



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. június 21.*

„Fellebbezés — Állami támogatás — Eszközértékre vonatkozó adókiigazítási rendszer —
Banki ágazat — A tőkenyeresség adóztatása — Pótadó — Szelektív jelleg”

A C-452/10. P. sz. ügyben,

a **BNP Paribas** (székhelye: Párizs [Franciaország]),

a **Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL)** (székhelye: Róma [Olaszország], képviselik: R. Silvestri,
G. Escalar és M. Todino avvocati)

fellebbezőknek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2010. szeptember 13-án benyújtott
fellebbezése tárgyában,

a másik fél az eljárásban:

az **Európai Bizottság** (képviselek: V. Di Bucci és D. Grespan, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési
cím: Luxembourg)

alperes az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund
(előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. február 8-i tárgyalásra,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a
főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: olasz.

Ítéletet

- 1 Fellebbezésében a BNP Paribas és a Banco Nazionale del Lavoro SpA (BNL) (a továbbiakban: BNL) az Európai Unió Törvényszéke T-335/08. sz., BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ügyben 2010. július 1-jén hozott ítéletének (EBHT 2010., II-3323. o.; a továbbiakban: megtámadott ítélet) hatályon kívül helyezését kéri, amely ítéletben a Törvényszék elutasította a társasági átszervezésen átesett egyes hitelintézeteknek nyújtott adóösztönzőket illetően Olaszország által végrehajtott C 15/07 (ex NN 20/07) sz. állami támogatásról szóló, 2008. március 11-i 2008/711/EK bizottsági határozat (HL L 237., 70. o.; a továbbiakban: vitatott határozat) megsemmisítése iránti keresetüket.

A jogvita előzményei

Előzetes észrevételek

- 2 A vitatott határozat a társaságok között végrehajtott, részvények ellenében történő eszközátruházási műveletek útján keletkező tőkenyeresség adóztatásának olaszországi adószabályaival kapcsolatos.
- 3 A társasági javak átértékelése olyan számviteli művelet, amelynek keretében a befektetett eszközök könyv szerinti értékét piaci érték szerint számítják. Az átértékelés által létrehozott többletet a befektetett eszközök értéknövekedésének kell tekinteni, és amortizálható.
- 4 A kiigazítás olyan adóügyi művelet, amelynek keretében az eszközök adóértékét azok könyv szerinti értékéhez igazítják, következésképpen adóügyi szempontból tőkenyerességet írnak jóvá, amelyet aztán adónak vetnek alá.
- 5 Az olasz jogszabályok 1990-ben akként rendelkeztek, hogy főszabály szerint valamely tevékenységi ágazat vagy eszköz átruházása adóügyi szempontból az eszközök értékesítéséhez hasonló ügyletnek minősült, a társasági adó szempontjából pedig az átruházott eszköz könyv szerinti értéke és adóértéke közötti különbségből eredő tőkenyeresség tekintetében adó megfizetését vonta maga után. Az úgynevezett „adósemlegességi” vagy „adóeltérési” mechanizmus megengedi, hogy az adóértéket ne azonnal igazítsák a könyv szerinti értékhez, vagyis a tőkenyeresség utáni adó megfizetését későbbi időpontra halasszák. Az adó megfizetésére az adókiigazítás elvégzése napján kerül sor.
- 6 A vitatott határozatban vizsgált olasz jogszabályok a bizonyos eszközök adóértékének a könyv szerinti értékükhöz igazításából eredő tőkenyeresség adóztatására vonatkoznak. E tárgykörben külön szabályozás vonatkozott egyes hitelintézetekre a banki ágazatban végrehajtott szerkezetátalakításokból eredő eszközátruházásokat követően, valamint létezett az egyéb társaságokra irányadó szabályozás.

Az egyes hitelintézetekre vonatkozó külön adósemlegességi rendszer

- 7 Az állami hitelintézetek pénzügyi támogatásának szerkezetátalakítására és megszüldítésére vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1990. július 30-i 218. sz. törvény (legge n. 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico; a GURI 1990. augusztus 6-i 182. száma, 8. o.; a továbbiakban: 218/1990. sz. törvény) célja az olaszországi banki tevékenység ésszerűsítése, különösen pedig az volt, hogy a banki ágazat állami szervezeteinek lehetővé tegye a részvénytársasági jogi formába történő átalakulást.
- 8 Mivel a banki állami szervezetek (a továbbiakban: átadó szervezetek) által a hitelintézetek (a továbbiakban: eszközöket átvevő társaságok) részére teljesített eszközátruházás adójogi szempontból az eszközök értékesítéséhez hasonló, ezen átruházás az átruházott eszközök rendes piaci értéke és ezen eszközök adóértéke közötti különbségből eredő tőkenyerességet keletkeztet. E tőkenyeresség vonatkozásában társaságiadó-fizetési kötelezettséget kellett volna előírni.

