewidywał, że system uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17–20 ustawy 342/2000 można stosować zarówno w przypadku zysków nieuznanych, czyli aktywów i udziałów pochodzących z restrukturyzacji sektora bankowego na mocy ustawy 218/1990, jak i aktywów pochodzących z innych rodzajów restrukturyzacji przeprowadzonych na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997 i nadal posiadanych na dzień 31 grudnia 2001 r. Ustawa 448/2001 stanowiła, że podatki zastępcze należne z tytułu zysków uznanych miały wynosić odpowiednio 12 % w przypadku podwójnego uzgodnienia (uzgodnienia zarówno aktywów posiadanych przez spółkę przyjmującą jak i akcji otrzymanych przez spółkę posiadającą udziały lub przekazującą) oraz 9 % w przypadku pojedynczego uzgodnienia (czyli ograniczającego się do aktywów będących w posiadaniu spółki przyjmującej) w miejsce podatku od przedsiębiorstw według stawki 41 % stosowanego w momencie uzgodnienia (na który składało się 36 % podatku od osób prawnych oraz 5 % lokalnego podatku od działalności produkcyjnej).

Uzgodnienia na mocy ustawy 350/2003

- (52) Artykuł 2 ust. 26 ustawy 350/2003 stanowi, że system uzgodnienia podatkowego przewidziany w art. 17 ustawy 342/2000 mógł być stosowany również w przypadku zysków zrealizowanych, ale nieuznanych do celów podatkowych i związanych z aktywami pochodzącymi z restrukturyzacji sektora bankowego na mocy ustawy 218/1990, nadal widniejących w bilansie za trwający rok obrachunkowy na dzień 31 grudnia 2003 r. Ustawa 350/2003 stanowi, że podatek zastępczy od zysków kapitałowych związanych z uzgodnieniem tych zysków wynosił 12 % w przypadku podwójnego uzgodnienia (uzgodnienie zarówno aktywów posiadanych przez instytucję kredytową, jak i udziałów otrzymanych przez przekazujący bank) oraz 9 % w przypadku pojedynczego uzgodnienia (czyli ograniczającego się wyłącznie do aktywów posiadanych przez instytucję kredytową). Artykuł 26 ustawy 350/2003 nie przewidywał jednakże żadnego innego uzgodnienia aktywów

w przypadku ogólnej restrukturyzacji spółek przeprowadzanej na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997.

- (53) W szczególności w myśl art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 historyczne zyski kapitałowe osiągnięte na mocy ustawy 218/1990 w związku z przekazaniem środków trwałych i innych aktywów bankowych nowoutworzonym lub już istniejącym prywatnym instytucjom kredytowym w zamian za akcje tych instytucji mogły zostać uznane do celów podatkowych poprzez zapłacenie podatków zastępczych według stawki 12 % lub 9 % zamiast ówczesnie obowiązującego podatku od przedsiębiorstw według stawki 37,25 % (33 % podatku od osób prawnych plus 4,25 % lokalnego podatku od działalności produkcyjnej). Ustawa 350/2003 przewidywała ponadto że podatek zastępczy powinien być opłacony w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. i 25 % w 2006 r.), bez odsetek.

- (54) Z informacji dostarczonych przez władze włoskie wynika, że dziewięć grup bankowych dokonało uzgodnienia wartości swoich aktywów na mocy art. 26 ust. 26 ustawy 350/2003 poprzez zapłatę podatku zastępczego od zysków kapitałowych według stawki 9 % (pojedyncze uzgodnienie). Zyski kapitałowe uznane do celów podatkowych wyniosły łącznie ponad 2 059 milionów EUR. Dziewięciu beneficjentów zapłaciło podatek zastępczy w wysokości 180 615 534 EUR. Aby obliczyć rzeczywistą równowartość podatku do celów ustalenia pomocy państwa, raty płatności w 2005 r. oraz w 2006 r. należy powiększyć o stopy referencyjne w wysokości 3,7 % w przypadku zwrotu pomocy niezgodnej z prawem przewidzianego w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004⁽⁸⁾. Podatek rzeczywiście zapłacony wynosi w konsekwencji 185 505 996 EUR⁽⁹⁾, co stanowi kwotę referencyjną umożliwiającą obliczenie ewentualnej pomocy wyrażonej przy pomocy ekwiwalentu dotacji.

Przeszacowania na mocy ustawy 350/2003

- (55) Artykuł 2 ust. 25 ustawy 350/2003 stanowił, że wszystkie spółki podlegające opodatkowaniu mogą przeszacować wartość podatkową swoich aktywów istniejących na dzień 31 grudnia 2002 r., tak by przypisać im rzeczywistą wartość w tym momencie, poprzez zapłatę podatku zastępczego według stawki 19 % w przypadku przeszacowania aktywów podlegających amortyzacji oraz 15 % w przypadku aktywów niepodlegających amortyzacji, który należało wpłacić w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. i 25 % w 2006 r.).

⁽⁸⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (rozdział V – Stopa procentowa w odniesieniu do zwrotu pomocy niezgodnej z prawem) (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽⁹⁾ Wpłacone zostały następujące kwoty: a) 92 760 506 EUR w 2004 r.; b) 46 380 253 EUR do zapłaty w 2005 r., odpowiadających aktualnej wartości netto w wys. 44 725 412 EUR w 2004 r.; oraz c) 46 380 253 EUR do zapłaty w 2006 r., odpowiadających aktualnej wartości netto w wysokości 43 129 616,9 EUR w 2004 r.

(56) Jak wskazano powyżej, przeszacowania to operacje o charakterze nadzwyczajnym, na które szczególnie przepisy podatkowe zezwalają okazjonalnie w celu uzgodnienia wartości historycznej aktywów z ich wartością bieżącą. Przeszacowanie podatkowe różni się od uzgodnienia, ponieważ w pierwszym przypadku wartość podatkowa aktywów może zostać uzgodniona z wartością rynkową w momencie przeszacowania, podczas gdy w drugim przypadku wartość zysku kapitałowego uznanego do celów podatkowych nie może przekroczyć wartości uzyskanej przy okazji wcześniejszej realizacji, którą mogła być na przykład restrukturyzacja.

3. MOTYWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

(57) Decyzją z dnia 30 maja 2007 r.⁽¹⁰⁾ Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające, o którym mowa w art. 88 ust. 2 Traktatu WE odnośnie do systemu uzgodnienia podatkowego przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, ponieważ system ten zdawał się spełniać wszystkie warunki konieczne do uznania go za pomoc państwa na mocy art. 87 ust. 1 Traktatu WE, i dlatego jego zgodność ze wspólnym rynkiem budziła wątpliwości, ponieważ niemożliwe wydawało się zastosowanie którejkolwiek z odstępstw przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 Traktatu WE.

(58) W szczególności Komisja uznała, że art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 przyznaje korzyść finansową odpowiadającą różnicy między podatkiem rzeczywiście zapłaconym w 2004 r. dla uzgodnienia wartości aktywów oraz zwykłym podatkiem należnym w przypadku, gdyby uzgodnienie zostało przeprowadzone w braku przepisów wspomnianego art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003. Zwykła stawka stosowana w roku 2004 w odniesieniu do przedmiotowych zysków wyniosłaby 37,25 % (podatek od osób prawnych według stawki 33 % oraz lokalny podatek od działalności produkcyjnej według stawki 4,25 %), podczas gdy rzeczywiście zapłacony podatek zastępczy wyniósł 9 %. Ponadto na mocy ustawy 350/2003 podatek zastępczy został zapłacony w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. oraz 25 % w 2006 r.) bez odsetek, podczas gdy podatek, który należałoby zastosować w braku przepisów art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, musiałby zostać zapłacony w całości w 2004 r. Komisja obliczyła, że wartość podatku rzeczywiście zapłaconego przez dziesięciu beneficjentów badanego systemu jako ekwiwalent dotacji wyniosła 185 505 996 EUR, podczas gdy zwykły podatek wynosiłby 771 991 022 EUR (37,25 % osiągniętego zysku w kwocie ponad 2 059 milionów EUR). Różnica między podatkiem zwykłym a podatkiem rzeczywiście zapłaconym wynosi więc 586 485 026 EUR.