- 9 A banki eszközátruházási műveletek megkönnyítése érdekében a 218/1990. sz. törvény 7. cikkének (3) bekezdése részleges adósemlegességi rendszert alakított ki, amelynek értelmében az eszközöket átvevő társaságok részére e társaságok részvényei ellenében az e törvény 1. cikke keretében teljesített eszközátruházások útján elért tőkenyeresség az értékének 85%-áig adózási szempontból nem került jóváírásra (és így megadóztatásra) mindaddig, amíg e tőkenyeresség ténylegesen nem realizálódik. Az átadó szervezeteknél a tőkenyeresség fennmaradó 15%-a azonnal a társasági adó általános mértékének megfelelő adókötelezettséget keletkeztetett. Ezzel összefüggésben e 15% az átruházott eszközökért kapott részvények adóértékének növekedése címén az átadó szervezetek könyvelésében, illetve az átruházott eszközök adóértékének növekedése címén az eszközöket átvevő társaságok könyvelésében elszámolható volt.
- 10 E részleges adósemlegességi rendszer az adóértékek között kettős eltérést hozott létre mind (az eszközöket átvevő társaságok könyvelésében) az átruházott eszközök, mind pedig (az átadó szervezetek könyvelésében) az ezen eszközökért kapott részvények szintjén.
- 11 A többek között az 1990. július 30-i 218. sz. törvény 7. cikkének (6) bekezdésében megállapított határidő meghosszabbításáról szóló, 1993. november 26-i 489. törvény (legge n. 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, n. 218; a GURI 1993. december 3-i 284. száma, 4. o.; a továbbiakban: 489/1993. sz. törvény) kötelezte a banki ágazat azon állami szervezeteit, amelyeknek a támogatási alapja állami tulajdonban van, hogy a 218/1990. sz. törvényben meghatározott módon alakuljanak át részvénytársaságokká.

Az egyéb társaságokra vonatkozó adósemlegességi rendszer

- 12 A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelvet (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) az 1992. december 30-i 544. sz. törvényrendelet (a GURI 1993. január 13-i 9. száma; a továbbiakban: 544/1992. sz. törvényrendelet) ültette át az olasz jogrendszerbe. Ezen irányelv célja az volt, hogy közös adózási rendszer létrehozásával véget vessen a nemzeti jogrendszerekből eredő versenytorzításoknak, és elősegítse a különböző tagállamok társaságainak átszervezését oly módon, hogy mentességet biztosít e műveletek végrehajtáskori adóztatása alól, miközben védi az érintett tagállamok pénzügyi érdekeit.
- 13 A 90/434 irányelvben és az 544/1992. sz. törvényrendeletben szabályozott adósemlegességi rendszer hasonló volt a 218/1990. sz. törvényben szabályozott rendszerhez. Annyiban különbözött, hogy az adósemlegességi rendszer teljes volt, az adóeltérés pedig nem kettős volt, hanem kizárólag az átruházások szintjén, vagyis csak az eszközöket átvevő társaságok könyvelésében érvényesült. E rendszert a különböző tagállamok társaságai közötti átruházási műveletek során kellett alkalmazni.
- 14 A vállalkozások értékesítésére, átruházására, egyesülésére, szétválására és részesedéscseréjére alkalmazandó adók átszervezéséről szóló, 1997. október 8-i 358. törvényrendelet (decreto legislativo n. 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni; a GURI 1997. október 24-i 249. száma; a továbbiakban: 358/1997. sz. törvényrendelet) kiterjesztette az 544/1992. sz. törvényrendeletben szabályozott adósemlegességi rendszert az olasz társaságok közötti átruházási műveletekre is.
- 15 A 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke akként rendelkezett, hogy valamely tevékenységi ág Olaszországban található társaságok közötti eszközátruházása adóügyi szempontból semleges, feltéve hogy az átruházott eszközök adóértékén jegyzik az átadó társaság által kapott részvényeket, és hogy a kapott eszközöket azon az adóértéken számolják el, amelyet akkor képviseltek, amikor még az átadó társaság tulajdonát képezték. E rendszer tehát a 218/1990. sz. törvényhez hasonlóan kettős adóeltérést hozott létre.
- 16 A 358/1997. sz. törvényrendelet 3. cikke alternatív megoldást javasolt. Az átruházási művelet során lehetőség volt arra, hogy a realizált tőkenyeresség összege után 19%-os pótdadót fizessenek. Ez esetben nem volt adóeltérés.

Az adókiigazítási rendszerek

- 17 A hátrányos helyzetű régiók költségvetési konszolidációja és az e régiókbeli foglalkoztatás érdekében hozott szükségintézkedésekről szóló, 1995. február 23-i 41. törvényrendelet (decreto legislativo n. 41 su misura urgente per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse; a GURI 1995. február 23-i 45. száma) lehetőséget biztosított az eszközöket a 218/1990. sz. törvény 7. cikkének (2) bekezdése alapján átvevő társaságoknak arra, hogy az átadott eszközök és az átadó szervezetek által ezekért kapott részvények adóértékét ezen eszközök és részvények magasabb könyv szerinti értékéhez igazítsák.
- 18 E kiigazítás kiiktatta az adóelhatárolást, következésképpen pedig az volt a feltétele, hogy az eszközöket átvevő társaságok fizessenek az átruházás során kapott eszközök adóértékének kiigazítása tekintetében a tőkenyereség 14%-ának megfelelő adót, illetve e tőkenyereség 18%-ának megfelelő adót abban az esetben, ha a kiigazítás az átadó szervezetek által kapott részvények adóértékét is érinti. E kiigazítási lehetőség csak a 218/1990. sz. törvény keretében végrehajtott átruházásokra vonatkozhatott, anélkül hogy azt ki lehetett volna terjeszteni egyéb eszközökre.
- 19 Az adóügyi intézkedésekről szóló, 2000. november 21-i 342. törvény (legge n. 342 su misure in materia fiscale; a GURI 2000. november 25-i 276. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 342/2000. sz. törvény) a 218/1990. sz. törvénnyel érintett társaságok és az egyéb társaságok számára létrehozta az eszközök számviteli átértékelési rendszerét és a könyv szerinti értékhez történő adókiigazítás rendszerét.
- 20 Közelebbről, a 342/2000. sz. törvény 10. cikke a vállalkozások bizonyos eszközeinek átértékelésére vonatkozott. E rendelkezés lehetővé tette a vállalkozások számára „a materiális és immateriális eszközök átértékelés[ét], azon eszközök kivételével, amelyeknek termelésére vagy kereskedelmére irányul a társaság tevékenysége, valamint az irányítás alatt álló, illetve a[z olasz] polgári törvénykönyv 2359. cikke értelmében vett kapcsolt vállalkozásokban birtokolt részesedések kivételével, amennyiben e részesedések a legkésőbb 1999. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben leköltött eszközökként jelennek meg”. Ez az átértékelési rendszer az átértékelést követően a mérlegben feltüntetett magasabb értékre nézve az amortizálható eszközök átértékelése esetén 19%-os pótdadót, a nem amortizálható eszközök esetén 15%-os pótdadót írt elő (e törvény 12. cikke).
- 21 Másfelől a fenti törvény 14. cikke a 10. cikkben említett eszközök tekintetében létrehozta az adóértékeknek a mérlegben feltüntetett magasabb könyv szerinti értékekhez történő adókiigazítási rendszerét. Így a 14. cikk akként rendelkezett, hogy „[a] 12. cikk rendelkezései alkalmazhatók [voltak] a természetes személyek és a jogi személyek jövedelemadója, valamint a termelési tevékenységek után fizetendő regionális adó tekintetében a [...] 10. cikkben hivatkozott eszközök mérlegben szereplő legmagasabb értékének ugyanazon cikk rendelkezései szerinti jóváírása érdekében”.
- 22 A 342/2000. sz. törvény 17. és 18. cikke az adóértéknek a 218/1990. sz. törvény vagy a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke értelmében vett átszervezés által érintett társaságok mérlegében feltüntetett könyv szerinti értékhez való igazításának rendszerét szabályozta.
- 23 Az említett 17. cikk akként rendelkezett, hogy a 218/1990. sz. törvényben meghatározott eszközöket átvevő társaságok az eszközátruházást követően kapott eszközök értéke és ezen eszközök adózási szempontból jóváírt értéke közötti különbség tekintetében 19%-os pótdadót alkalmazhattak. Az eszközök így kapott értéke a 342/2000. sz. törvény hatálybalépésének időpontját, vagyis 1999. december 31-ét megelőzően lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben feltüntetett érték volt. A pótdózás tárgyát képező különbség a kapott részvények tekintetében az átadó szervezetek adózási szempontból jóváírt költségének minősült.
- 24 A banki eszközökkel rendelkező társaságok, valamint azon társaságok, amelyek az említett társaságokban részvényekkel rendelkeztek, ezen adó megfizetésével a szóban forgó eszközök, illetőleg részvények adóértékét kiigazíthatták. A törvény arról is rendelkezett, hogy az eszközöket átvevő társaságok 15%-os pótdadót is alkalmazhattak, amennyiben úgy döntöttek, hogy csak az eszközök