(59) Komisja uznała ponadto że podczas gdy uzgodnienia podatkowe stanowiące korzyść dla beneficjentów na mocy wspomnianych ustaw 342/2000 i 448/2001 były zwykłymi, powszechnymi środkami fiskalnymi mającymi na celu jednakowe opodatkowanie osiągniętych zysków kapitałowych, uzgodnienie, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, było przeznaczone wyłącznie dla banków będących przedmiotem restrukturyzacji regulowanej przez ustawę 218/1990 i dlatego nie mogło być uznane za środek o charakterze powszechnym ani też nie gwarantowało równego traktowania analizowanych zysków kapitałowych oraz zysków osiągniętych w wyniku innych porównywalnych rodzajów restrukturyzacji spółek. Komisja stwierdza ponadto, że gdyby niektóre banki włoskie uregulowały swoje zobowiązania podatkowe związane z nieuznanymi zyskami kapitałowymi ujętymi w ich bilansie poprzez opłacenie podatku nominalnego (obniżonego), prawdopodobnie stałyby się bardziej atrakcyjne dla potencjalnych nabywców, powodując zakłócenie funkcjonowania rynku fuzji i przejęć w sektorze bankowym.

(60) Komisja doszła więc do wniosku, że analizowany system mógł stanowić pomoc państwa niezgodną z zasadami wspólnego rynku i w związku z tym wszczęła postępowanie, o którym mowa w art. 88 ust. 2 Traktatu WE. Komisja zaznaczyła również, że jeśli na zakończenie wspomnianej procedury doszłaby do wniosku, że przedmiotowy system stanowił pomoc państwa niezgodną z zasadami wspólnego rynku, pomoc ta musiałaby zostać zwrócona, zgodnie z art. 14 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE⁽¹¹⁾. Jednakże w świetle praktyki stosowanej w odniesieniu do niektórych systemów pomocy podatkowej⁽¹²⁾ zwrot musiałby dotyczyć wyłącznie różnicy między podatkiem zapłaconym przez beneficjentów systemu a kwotą, którą zapłaciliby oni, gdyby skorzystali z innych systemów podatkowych dostępnych w tamtym okresie i pod warunkiem że nie oznaczałoby to odtworzenia jedynie czysto hipotetycznego wyboru, którego mogliby dokonać beneficjenci omawianego systemu⁽¹³⁾. Komisja wezwała władze włoskie oraz zainteresowane strony do przedstawienia uwag na temat tego, czy zwrot udzielonej niezgodnie z prawem pomocy miałyby dotyczyć wyłącznie różnicy między podatkiem, który zostałaby zapłacony zgodnie z zasadami systemu przeszacowania przewidzianego w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a podatkiem zastępczym rzeczywiście zapłaconym przez instytucje kredytowe zgodnie z zasadami systemu uzgodnień, o którym mowa w art. 2 ust. 26 tej samej ustawy 350/2003.

⁽¹¹⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽¹²⁾ Zob. rozdział VI decyzji Komisji 2006/748/WE z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie pomocy państwa C 30/04 (ex NN 34/04) przyznanej przez Portugalię, zwalniającej z podatku dochodowego od osób prawnych zyski kapitałowe z pewnych operacji/transakcji realizowanych przez przedsiębiorstwa publiczne (Dz.U. L 307 z 7.11.2006, s. 219).

⁽¹³⁾ Zob. pkt 113–119 wyroku Trybunału z dnia 15 grudnia 2005 r., sprawa C-148/04, *Unicredito Italiano SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, Zb.Orz. 2005, s. I-11137.

⁽¹⁰⁾ Zob. przypis 1.

4. UWAGI WŁOCH

- (61) W nadesłanych uwagach władze włoskie zasadniczo a) sprzeciwiły się możliwości uznania rozpatrywanego systemu za pomoc państwa; b) zaznaczając przy tym, że ewentualna przyznana korzyść była o wiele niższa od korzyści obliczonej szacunkowo przez Komisję i dlatego należy ją uznać za nieznaczną (zasada *de minimis*).
- (62) Włochy stwierdziły w szczególności, że art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 w domyśle zezwalał wszystkim spółkom biorącym udział w restrukturyzacji na skorzystanie z możliwości uzgodnienia wartości swoich aktywów. Artykuł 2 ust. 25 wspomnianej ustawy miał – zdaniem władz włoskich – przyznać powszechną możliwość uzgodnienia wartości podatkowej z wartością księgową, poprzez dorozumiane odwołanie do art. 14 ustawy 342/2000, który ustanawiał możliwość uznawania zysków kapitałowych, których opodatkowanie odroczone w wyniku restrukturyzacji neutralnych z podatkowego punktu widzenia i dlatego dotyczył wszystkich sytuacji, w których nie doszło do uzgodnienia, wynikających z restrukturyzacji spółek przeprowadzonych na mocy dekretu legislacyjnego 358/1977.
- (63) Zdaniem Włoch można było skorzystać z powszechnego systemu uzgodnienia podatkowego, na mocy art. 12 ustawy 342/2000, poprzez opłacenie podatku zastępczego według stawki 19 % w przypadku przeszacowania aktywów podległych amortyzacji oraz stawki 15 % w przypadku pozostałych aktywów, w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. i 25 % w 2006 r.). Zatem w opinii władz włoskich system, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, powinien być analizowany w świetle systemu uzgodnienia podatkowego wprowadzonego w sposób dorozumiany przez art. 14 ustawy 342/2000, a nie porównywany do ogólnego systemu przeszacowania podatkowego spółek, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, którą to metodę wybrała Komisja. Zarówno dorozumiany system uzgodnienia podatkowego, jak i wyraźnie przewidziany system przeszacowania miały, zdaniem Włoch, przewidywać zastosowanie takich samych podatków zastępczych, według stawek 19 % oraz 15 %, o których była mowa powyżej. Jednakże wbrew temu, co twierdzi Komisja w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, zdaniem władz włoskich ewentualna korzyść uzyskana na mocy art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 byłaby równa wyłącznie różnicy między podatkiem zastępczym według stawki 9 % wpłaconym przez banki będące beneficjentami od ich zysków nieuznanych do celów podatkowych a podatkiem, według stawki 15 %, od tych samych zysków, który musiałyby zapłacić wszystkie inne spółki, które mogły skorzystać z uzgodnienia wartości swoich aktywów. Różnica ta powinna zostać jeszcze bardziej zmniejszona, ze względu na to, że banki będące beneficjentami zapłaciły relatywnie wyższy podatek od 15 % osiągniętych pierwotnych zysków kapitałowych, w odróżnieniu od wszystkich innych spółek, które mogły skorzystać z systemu całkowitej neutralności podatkowej przewidzianego w dekrete legislacyjnym 358/1997.
- (64) Włochy uważają ponadto że uzgodnienie zastosowane wobec zysków kapitałowych wynikających z restrukturyzacji sektora bankowego przeprowadzone na mocy ustawy 218/1990 nie może być porównane z żadnymi innymi środkami, w przypadku których przewidziano uznanie zysków kapitałowych z dwóch powodów: przede wszystkim dlatego, że przedmiotowe restrukturyzacje sektora bankowego miały z samej swej natury charakter specyficzny i jako takie nie mogły być porównane do żadnego innego rodzaju restrukturyzacji; po drugie, ponieważ środki fiskalne mające na celu odroczenie uznania osiągniętych zysków do celów podatkowych zostały przewidziane specjalnie dla tego rodzaju restrukturyzacji, jako że zakładały system częściowej neutralności podatkowej zarówno w przypadku podmiotu przekazującego, jak i podmiotu przyjmującego.
- (65) Jeśli chodzi o jednorodny charakter restrukturyzacji w sektorze bankowym, władze włoskie twierdzą, że środek dotyczył wyłącznie niektórych operacji restrukturyzacji instytucji kredytowych przeprowadzonych w okresie od dnia 22 sierpnia 1990 r. do dnia 31 grudnia 1995 r., czyli operacji, których głównym celem była prywatyzacja państwowego sektora instytucji kredytowych we Włoszech. Stwierdzono, że najbardziej odpowiednią formą prawną, jaką powinny być przyjąć publiczne instytucje kredytowe we Włoszech, była forma spółki akcyjnej, będącej w stanie zapewnić powstanie w kraju prywatnych grup bankowych, a także promować równe warunki działalności z innymi bankami na wspólnym rynku. Na mocy ustawy 218/1990 akcje byłych państwowych instytucji kredytowych zostały, w wyniku restrukturyzacji, bezpośrednio przydzielone spółkom, w których dominowała lub nie własność publiczna lub do nowo utworzonych fundacji bankowych, lub też do już istniejących prywatnych fundacji bankowych, w których własność publiczna rozdzielona była między różne podmioty lokalne. Zarówno państwu, jak i fundacjom zostało powierzono tymczasowo zadanie zarządzania akcjami takich nowo utworzonych spółek oraz stopniowej sprzedaży tych akcji, by umożliwić konsolidację sektora bankowego oraz powstanie we Włoszech grup bankowych.

- (66) Specyficzny charakter systemu podatkowego obowiązującego w przypadku tych rodzajów restrukturyzacji banków był zasadny, ponieważ w tamtym okresie nie istniał ogólny system, który gwarantowałby neutralność restrukturyzacji spółek i przekazania oddziałów. Włoski ustawodawca dążył do ułatwienia prywatyzacji niektórych państwowych instytucji kredytowych poprzez restrukturyzację i nadanie im nowej formy prawnej – spółki akcyjnej, jednocześnie starając się unikać przyznawania tym instytucjom innych korzyści, niż to było konieczne. Aby nie dopuścić do niezdrowej konkurencji w stosunku do innych instytucji kredytowych prawa prywatnego, ustawodawca przewidział a) częściową neutralność podatkową zarówno na szczeblu podmiotu przekazującego, jak i podmiotu przyjmującego (15 % zysków kapitałowych podlegało uznaniu do celów podatkowych i opodatkowaniu według zwykłej stawki podatku wynoszącej w tamtym okresie 52,2 %); b) zaliczenie zysków kapitałowych na poczet specjalnej rezerwy w celu odroczenia płatności podatku; oraz c) zastosowanie tego samego systemu częściowej neutralności podatkowej również w przypadku restrukturyzacji niepaństwowych instytucji kredytowych, aby zagwarantować równe traktowanie podatkowe w przypadku restrukturyzacji spółek, w których mogły brać udział państwowe i prywatne instytucje kredytowe.
- (67) Władze włoskie zgadzają się z wnioskami Komisji, zgodnie z którymi systemy neutralności podatkowej przewidziane w ustawie 218/1990 i dekrete legislacyjnym 358/1999 nie stanowią pomocy państwa, o ile są zasadne z punktu widzenia logiki systemu podatkowego (pkt 30 decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego). Uważają jednak, że jeśli te wnioski są słuszne, to również system uzgodnienia podatkowego przewidziany w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie powinien być uznawany za pomoc państwa, ponieważ stanowi on niezbędne uzupełnienie systemu częściowej neutralności podatkowej, o którym mowa w art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990, i ponieważ trzeba wziąć pod uwagę specyficzny charakter restrukturyzacji sektora bankowego, o której mowa powyżej.
- (68) Włochy podkreślają, że jedynymi zyskami kapitałowymi, które mogły zostać uzgodnione, były zyski historyczne – pochodzące z początkowych restrukturyzacji (przeprowadzonych między dniem 22 sierpnia 1990 r. a 31 grudnia 1995 r.) – które powstały w wyniku uznania do celów podatkowych i których 15 %, tym samym, zostało opodatkowane podatkiem od zysków kapitałowych. Zastosowanie obniżonego podatku zastępczego byłoby w pełni zasadne, biorąc pod uwagę szczególnie charakter takich zysków, które nie są zyskami uzyskanymi w bieżącym roku obrachunkowym, lecz są zyskami zrealizowanymi w poprzednich latach, a zwłaszcza
- zważywszy na szczególnie charakter restrukturyzacji sektora bankowego regulowanej ustawą 218/2000, przy okazji której zapłacony został podatek według stawki 52,2 % od 15 % zrealizowanych zysków. Obliczając średnią z opłaconego podatku według stawki 52,2 % oraz stawek 9 % i 12 % podatków zastępczych przewidzianych w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 od pozostałych 85 % zysków kapitałowych, łączna stawka podatku zastosowanego w tym przypadku wynosiłaby pomiędzy 15,48 % a 17,85 %: stawki te, zdaniem Włoch, są porównywalne do stawek 15 % i 19 % stosowanych w ramach dorozumianego systemu uzgodnienia podatkowego przewidzianego w ustawie 350/2003 w przypadku, odpowiednio, aktywów podlegających amortyzacji i aktywów niepodlegających amortyzacji wszystkich spółek.
- (69) Ponadto władze włoskie uważają, że system uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, jest mniej elastyczny, ponieważ nakazuje uzgodnienie wszystkich pozostałych zysków kapitałowych pochodzących z pierwotnej restrukturyzacji, podczas gdy domyślny system uzgodnienia, o którym mowa w art. 2 ust. 25 tej samej ustawy, przewiduje możliwość uzgodnienia wartości pojedynczych aktywów, które mają wyższą wartość rynkową. W opinii Włoch taka elastyczność byłaby wyjątkowo korzystna dla spółek beneficjentów, ponieważ mogłyby one dokonać uzgodnienia wyłącznie aktywów podlegających amortyzacji, a nie aktywów, których sprzedaż spowodowałaby powstanie zysków i tak zwolnionych z podatku. Przykładowo na mocy wspomnianego systemu zwolnienia z podatku udziałów spółki obowiązującego od dnia 1 stycznia 2004 r. zbycie udziałów kwalifikowanych jest zwolnione z podatku w 95 % i dlatego spółce nie opłacałoby się płacić podatku w wyniku uznania zysków związanych z aktywami, które i tak w całości byłyby zwolnione z podatku. Zdaniem władz włoskich różnica ta nie jest z pewnością bez znaczenia, zważywszy, że wiele aktywów przekazanych w latach 90. nowo utworzonym instytucjom kredytowym stanowiło udziały kwalifikujących się spółek i jako takie były one niemal całkowicie zwolnione z podatku w świetle wcześniej opisanego reformy podatkowej przeprowadzonej w 2003 r.
- (70) Na zakończenie, władze włoskie uważają, że nawet jeśli Komisja doszłaby do wniosku, że stawka podatku zapłaconego zgodnie z art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 była korzystniejsza od stawki stosowanej w ramach „powszechnego” systemu uzgodnienia przewidzianego w art. 2 ust. 25 tej samej ustawy, faktyczna różnica byłaby znikoma i dlatego powinna być uznana za pomoc *de minimis*.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (71) Zainteresowane strony wysunęły szereg argumentów mających podważyć tezę o równoważności analizowanego systemu uzgodnienia podatkowego z pomocą państwa. Stwierdziły one, że stanowi on techniczny środek fiskalny stworzony na potrzeby specyficznej sytuacji, to znaczy do rozwiązania problemu różnicy między określonymi nieznanymi wartościami podatkowymi związanymi z aktywami wymienionymi w momencie, w którym nastąpiła restrukturyzacja spółki działającej w sektorze bankowym; ponadto środek ten nie przynosi korzyści zainteresowanym grupom bankowym, ponieważ tak naprawdę oznacza obowiązek ponoszenia dodatkowych ciężarów, których, co do zasady, nie mają obowiązków ponosić inne spółki, które wzięły udział w podobnej restrukturyzacji w ramach powszechnego systemu neutralności podatkowej, o którym mowa w dekreście legislacyjnym 358/1997 oraz w dyrektywie w sprawie łączenia przedsiębiorstw.
- (72) Zainteresowane strony twierdzą przede wszystkim, że omawiany system nie jest selektywny, ponieważ uzasadniony jest specyficznym charakterem sektora bankowego, a zwłaszcza specyficznym charakterem restrukturyzacji przedmiotowych instytucji kredytowych. Zainteresowane strony twierdzą ponadto, że w niektórych swoich poprzednich decyzjach Komisja uznała już za zgodny ze wspólnym rynkiem system częściowej neutralności podatkowej przewidziany w ustawie 218/1990, na przykład w decyzji 2002/581/WE z dnia 11 grudnia 2001 r. dotyczącej pomocy państwa zrealizowanej przez Włochy na rzecz banków⁽¹⁴⁾ (która ta decyzja odsyła z kolei do komunikatu Komisji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie pomocy przyznanej przez Włochy dla Banco di Napoli⁽¹⁵⁾).
- (73) Zainteresowane strony twierdzą ponadto, że instytucje kredytowe będące przedmiotem omawianej restrukturyzacji nie odniosły żadnych szczególnych korzyści, na co wskazują wyniki porównania kwoty podatku zastępczego opłaconego przez przedmiotowe banki od swojego zysku kapitałowego i podatku opłaconego przez inne spółki poddane analogicznej restrukturyzacji w ramach systemu neutralności podatkowej. Stawki podatku różne od stawek przewidzianych dla innych spółek, zastosowane w 2003 r. w odniesieniu do zrestrukturyzowanych banków, można wyjaśnić różnymi systemami podatkowymi obowiązującymi przy dwóch seriach restrukturyzacji. Strony zwracają uwagę na fakt, że zyski kapitałowe nieuznane do celów podatkowych, a pochodzące z restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997 były „zyskami kapitałowymi, którymi można swobodnie rozporządzać”, jako że można je było podzielić pomiędzy akcjonariuszy bez dodatkowego opodatkowania na poziomie spółki, podczas gdy zyski kapitałowe zrealizowane na mocy ustawy 218/1990 były „zyskami zawieszonymi” zarówno dla podmiotu przyjmującego, jak i podmiotu przekazującego, jednak tylko do momentu, w którym nie zostały one rozdzielone pomiędzy właściwych akcjonariuszy.
- (74) Rozróżnienie pomiędzy różnymi systemami podatkowymi stosowanymi do osiągniętych zysków kapitałowych wynikających z dwóch różnych sytuacji zostało potwierdzone – według zainteresowanych stron – przez wykładnię zawartą w rezolucji 82/200 włoskiego Ministra Finansów⁽¹⁶⁾, w którym administracja podatkowa uznała, że różnica pomiędzy godziwą wartością rynkową przekazanego oddziału a wartością podatkową oddziału nie określa zysku kapitałowego podlegającego opodatkowaniu w ramach systemu neutralności podatkowej, jeśli wartość podatkowa nie zostanie uzgodniona z godziwą wartością rynkową ani po stronie podmiotu przekazującego, ani po stronie podmiotu przyjmującego. Rezolucja zawiera również wniosek, że różnica uzyskana poprzez przekazanie oddziału ma znaczenie czysto księgowo do czasu, gdy aktywa przedmiotowego oddziału nie zostaną faktycznie sprzedane i „zysk zawieszony” będzie można podzielić pomiędzy akcjonariuszy bez żadnych obciążeń podatkowych po stronie spółki. Z drugiej strony, art. 7 ust. 2 ustawy 218/1990 przewiduje wyraźnie, że różnica w wartości księgowej wynikająca z wpłaty w ramach systemu częściowej neutralności podatkowej, która nastąpiła po restrukturyzacji przedmiotowych instytucji kredytowych, podlega opodatkowaniu nie tylko gdy aktywa stanowiące zysk kapitałowy są sprzedawane, ale także gdy zysk jest dzielony pomiędzy akcjonariuszy.
- (75) W opinii zainteresowanych stron fakt, że stawki podatku ustalone w ustawach 342/2000 i 448/2001 w odniesieniu do uzgodnień za lata 2000 i 2001 były takie same zarówno w przypadku restrukturyzacji instytucji kredytowych, jak i w przypadku restrukturyzacji innych spółek, podczas gdy stawki uzgodnień za 2003 r. wydają się być bardziej korzystne dla banków, można wyjaśnić zmianami wprowadzonymi przez reformę podatku od przedsiębiorstw z 2003 r., która zastąpiła system obliczania należności podatkowej zwolnieniem w wysokości 95 %, aby nie doszło do podwójnego opodatkowania dywidend.