adóértékét igazítják ki, a részvények értékének kiigazítása nélkül (egyszerű kiigazítás). Ez utóbbi esetben az adózás tárgyát képező különbség az átadó szervezeteknél nem került adójóváírásra, és csak az eszközöket átvevő társaságok részesültek a kiigazítási rendszer előnyeiből.

- 25 A 342/2000. sz. törvény 19. cikke akként rendelkezett, hogy az e törvény 17. cikke szerinti rendszer a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikkének (1) bekezdésében meghatározott eszközöket átvevő társaságokra is alkalmazandó.
- 26 Ugyanezen törvény 18. cikke akként rendelkezett, hogy az átadó szervezetek a 218/1990. sz. törvény alapján végrehajtott műveletek keretében a kapott részvények értéke és azok adójóváírt értéke közötti különbség tekintetében 19%-os pótdadót alkalmazhattak. A részvények így kapott értéke az 1999. december 31-ét megelőzően lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben szereplő érték volt. E különbség a kapott részvények adózási szempontból jóváírt költségének minősült. Az említett különbség az eszközöket átvevő társaságok tekintetében nem minősült adózási szempontból jóváírt költségnek.
- 27 Az éves, illetve többéves állami költségvetési rendelkezésekről szóló, 2001. december 28-i 448. törvényben (a 2002. évi költségvetési törvény) (Legge n. 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato [legge finanziaria 2002]; a GURI 2001. december 29-i 301. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 448/2001. sz. törvény) kiterjesztette a 342/2000 törvény 10. és 14. cikkében szabályozott átértékelési és kiigazítási rendszert a 2000. december 31-ét megelőzően lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegből származó eszközökre, az amortizálható eszközök esetén 19%-os pótdadó, a nem amortizálható eszközök esetén pedig 15%-os pótdadó megfizetése ellenében.
- 28 A 448/2001. sz. törvény 3. cikkének (11) bekezdése a 342/2000 törvény 17–19. cikkében meghatározott kiigazítási rendszer alkalmazhatóságát meghosszabbította a 2001. december 31-én még le nem zárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegből származó eszközökre. A pótdadó mértékét kettős kiigazítás esetén 12%-ban, egyszerű kiigazítás esetén pedig 9%-ban állapította meg.
- 29 Az olasz társasági adózás rendszerének reformjára 2003-ban, a 2003. április 7-i 80. sz. törvény 4. cikke értelmében a társasági adózás rendszerének reformjáról szóló, 2003. december 12-i 344. sz. törvényrendelettel került sor (decreto legislativo n. 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80; a GURI 2003. december 16-i 291. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 344/2003. sz. törvényrendelet).
- 30 Az éves, illetve többéves állami költségvetési rendelkezésekről szóló, 2003. december 24-i 350. sz. törvénnyel (a 2004. évi költségvetési törvény) (legge n. 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato [legge finanziaria 2004]; a GURI 2003. december 27-i 299. száma rendes melléklete; a továbbiakban: 350/2003. sz. törvény) újfent meghosszabbította a 342/2000. sz. törvényben szabályozott átértékelési és kiigazítási rendszer hatályát.
- 31 A 350/2003 törvény 2. cikkének (25) bekezdése akként módosította a 342/2000 törvény 10. cikkét, hogy lehetővé tette a társaságoknak, hogy a legkésőbb 2002. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben feltüntetett eszközök tekintetében az önkéntes átértékelési mechanizmusokat alkalmazzák. E rendelkezés azt is lehetővé tette a társaságoknak, hogy a legkésőbb 2002. december 31-ig lezárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegben feltüntetett eszközök tekintetében a 342/2000. sz. törvény 14. cikkében szabályozott kiigazítási rendszerrel éljenek. A pótdadó mértéke az amortizálható eszközök esetén továbbra is 19%, a nem amortizálható eszközök esetén 15% maradt.
- 32 A 350/2003. sz. törvény 26. cikkének (2) bekezdése kimondta, hogy a 342/2000. sz. törvénynek többek között a 17. és 18. cikkében előírt rendelkezések a 2003. december 31-én még le nem zárt pénzügyi évre vonatkozó mérlegből származó eszközökre is alkalmazhatók voltak. A pótdadó mértékét kettős kiigazítás esetén 12%-ban, egyszerű kiigazítás esetén pedig 9%-ban állapították meg.

33 Ezzel szemben az említett törvény a 342/2000. sz. törvény 19. cikkének, vagyis a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke alapján végrehajtott társasági eszközátruházásokra vonatkozó adókiigazításnak a hatályát nem hosszabbította meg.

A közigazgatási eljárás és a vitatott határozat

34 Mivel a 350/2003. sz. törvényt nem jelentették be a Bizottságnak az állami támogatások EK-Szerződés 88. cikkének (3) bekezdése szerinti ellenőrzése céljából, a Bizottság úgy határozott, hogy megindítja a szóban forgó rendszer előzetes vizsgálatát.

35 Tekintettel az olasz hatóságok által adott válaszra, a Bizottság a 2007. május 30-án kelt levelében tájékoztatta Olaszországot azon határozatáról, hogy megindítja az EK-Szerződés 88. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárást, és felhívta az érdekelt feleket, hogy terjesszék elő észrevételeiket.

36 Miután a Bizottság megismerte az előterjesztett észrevételeket, meghozta a vitatott határozatot.

37 Miután ismertette az olasz adórendszernek a tőkenyeresség adóztatására vonatkozó szabályait, a Bizottság a szelektív előny fennállásának vizsgálata címén mindenekelőtt a vitatott határozat (86) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy a banki társaságok részére a 218/1990. sz. törvény 7. cikkének (2) bekezdésében, a többi vállalkozás részére pedig a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikkében biztosított adóeltérési rendszer nem minősült állami támogatásnak, „amennyiben az átruházott [eszközök adóértékei] változatlanok maradtak [...], és az adózási tőkenyeresség nem materializálódott, azaz semmilyen előny nem jött létre. [...] A Bizottság tehát arra a következtetésre jut, hogy az alkalmazott adósemlegességhez kapcsolódó halasztott adózás az adórendszer belső logikájából következik, és nem minősül állami támogatásnak”.

38 A Bizottság ezt követően megállapította, hogy a 342/2000. sz. törvényben és a 448/2001. sz. törvényben meghatározott adókiigazítási rendszerek az adórendszer logikája által igazolt általános jellegű adózási intézkedések voltak, és ezért nem minősültek állami támogatásnak. A pótdadó ugyanis semmilyen versenyelőnyt sem jelentett a kérdéses gazdasági társaságok számára, mivel ugyanolyan feltételek szerint minden olyan vállalkozás igénybe vehette, legyen az banki vállalkozás, vagy sem.

39 Ezzel szemben a Bizottság úgy vélte, hogy a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (26) bekezdése szerinti adókiigazítási rendszer nem minősült általános jellegű intézkedésnek, mivel kizárólag egyes hitelintézetek által a 218/1990. sz. törvény értelmében végrehajtott átszervezés során keletkezett tőkenyerességre volt alkalmazható. Az egyéb hitelintézetek és a 358/1997. sz. törvényrendelet értelmében végrehajtott műveletekkel érintett egyéb társaságok nem részesülhettek ugyanezen adókiigazítási rendszer előnyeiből.

40 A Bizottság szerint a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott rendszer „nem képezi adósemleges átszervezésekből adódó nem kiigazított értékek adókiigazítását, hanem olyan adókiigazítási rendszer, amely a kedvezményezett gazdasági társaságok eszközeinek piaci értéken való kiigazítása nyomán lehetővé tette az elhatárolt tőkenyeresség jóváírását”. A 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdésében és 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott rendszerek nem egyenértékűek, figyelembe véve a két rendszerben meghatározott pótdadó törvényi mértékei közötti különbséget.