⁽¹⁴⁾ Zob. pkt 3.2.1 wspomnianego komunikatu (Dz.U. C 328 z 1.11.1996, s. 23).

⁽¹⁵⁾ Zob. pkt 32 wspomnianej decyzji (Dz.U. L 184 z 13.7.2002, s. 27).

⁽¹⁶⁾ Rezolucja nr 82/E-67004 z dnia 6 czerwca 2000 r., dostępna w bazie danych dotyczącej kwestii podatkowych (Centrum dokumentacji podatkowej) włoskiego Ministra Finansów pod następującym adresem internetowym: <http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=1400008220000606FIN11000006700400&Info=1,0,0>

(76) Ponadto według zainteresowanych stron restrukturyzowane spółki, w odróżnieniu od restrukturyzowanych instytucji kredytowych, mogły podzielić swoje zyski z lat poprzednich bez konieczności płacenia żadnego podatku od przedsiębiorstw, a odnośne dywidendy – zgodnie z systemem obliczania obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r. – podlegałyby opodatkowaniu po stronie beneficjenta akcjonariusza. W przypadku gdyby został pobrany zastępczy podatek od przedsiębiorstw, celem uznania dla celów podatkowych tychże zysków (tak jak miało to miejsce w przypadku uzgodnienia podatkowego za lata 2000 i 2001), wpłacony podatek zostałby zaliczony na poczet należności podatkowej płatnej przez akcjonariusza z tytułu podziału odnośnej dywidendy. Zatem w ramach poprzedniego systemu opodatkowania podatek na poziomie akcjonariusza w każdym przypadku „pochłonięty” ewentualnie wpłacony podatek od przedsiębiorstw i w konsekwencji doprowadziłby do zrównania zasad opodatkowania każdego systemu uzgodnienia: to z kolei miałyby uzasadnić stosowanie tej samej stawki podatku zastępczego zarówno w odniesieniu do restrukturyzowanych instytucji kredytowych jak i innych spółek objętych w tym czasie restrukturyzacją.

(77) Sytuacja miałyby się zmienić po dniu 31 grudnia 2003 r. wraz z wprowadzeniem systemu pozwalającego wyłączyć z opodatkowania 95 % dywidend wynikających z zysku pochodzącego z restrukturyzacji, a następnie podzielonego w formie dywidend. Począwszy od 2004 r., podatek od zysku osiągniętego w wyniku restrukturyzacji spółek innych niż przedmiotowe banki, a następnie podzielonego w formie dywidend, miał być stosowany wyłącznie do 5 % zysku podzielonego w formie dywidend, stanowiąc jedyny należny podatek (w przypadku gdy nie znajdzie zastosowania żaden podatek zastępczy), podczas gdy w odniesieniu do zysku kapitałowego osiągniętego przez zrestrukturyzowane banki miał być stosowany – gdyby zyski te zostały podzielone – zwykły podatek od przedsiębiorstw (także w tym przypadku, o ile nie znajdzie zastosowania żaden podatek zastępczy). Aby przeciwdziałać owej nierówności traktowania, włoski ustawodawca wprowadził podatek zastępczy według stawki nominalnej (obniżonej), przewidziany w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, tak aby przedmiotowe zrestrukturyzowane banki mogły uznać zawieszony zyski kapitałowe i jednocześnie wykluczyć zyski zawieszony w rozumieniu dekretu legislacyjnego 358/1997, ponieważ te ostatnie zyski, po podziale w formie dywidend, byłyby i tak poddane niższemu opodatkowaniu (wyłączenie 95 % dywidendy z opodatkowania odbiorcy dywidend).

(78) Podsumowując, według zainteresowanych stron system uzgodnienia podatkowego z 2003 r. nie zapewnił uprzywilejowanej pozycji zrestrukturyzowanym bankom: chodziło tu raczej o środek mający na celu zniwelowanie nierówności pomiędzy znacznie mniej korzystnym systemem uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w ustawie 218/1990 w odniesieniu do zrestrukturyzowa-

nych instytucji finansowych, a systemem zasadniczo mniej surowym z punktu widzenia podatkowego stosowanym w odniesieniu do zysków podzielonych przez zrestrukturyzowane spółki w ramach ogólnego systemu, o którym mowa w dekrete legislacyjnym 358/1997.

(79) W końcu zainteresowane strony zwróciły uwagę na fakt, że nawet gdyby Komisja uznała, że system uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, jest szczególnie korzystny wyłącznie dla instytucji kredytowych zrestrukturyzowanych na mocy ustawy 218/1990, korzyści te nie byłyby równe korzyściom wstępnie obliczonym przez Komisję, a jedynie różnicy pomiędzy podatkiem opłaconym z tytułu uzgodnienia a osobnym i różnym od niego podatkiem, należnym z tytułu przeszacowania pojedynczych aktywów podlegających lub niepodlegających amortyzacji na mocy art. 2 ust. 25 tej samej ustawy 350/2003. Różnica ta byłaby równa części podatku od przeprowadzonego przeszacowania i powinna być obniżona o nadwyżkę zapłaconego podatku, aby uzgodnić wartość aktywów, które nie przynoszą zysków kapitałowych podlegających opodatkowaniu, jeśli zostaną sprzedane (majątek, którego zbycie powoduje powstanie zysków zwolnionych z opodatkowania).