41 A Bizottság ezenkívül úgy ítélte meg, hogy mivel a 218/1990. sz. törvényben és a 358/1997. sz. törvényben szabályozott adósemlegességi rendszerek egyenértékűek, az olasz jogalkotónak 2003-ban ugyanazt az adókiigazítási rendszert kellett volna alkalmaznia.

42 A Bizottság szerint a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (26) bekezdése szerinti adóelőnyt nem lehet elenyésző mértékűnek („*de minimis*”) tekinteni.

- 43 Az adórendszer természetével kapcsolatos igazolást illetően a Bizottság úgy vélte, hogy a banki ágazatra alkalmazandó rendszer „nem képez a bankszektor megkülönböztető jellemzőivel rendelkező általános kiigazítási rendszert, hanem sokkal inkább szelektív, versenyelőnyt eredményező előnyhöz juttat bizonyos vállalkozásokat”.
- 44 A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az egyes hitelintézeteknek biztosított rendszer különös előnynek minősül, amelyet nem igazol az adórendszer természete.
- 45 Az eddigi megfontolások összességére tekintettel a Bizottság úgy határozott, hogy az Olaszország által bevezetett, a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott eltérő adórendszer (a továbbiakban: vitatott adórendszer) állami támogatásnak minősül, és a közös piaccal összeegyeztethetetlen.

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

- 46 A Törvényszék Hivatalához 2008. augusztus 14-én benyújtott keresetlevelükkel a felperesek keresetet indítottak a vitatott határozat megsemmisítése iránt.
- 47 A felperesek két megsemmisítési jogalapra hivatkoztak, amelyeket a következőkre alapítottak: egyrészt az EK 87. cikk (1) bekezdésének megsértésére, amennyiben a Bizottság tévesen állapította meg állami támogatás fennállását olyan támogatási programmal kapcsolatban, amely nem nyújtott az e rendelkezés értelmében vett előnyt, másrészt pedig az indokolási kötelezettség ténybeli tévedésből eredő megsértésére.
- 48 A Törvényszék először a második jogalapról foglalt állást, megállapítva, hogy a vitatott határozatnak megfelelő az indokolása. Az első jogalappal kapcsolatban a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor az általános adózást választotta viszonyítási alapul annak meghatározása tekintetében, hogy létezett-e gazdasági előny. Ezt követően a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság helyesen döntött úgy, hogy a vitatott adórendszert az általános adórendszerrel hasonlítja össze. A Törvényszék végül elutasította a felperesek azon érvét, mely szerint az egyes társaságoknak nyújtott előnyt az adórendszer természete és belső felépítése igazolta.

A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

- 49 Fellebbezésükben a fellebbezők azt kérik, hogy a Bíróság:
- teljes egészében helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, következésképpen pedig:
 - i. adjon helyt az első fokon előterjesztett keresetben kifejtett, a vitatott határozat teljes megsemmisítésére irányuló kereseti kérelmeknek,
- vagy
- ii. másodlagosan, az ügyet utalja vissza a Törvényszék elé, hogy azt a Törvényszék a Bíróság határozata alapján újra megvizsgálja;
- a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 50 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:
- teljes egészében utasítsa el a fellebbezést azzal az indokkal, hogy az részben elfogadhatatlan, illetve hatástalan, valamint teljes egészében megalapozatlan;
 - a fellebbezőket kötelezze az első- és másodfokú eljárás költségeinek viselésére.

A fellebbezésről

A Bizottság előzetes észrevételei

- 51 A Bizottság anélkül, hogy csatlakozó fellebbezést nyújtott volna be, a válaszbeadványában emlékeztetett arra, hogy a Törvényszék előtt arra hivatkozott, hogy a BNL keresete elfogadhatatlan volt, mivel a BNL nem részesült a nyújtott támogatásokból. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a BNL keresetösségi jogát nem kellett megvizsgálni, mivel a BNP Paribas keresete elfogadható volt. A tárgyalás során a Bizottság nem kérte a Bíróságtól, hogy vizsgálja meg e kérdést.