6. OCENA

6.1. Pomoc państwa na mocy art. 87 ust. 1 Traktatu WE

(80) Zgodnie z ustaloną linią orzecznictwa Trybunału⁽¹⁷⁾, aby zostać uznany za pomoc państwa, dany środek musi spełniać wszystkie kryteria określone w art. 87 ust. 1 Traktatu WE, to znaczy musi zostać przyznany przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych, musi sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w sposób, który nie jest uzasadniony logiką systemu podatkowego, i, w końcu, musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji i wpływać na wymianę handlową.

Zasoby państwowe

(81) Komisja twierdzi, że przedmiotowa pomoc z całą pewnością została udzielona przy użyciu zasobów państwowych, ponieważ opłacenie nominalnego podatku zastępczego (obniżonego) zamiast zwykłego podatku od przedsiębiorstw od zysków kapitałowych uznanych do celów podatkowych w myśl art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 jest równoznaczne z obniżeniem podatku od przedsiębiorstw, który w przeciwnym przypadku byłby należny, na niekorzyść finansów publicznych.

⁽¹⁷⁾ Zob. wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., sprawa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze przeciwko Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato oraz Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, Zb.Orz. 2006, s. I-00289, pkt 136–137.

Wybiórcze sprzyjanie

(82) Władze włoskie oraz zainteresowane strony zwracają uwagę na fakt, że – w poprzednich decyzjach: 2000/600/WE⁽¹⁸⁾, w sprawie warunkowego zezwolenia na udzielenie pomocy przyznanej przez Włochy publicznym bankom sycylijskim: Banco di Sicilia i Sicilcassa, i 1999/288/WE⁽¹⁹⁾, w sprawie warunkowego zezwolenia na udzielenie przez Włochy pomocy dla Banco di Napoli – Komisja miała przeanalizować i zatwierdzić system częściowej neutralności podatkowej, o którym mowa w ustawie 218/1990, ponieważ doszła do wniosku, że środki te nie stanowiły pomocy państwa. Zatem również przedmiotowy system nie stanowi pomocy państwa, a jedynie naturalną konsekwencję systemu odroczenia płatności podatku ustanowionego we wspomnianej ustawie 218/1990.

(83) Artykuł 7 ust. 2 ustawy 218/1990 stanowił, że przekazanie aktywów i akcji, które nastąpiło w ramach przedmiotowej restrukturyzacji sektora bankowego, podlega systemowi częściowej neutralności podatkowej. Oznaczało to częściowe nieuznawanie zysków kapitałowych zrealizowanych w następstwie przekazania oddziałów bankowych ani po stronie podmiotu przekazującego, ani po stronie podmiotu przyjmującego, pod warunkiem że aktywa składające się na przekazany oddział uzyskały tę samą wartość podatkową, jaką miały, gdy należały do podmiotu przekazującego (przeniesiona wartość podatkowa), i akcje otrzymane od takiego podmiotu przekazującego również nabyły tę samą wartość podatkową co przekazane aktywa (zastępcza wartość podatkowa).

(84) W ramach tego systemu, jako że nie odnotowywano wzrostu wartości podatkowej aktywów i przekazanych akcji, nie doszło do przyznania korzyści podatkowej na rzecz podmiotów, które wzięły udział w restrukturyzacji, a opodatkowanie zysku zrealizowanego w następstwie przekazania było jedynie odroczone do czasu przyszłego uznania do celów podatkowych (na przykład przy sprzedaży aktywów ze strony spółki przyjmującej lub akcji ze strony instytucji lub spółki przekazującej). Ponieważ nie odnotowano wzrostu podstawy opodatkowania ani po stronie podmiotu przekazującego, ani po stronie podmiotu przyjmującego, nie było mowy o żadnej pomocy polegającej na odroczeniu uznania zysku po stronie spółki.

(85) Takie odroczenie płatności podatku w ramach systemu, o którym mowa w ustawie 218/1990, było zgodne z podstawowymi zasadami opodatkowania spółek – zgodnie z którymi opodatkowanie dochodu dotyczy

wszystkich przychodów i zysków wypracowanych przez jakąkolwiek spółkę – ale osiągnięte zyski kapitałowe nie były uznawane do celów podatkowych, ponieważ nie odnotowano odpowiedniego wzrostu wartości podatkowej przedmiotowych aktywów, tak więc obciążenie podatkiem mogło nastąpić później.

(86) W świetle powyższych ustaleń Komisja potwierdza wstępną ocenę wyrażoną w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, to znaczy: a) ani nieuznanie 85 % zysków kapitałowych wypracowanych w ramach operacji, o których mowa w ustawie 218/1990; b) ani nieuznanie zysków kapitałowych uzyskanych w ramach operacji uregulowanych ustawą 358/1997 nie stanowi pomocy państwa, jako że wartość podatkowa sprzedanych aktywów pozostała niezmienną⁽²⁰⁾, nie doszło zatem do powstania zysku podatkowego, a zatem nie została odniesiona żadna korzyść. Ponieważ wypracowane zyski zostały „zamrożone”, nie można było podzielić odnośnych zysków ani nie można było zamortyzować, dewaluować ani w żaden inny sposób odliczyć od podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki obliczonego po przeprowadzeniu takich operacji, kwoty podwyższonej wartości aktywów. Komisja stwierdza zatem, że odroczenie podatku związane z obowiązującą neutralnością podatkową jest uzasadnione logiką systemu podatkowego i że nie stanowi pomocy państwa.

(87) Natomiast system uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, przyznawał prawo do podwyższenia wartości podatkowej, za którą zostałyby opłacony zwykły podatek od przedsiębiorstw, gdyby nie był dostępny specjalny podatek zastępczy, taki jak przedmiotowy podatek. Zdaniem Komisji ustawodawca krajowy może, dla ułatwienia opodatkowania zysków kapitałowych, zastosować podatek zastępczy, o bardziej korzystnej stawce w porównaniu ze zwykłym podatkiem. Ponieważ podatek od sprzedaży jest zazwyczaj płacony natychmiast, a korzyści podatkowe z podwyższenia podstawy opodatkowania przekazanych aktywów pojawiają się dopiero wraz z upływem czasu – poprzez odpisanie ich okresowej amortyzacji lub przy akcie sprzedaży tychże aktywów – normalne opodatkowanie takich zysków oznaczałoby podwyższenie całościowego podatku netto płaconego przez spółkę przekazującą i spółki przyjmującą. Podatek zastępczy – według stawki niższej niż stawka zwykła – od zysków kapitałowych osiągniętych w następstwie restrukturyzacji spółki mógłby zatem zostać uznany za zasadny jak zabieg techniczny mający na celu ułatwienie uznawania zysków kapitałowych do celów podatkowych.

⁽¹⁸⁾ Dz.U. L 256 z 10.10.2000, s. 21.

⁽¹⁹⁾ Dz.U. L 116 z 4.5.1999, s. 36.

⁽²⁰⁾ Tam natomiast, gdzie wypracowany zysk kapitałowy został uznany do celów podatkowych, został on objęty podatkiem, jak w przypadku zysku objętego podatkiem 15 % uznanego w ramach operacji uregulowanych ustawą 218/1990.

- (88) Jednakże podobne preferencyjne uzgodnienie podatkowe może być uznane za zasadne, tylko jeśli obiektywnie można je zastosować na tych samych warunkach w odniesieniu do wszystkich przypadków uznania do celów podatkowych dotyczących porównywalnych zysków kapitałowych, takich jak zyski wynikające z innych restrukturyzacji nieprzewidzianych w ustawie 218/1990, w tym również restrukturyzacji obejmującej inne instytucje kredytowe.
- (89) Komisja jest zdania, że uzgodnienia przewidziane w ustawach 342/2000 i 448/2001 umożliwiły przedsiębiorstwom, których dotyczyły procesy restrukturyzacyjne uregulowane ustawą 218/1990 i dekretem legislacyjnym 358/1997, uznanie zysków kapitałowych z poprzednich lat, osiągniętych poprzez zapłacenie podatku zastępczego takiego samego dla wszystkich zainteresowanych przedsiębiorstw. Komisja stwierdza zatem, że uzgodnienia te stanowiły powszechne środki podatkowe i że podatek zastępczy stosowany według stawki obniżonej – w stosunku do zwykłego podatku od przedsiębiorstw obowiązującego w tamtym czasie – nie stwarzał żadnej konkurencyjnej korzyści dla zainteresowanych spółek, ponieważ był stosowany na tych samych warunkach w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, które postanowiły uznać zyski kapitałowe z poprzednich lat wypracowane, ale tymczasowo nieuznane w myśl właściwych przepisów ustawy 218/1990 lub dekretu legislacyjnego 358/1997.
- (90) Komisja stwierdza ponadto że takie uzgodnienia stanowią powszechne środki podatkowe zasadne z punktu widzenia logiki systemu podatkowego i że nie stanowią pomocy państwa. Równocześnie jednak Komisja jest zdania, że uzgodnienie podatkowe przewidziane w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie stanowi środka o charakterze powszechnym, ponieważ można je było stosować wyłącznie do zysków kapitałowych osiągniętych przez niektóre instytucje kredytowe i to wyłącznie w następstwie restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990.
- (91) Komisja stwierdza w szczególności, że omawiany system podatkowy wiązał się z przyznaniem korzyści równej różnicy pomiędzy podatkiem rzeczywiście wpłaconym, aby uzgodnić wartość aktywów a zwykłym podatkiem, który zostałby zapłacony gdyby uzgodnienie to zostało przeprowadzone w braku przepisów art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003. Rzeczywista stawka podatku obowiązującego w 2004 r. w odniesieniu do takich zysków wynosiłaby 37,25 % (na co składa się podatek od przedsiębiorstw – 33 % i lokalny podatek od działalności produkcyjnej według stawki 4,25 %), podczas gdy rzeczywiście zapłacony podatek zastępczy wynosił 9 % (nie uwzględniając odliczenia wynikającego z odroczenia zapłaty podatku).
- (92) Komisja zdaje sobie także sprawę z faktu, że na mocy ustawy 350/2003 podatek zastępczy został zapłacony w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. i 25 % w 2006 r.) bez odsetek, podczas gdy zwykły podatek, który zostałby naliczony z pominięciem postanowień art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, w całości byłby należny w 2004 r. Komisja zwraca zatem uwagę, że (przeliczona na ekwiwalent dotacji) wartość podatku rzeczywiście zapłaconego przez dziewięciu beneficjentów omawianego systemu wynosi 185 505 996 EUR, podczas gdy zwykły podatek wynosiłby 771 991 022 EUR (37,25 % osiągniętego zysku równego ponad 2 059 milionów EUR). Różnica między podatkiem zwykłym a podatkiem rzeczywiście zapłaconym wynosi więc 586 485 026 EUR.
- (93) Komisja jest zdania, że korzyść, o której mowa powyżej, została rzeczywiście ograniczona wyłącznie do instytucji finansowych objętych operacjami uregulowanymi w ustawie 218/1990, podczas gdy pozostałe instytucje kredytowe i pozostałe spółki, których dotyczyły analogiczne procesy restrukturyzacyjne na mocy dekretu legislacyjnego 358/1997, nie mogły skorzystać z tego systemu uzgodnienia podatkowego i ze stworzonych przez niego korzystnych warunków.
- (94) Władze włoskie i zainteresowane strony zwróciły uwagę na fakt, że żaden z dziewięciu beneficjentów systemu nie byłby gotów uzgodnić wartości swoich aktywów, gdyby miał z tego tytułu opłacić zwykły podatek od przedsiębiorstw od kwoty uznanych zysków kapitałowych. Ponadto, zgodnie z wyjaśnieniami władz włoskich, pozostałe spółki, które nie zostały poddane restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990, miały skorzystać z dorozumianego systemu uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, na zasadach ogólnych, zasadniczo równoważnych z tymi, które ustanowiono w art. 17 ustawy 342/2000.
- (95) Władze włoskie i zainteresowane strony są zdania, że aby prawidłowo obliczyć przedmiotową korzyść, należy brać pod uwagę podatki zapłacone w momencie pierwotnego przekazania aktywów, to znaczy w momencie, gdy obowiązywała ustawa 218/1990, kiedy to łączna stawka wynosiła ponad 40 %. Faktyczne całościowe opodatkowanie przedmiotowych zysków kapitałowych w 1990 r. plus opodatkowanie w 2004 r. byłoby znacznie wyższe niż ogólna stawka stosowana do uzgodnień w 2000 r. i, w konsekwencji, nie stwarzałoby żadnej korzyści.

- (96) Komisja utrzymuje jednak, że system, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie stanowi uzgodnienia podatkowego nieuzgodnionych wartości pochodzących z restrukturyzacji neutralnej pod względem podatkowym, lecz system przeszacowania podatkowego, który umożliwił wypracowanie odroczonego zysków kapitałowych pochodzących z dostosowania do wartości bieżącej wartości podatkowej aktywów posiadanych przez spółki będące beneficjentami systemu. Komisja ocenia również, że oba te systemy nie są porównywalne, oraz jest zdania, że system uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie jest równoważny z systemem uzgodnienia podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 26 tej samej ustawy, wzięwszy pod uwagę różnicę pomiędzy ustawowymi stawkami podatku zastępczego przewidzianymi przez te systemy.
- (97) Komisja stwierdza zatem, że spółki, które uzgodniły podatkową swoich aktywów zgodnie z artykułem 2 ust. 26 ustawy 350/2003, odniosły szczególną korzyść w postaci różnicy pomiędzy stawką podatku zwykłego od uznanych zysków a specjalnym podatkiem zastępczym od tych samych zysków.
- (98) Zainteresowane strony zaprzeczyły twierdzeniu, że stawka podatku zastępczego niższa niż stawka zwykła przewidziana w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 była selektywna, ponieważ była ona uzasadniona specyficznymi uwarunkowaniami prawnymi i faktycznymi w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych pochodzących z restrukturyzacji przeprowadzonej na mocy ustawy 218/1990. Osoby te utrzymywały ponadto, że po upływie tylu lat Włochy nie mogłyby legalnie opodatkować tych zysków kapitałowych jako zysków pochodzących z innego rodzaju restrukturyzacji.
- (99) Komisja przyjmuje do wiadomości fakt, że restrukturyzacja przeprowadzona na mocy ustawy 218/1990 przewidywała szczególne warunki i przepisy mające na celu odroczenie uznania do celów podatkowych zysków kapitałowych osiągniętych w wyniku tejże restrukturyzacji, o czym jest mowa także we wspomnianej rezolucji włoskiego Ministra Finansów. Mimo to Komisja podtrzymuje stanowisko, że system częściowej neutralności podatkowej przewidziany w ustawie 218/1990 jest zasadniczo równoważny z systemem całkowitej neutralności podatkowej przewidzianym w dekrety legislacyjnym 358/1997 w kwestii zysków kapitałowych osiągniętych, ale nieuznanych do celów podatkowych. Jako że te dwie sytuacje można uznać za porównywalne, ustawodawca powinien był zastosować te same procedury, gdy zarządził, w 2003 r., uznanie do celów podatkowych zawieszonych zysków kapitałowych.
- (100) Komisja ocenia ponadto, że stosowanie niższej stawki podatku nie może być po prostu uznane za rekompensatę za bardziej korzystne opodatkowanie zysków kapitałowych pochodzących z restrukturyzacji sektora bankowego, o której mowa w ustawie 218/1990, podzielonych pomiędzy akcjonariuszy w formie dywidendy w stosunku do opodatkowania zysków kapitałowych podzielonych w formie dywidendy pochodzących z innej formy restrukturyzacji w systemie neutralności podatkowej, tak jak to określono we wspomnianej rezolucji. Nie można zgodzić się z podobnym twierdzeniem, ponieważ stosowanie do zysków różnych podatków zastępczych nie może być zawsze uzasadniane różnymi obciążeniami podatkowymi obowiązującymi w przypadku, gdy zawieszono zyski kapitałowe zostaną rozdzielone w formie dywidend. Komisja zwraca faktycznie uwagę, że dopuszczenie podobnego uzasadnienia równałoby się ze zgodą na stosowania różnych stawek podatku od przedsiębiorstw w odniesieniu do wybranych podmiotów tylko dlatego, że te ostatnie wzięły udział w określonym rodzaju restrukturyzacji faworyzowanym przez państwo.
- (101) Komisja twierdzi, że korzyść podatkowa wynikająca ze stosowania systemu uzgodnienia podatkowego przewidzianego w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 nie może być uważana za korzyść małej wagi, to znaczy *de minimis*. Faktycznie bowiem, ustalając istnienie pomocy, Komisja musi porównać podatek nominalny (obniżony), obowiązujący zgodnie z omawianym systemem, z podatkiem, który zostałby naliczony, gdyby omawiany system nie obowiązywał, a instytucje kredytowe będące beneficjentami uzgodniłyby podstawy opodatkowania swoich aktywów i podzieliły pomiędzy swoich akcjonariuszy zyski kapitałowe pochodzące z tychże uzgodnień podatkowych.
- (102) Komisja ocenia ponadto, że rzekoma niewielka skala korzyści finansowej przyznanej przez państwo nie jest sama przez się wystarczającym powodem, żeby wykluczyć możliwość uznania tej korzyści za pomoc państwa. Komisja zwraca również uwagę na fakt, że nie można powoływać się na wyjątek *de minimis* – przewidziany w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* ⁽²¹⁾ – ponieważ rozpatrywane środki nie stanowią pomocy przejrzystej, jak jest to wymagane na mocy powołanego rozporządzenia, a także dlatego, że władze włoskie nie spełniły warunków przewidzianych w tymże rozporządzeniu.

(21) Dz.U. L 379 z 28.12.2006, s. 5.

Uzasadnienie dotyczące charakteru systemu

- (103) Według władz włoskich i zainteresowanych stron system uzgodnienia przewidziany w art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003 jest zasadny ze względu na specyfikę sektora bankowego i że z tego powodu nie może on być uznany za pomoc państwa.
- (104) Według orzecznictwa Trybunału środek podatkowy jest selektywny tylko wtedy, gdy przyczynia się do powstania nieuzasadnionej dyskryminacji w sytuacjach porównywalnych z punktu widzenia prawnego i faktycznego w świetle celów określonych przez system podatkowy⁽²²⁾, a „istnienie korzyści w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu nie może zostać wywiedzione automatycznie z faktu odmiennego traktowania zainteresowanych przedsiębiorstw”⁽²³⁾.
- (105) Komisja ocenia, że omawiany system nie stanowi dostosowania systemu powszechnego do specyfiki sektora bankowego, ale raczej przyznanie wybiórczej korzyści prowadzącej do wzrostu konkurencyjności niektórych przedsiębiorstw, to znaczy instytucji kredytowych będących przedmiotem określonego rodzaju restrukturyzacji.
- (106) Władze włoskie twierdzą ponadto, że omawiany system jest zwykłym wznowieniem systemu wprowadzonego na mocy ustawy 342/2000, który nie zawierał w sobie elementu pomocy państwa, ponieważ był stosowany do zysków wypracowanych w następstwie dowolnej restrukturyzacji spółki. System przewidziany w ustawie 350/2003 musiałby zostać porównany z systemem przewidzianym w ustawie 342/2000 i nie oznacza on przyznania, zdaniem Włoch, żadnej dodatkowej korzyści. Jak wyjaśniono powyżej, Komisja nie podziela tego punktu widzenia, ponieważ uzgodnienie na mocy ustawy 350/2003 ma zakres bardziej ograniczony niż ogólne uzgodnienie przewidziane w ustawie 342/2000.
- (107) W świetle powyższych ustaleń Komisja doszła do wniosku, że korzyść przyznana niektórym instytucjom finansowym na mocy ustawy 350/2003, polegająca na zastosowaniu specjalnego podatku zastępczego w odniesieniu do zysków osiągniętych dzięki przekazaniu pewnych aktywów zamiast zwykłej stawki podatku, jest specjalnym przywilejem, który nie jest uzasadniony specyfiką systemu podatkowego.

Zakłócenie konkurencji i wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi

- (108) Zgodnie z ustaloną linią orzecznictwa Trybunału⁽²⁴⁾, aby określona pomoc zakłócała konkurencję, wystarczy, że odbiorca tejże pomocy konkuruje z innymi przedsiębiorstwami na rynkach otwartych na konkurencję. Ponadto środek pomocy wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, gdy pomoc finansowa udzielona przez państwo wzmacnia pozycję danego przedsiębiorstwa wobec innych przedsiębiorstw konkurujących w handlu wewnątrzspółnotowym⁽²⁵⁾.
- (109) Komisja ocenia, że wysoka kwota pomocy faktycznie przyczyniła się do wzmocnienia pozycji finansowej beneficjentów należących do sektora bankowego, którzy konkurują na wolnym rynku usług finansowych otwartym na konkurencję z innymi przedsiębiorstwami świadczącymi usługi na szczeblu wspólnotowym.
- (110) Komisja ocenia ponadto, że korzyść przyznana omawianym instytucjom kredytowym może zakłócać konkurencję w obecnej sytuacji, w której istnieje możliwość konsolidacji włoskiego sektora bankowego. Fakt, że niektóre włoskie instytucje kredytowe pozbyły się swoich zobowiązań podatkowych związanych z zyskami zawieszonymi w ich aktywach i ujętymi w bilansie poprzez zapłacenie podatku według stawki nominalnej (obniżonej), może wypłynąć na większą atrakcyjność tych instytucji kredytowych, a także zwiększenie ich wartości gospodarczej w oczach potencjalnych inwestorów i nabywców. Komisja jest zdania, że korzyść przyznana w ramach omawianego systemu podatkowego może spowodować nienależne zakłócenia na rynku fuzji i przejęć w włoskim sektorze bankowym.

6.2. Zgodność

- (111) W zakresie, w jakim rozpatrywany system stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu WE, jego zgodność musi być oceniana w świetle odstępstw przewidzianych w art. 87 ust. 2 i 3 Traktatu WE. Ani władze włoskie, ani zainteresowane strony nie przedstawiły szczegółowych argumentów przemawiających za możliwością zastosowania jednego z wyżej powołanych odstępstw w przedmiotowej sprawie.
- (112) Odstępstwa przewidziane w art. 87 ust. 2 Traktatu WE dotyczące pomocy o charakterze społecznym przyznanej poszczególnym konsumentom, pomocy przeznaczonej na likwidację szkód spowodowanych katastrofami naturalnymi lub wyjątkowymi okolicznościami oraz pomocy przyznanej na rzecz rozwoju gospodarki w określonych regionach Republiki Federalnej Niemiec nie znajdują zastosowania w niniejszym przypadku.

⁽²²⁾ Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Rec. 2001, s. I-8365.

⁽²³⁾ Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., sprawa C-53/00, *Ferring przeciwko ACOSS*, Rec. 2001, s. I-9067, pkt 17.

⁽²⁴⁾ Wyrok Sądu Pierwszej Instancji w sprawie T-214/95, *Het Vlaamse Gewest przeciwko Komisji*, Rec. 1998, s. II-717.

⁽²⁵⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie 730/79, *Philip Morris przeciwko Komisji*, Rec. 1980, s. 2671, pkt 11.

- (113) Odstępstwo przewidziane w art. 87 ust. 3 lit. a) Traktatu WE umożliwia udzielenie pomocy przeznaczonej na sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia; odstępstwo to nie znajduje jednak zastosowania w niniejszym przypadku, ponieważ pomoc ta nie wspomaga rozwoju gospodarczego włoskich regionów o tej charakterystyce.
- (114) System ten nie może być uznany za projekt stanowiący przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania ani za pomoc mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego, o czym mowa w art. 87 ust. 3 lit. b) Traktatu WE, nie ma on też na celu wspierania kultury i zachowania dziedzictwa kulturowego, o czym mowa w art. 87 ust. 3 lit. d) Traktatu WE.
- (115) W końcu, należy przeanalizować system w świetle art. 87 ust. 3 lit. c) Traktatu WE, który dopuszcza udzielenie pomocy przeznaczonej na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia ona warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem. W związku z tym należy przede wszystkim zauważyć, że pomoc, o której mowa, nie jest zgodna z żadnymi regulacjami ani wytycznymi określającymi kryteria zgodności określonych rodzajów pomocy z zasadami wspólnego rynku. Po pierwsze, nie jest zgodna z wytycznymi Wspólnoty w sprawie pomocy państwa przeznaczonej na ratowanie i restrukturyzację przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji obowiązujących w okresie udzielania pomocy⁽²⁶⁾. Po drugie, ponieważ korzyść podatkowa została przyznana *a posteriori* wobec operacji, które już zostały wykonane, nie można stwierdzić, że przyczyniła się do wspomaganie rozwoju, co jest konieczne, by móc stwierdzić zasadność zastosowania tego odstępowania.
- (116) Komisja ocenia przy tym, że omawiany system podatkowy przyczynił się do zmniejszenia obciążeń, które instytucje finansowe będące jego beneficjentami musiałyby normalnie ponieść w przypadku restrukturyzacji opisanego rodzaju, a zatem należy go uważać za pomoc operacyjną. Pomocy takiej nie można uznać za zgodną ze wspólnym rynkiem, ponieważ nie wspomaga rozwoju żadnej działalności gospodarczej ani regionu gospodarczego, ani nie jest ograniczona w czasie, malejąca ani proporcjonalna do tego, co jest konieczne, aby zaradzić określonym niekorzystnym czynnikom gospodarczym.
- (117) Komisja doszła zatem do wniosku, że rozpatrywany system jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

6.3. Zwrot

- (118) Ponieważ system pomocy został wprowadzony w życie bez oczekiwania na uprzednią zgodę Komisji, należy przystąpić do odebrania pomocy zgodnie z art. 14 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 w sprawie zasad stosowania art. 93 Traktatu WE⁽²⁷⁾. Jednakże w świetle praktyki zwykle stosowanej odnośnie do niektórych systemów pomocy podatkowej⁽²⁸⁾ Komisja jest zdania, że obowiązek zwrotu powinien dotyczyć wyłącznie różnicy między kwotą zapłaconą przez beneficjenta a podatkiem, który zapłaciłby on, gdyby skorzystał z innych systemów podatkowych dostępnych w tamtym czasie. Komisja ocenia, że w niniejszym przypadku stosowanie alternatywnego systemu przeszacowania podatkowego, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, nie stanowi wyboru czysto hipotetycznego, ale rozsądną opcję, z której mogliby skorzystać przedmiotowi beneficjenci w celu uznania podatkowego wartości rynkowej swoich aktywów⁽²⁹⁾.
- (119) Należy pamiętać, że art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 zawiera przepis ogólny w sprawie uznania zysków wypracowanych przez przedsiębiorstwa, które postanowiły przeszacować aktywa ujęte w bilansie na dzień 31 grudnia 2002 r., przypisując im aktualną wartość rynkową poprzez opłacenie podatku zastępczego według stawki 19 % w przypadku przeszacowania aktywów podlegających amortyzacji oraz według stawki 15 % w przypadku aktywów niepodlegających amortyzacji, który należało opłacić w trzech ratach (50 % w 2004 r., 25 % w 2005 r. i 25 % w 2006 r.). System ten, o zasięgu powszechnym, obejmował także instytucje kredytowe poddane przedmiotowej restrukturyzacji. Choć uzgodnienie i przeszacowanie nie są operacjami równoważnymi, Komisja ocenia, że gdyby w tamtym czasie system uzgodnienia nie był dostępny, zainteresowane instytucje finansowe z pewnością wybrałyby powszechny system przeszacowania, o którym mowa w art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003.
- (120) W świetle powyższych uwag Komisja stwierdza, że zwrot pomocy ma zostać ograniczony wyłącznie do różnicy pomiędzy podatkiem należnym z tytułu przeszacowania posiadanych aktywów w myśl art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003 (według stawki 19 %, w przypadku przeszacowania aktywów podlegających amortyzacji oraz według stawki 15 % w przypadku aktywów niepodlegających amortyzacji posiadanych ogółem przez zrestrukturyzowane instytucje finansowe) a podatkiem faktycznie zapłaconym zgodnie z art. 2 ust. 26 te same ustawy 350/2003.

⁽²⁷⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽²⁸⁾ Zob. rozdział VI decyzji Komisji 2006/748/WE z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie pomocy państwa C 30/04 (ex NN 34/04) przyznanej przez Portugalię zwalnającej z podatku dochodowego od osób prawnych zyski kapitałowe z pewnych operacji/transakcji realizowanych przez przedsiębiorstwa publiczne (Dz.U. L 307 z 7.11.2006, s. 219).

⁽²⁹⁾ Zob. pkt 113–119 wyroku Trybunału z dnia 15 grudnia 2005 r., sprawa C-148/04, *Unicredito Italiano SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I*, Zb.Orz. 2005, s. I-11137.

⁽²⁶⁾ Dz.U. C 288 z 9.1.1999, s. 2.

7. WNIOSKI

- (121) Komisja stwierdza, że Włochy bezprawnie wprowadziły w życie przepisy art. 2 ust. 26 ustawy 350/2003, naruszając przy tym postanowienia art. 88 ust. 3 Traktatu WE. System pomocy nie jest zgodny ze wspólnym rynkiem.
- (122) Należy przystąpić do odebrania przyznanej pomocy, wyłącznie w wysokości równej brakującej kwocie podatku w stosunku do wysokości podatku, który zostałby zapłacony, gdyby beneficjent systemu skorzystał z innych systemów podatkowych dostępnych w tamtym czasie.
- (123) Kwota do zwrotu ogranicza się zatem do różnicy pomiędzy podatkiem, który zostałby zapłacony zgodnie z art. 2 ust. 25 ustawy 350/2003, a podatkiem faktycznie zapłaconym zgodnie z art. 2 ust. 25 teże ustawy 350/2003,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

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

Artykuł 2

Włochy znoszą system, o którym mowa w art. 1.

Artykuł 3

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

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

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

4. Kwota do zwrotu obejmuje odsetki, które należy naliczyć od dnia, w którym pomoc została oddana do dyspozycji beneficjenta, do dnia jej faktycznego zwrotu.

5. Odsetki nalicza się zgodnie z postanowieniami, o których mowa w rozdziale V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.

Artykuł 4

W terminie dwóch miesięcy od dnia notyfikacji niniejszej decyzji Włochy poinformują Komisję o środkach przewidzianych lub już podjętych dla jej wykonania. Informacje te zostaną przekazane w formie kwestionariusza stanowiącego załącznik I do niniejszej decyzji. W terminie czterech miesięcy od notyfikacji niniejszej decyzji Włochy poinformują Komisję o środkach podjętych celem wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Republiki Włoskiej.

Sporządzono w Brukseli, dnia 11 marca 2008 r.

W imieniu Komisji

Neelie KROES

Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK I

Informacje dotyczące wykonania decyzji Komisji dotyczącej pomocy państwa C 15/2007 (ex NN 20/07) udzielonej przez Włochy w zakresie zachęt podatkowych dla niektórych instytucji kredytowych będących przedmiotem restrukturyzacji

1. Łączna liczba beneficjentów i łączna kwota pomocy do zwrotu

1.1. Określić, w jaki sposób będzie obliczana kwota pomocy do zwrotu od poszczególnych beneficjentów:

— kapitał,

— odsetki.

1.2. Określić łączną kwotę do zwrotu pomocy udzielonej w sposób niezgodny z prawem w ramach niniejszego systemu (ekwiwalent dotacji brutto, w cenach z ...):

1.3. Określić łączną liczbę beneficjentów, od których należy uzyskać zwrot pomocy udzielonej w sposób niezgodny z prawem w ramach niniejszego systemu:

2. Środki przewidziane i już podjęte celem odzyskania pomocy

2.1. Określić działania przewidziane i już podjęte celem niezwłocznego i skutecznego odzyskania pomocy. W odpowiednich miejscach wskazać ponadto podstawę prawną przewidzianych lub podjętych środków:

2.2. Określić termin, w którym zakończone zostanie odzyskiwanie pomocy:

3. Informacje dotyczące poszczególnych beneficjentów

W poniższej tabeli należy podać dane dotyczące każdego beneficjenta, od którego należy odzyskać pomoc udzieloną w sposób niezgodny z prawem w ramach niniejszego systemu.

Tożsamość beneficjenta	Kwota pomocy udzielonej w sposób niezgodny z prawem (*) Waluta: ...	Kwota zwrócona (°) Waluta: ...

(*) Kwota pomocy oddanej do dyspozycji beneficjenta (ekwiwalent dotacji brutto, w cenach z ...).

(°) Zwrócone kwoty brutto (w tym odsetki).