A harmadik fellebbezési jogalapról

A felek érvei

- 52 Harmadik jogalapjukban – amelyet először kell megvizsgálni – a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék olyan *ex novo* indokolást fejtett ki, amelynek a vitatott adórendszer szelektív jellegének mérlegelésére szolgáló viszonyítási alap meghatározását illetően a vitatott határozatban nincs semmilyen alapja.
- 53 Mindenekelőtt azt kifogásolják, hogy a Törvényszék az általános kiigazítási rendszer jellemzőit elemezte, azt a vitatott adórendszerhez hasonlította, és arra a megállapításra jutott, hogy a két rendszernek eltérő céljai voltak. Azonkívül, hogy a Bizottság e vizsgálatot nem folytatta le a vitatott határozatban, a Törvényszék tévedett, amikor nem ismerte el, hogy az általános kiigazítási rendszer a 218/1990. sz. törvény keretében végrehajtott eszközátruházások eredményeként elért tőkenyereség kiigazítását is lehetővé tette.
- 54 A Törvényszék elferdítette a tényeket, amikor nem vette figyelembe a felperesek által az olasz Pénzügyminisztérium körlevelével kapcsolatban előadott érveket, és tévesen nyilvánította elfogadhatatlannak azt a bizonyítékot, amelyet a felperesek a válasz szakaszában terjesztettek elő.
- 55 A Bizottság elsősorban úgy véli, hogy e jogalap hatástalan és megalapozatlan. A fellebbezők által kifogásolt indokok a tárgyhoz nem tartozó indokolásnak minősülnek, mivel a Törvényszék a megtámadott ítélet 173. pontjában világosan kifejtette, hogy az általános kiigazítási rendszer nem volt viszonyítási alap. A megtámadott ítélet 185. pontja a vitatott adórendszert elemzi, és hangsúlyozza, hogy az egyéb eltérő rendszerek létezése nem vonja kétségbe e rendszer eltérő jellegét.
- 56 A Bizottság másodlagosan azt állítja, hogy az általános kiigazítási rendszer és a vitatott adórendszer nem volt azonos. Továbbá az, hogy az eszközöket a 218/1990. sz. törvény szerinti rendszer keretében átvevő banki szervezeteknek lehetőségük volt arra, hogy bizonyos eszközöket az általános kiigazítási rendszer keretében igazítsanak ki, e lehetőséggel pedig éltek is, semmit nem változtat azon, hogy a vitatott adórendszer nekik volt fenntartva, és kedvezőbb volt. Végül a vitatott határozat a támogatás visszatéríttetését a banki szervezetek részére fenntartott pótdadó és az általános kiigazítási rendszer keretében végzett műveletek után fizetett adó közötti különbségre korlátozta.

A Bíróság álláspontja

- 57 A megtámadott ítéletből és az ügyirathoz csatolt dokumentumokból kitűnik, hogy a fellebbezők a Törvényszék előtt azt állították, hogy – ellentétben azzal, amit a Bizottság a vitatott határozat (97) preambulumbekzdésében kifejtett – a vállalkozások nyereségeire alkalmazandó általános adórendszer nem szolgálhatott érvényes összehasonlítási szempontként, vagyis viszonyítási alapként a szóban forgó adórendszer szelektív jellegének mérlegelése során.

- 58 A fellebbezők ezt követően azt állították, hogy még ha fel is tételezzük, hogy a rendszer viszonyítási alapként szolgálhatott, a vitatott adórendszer nem nyújtott nekik semmilyen gazdasági előnyt.
- 59 A fellebbezők végül előadták, hogy az általános kiigazítási rendszer sem szolgálhatott viszonyítási alapként, mivel a jellemzői teljesen eltértek a vitatott adórendszer jellemzőitől. Még ha fel is tételezzük, hogy az általános kiigazítási rendszer viszonyítási alapként szolgálhatott, a vitatott adórendszer e rendszerhez képest akkor sem nyújtott semmilyen gazdasági előnyt.
- 60 E körülményekből következik, hogy a fellebbezők szerint sem a nyereségekre alkalmazandó általános adórendszer, sem pedig az általános kiigazítási rendszer nem szolgálhatott viszonyítási alapként, és még ha fel is tételezzük, hogy így volt, a vitatott adórendszer e rendszerek egyikéhez vagy másikához képest sem nyújtott semmilyen gazdasági előnyt.
- 61 Ezen érvelés elbírálása érdekében a Törvényszék a megtámadott ítélet 161. pontjában mindenekelőtt – helyesen – a valamely intézkedés szelektív jellegének vizsgálatára szolgáló viszonyítási alap meghatározásával kapcsolatban a Bíróság által kialakított ítélkezési gyakorlatot idézte fel, az alábbiak szerint:
- „161 A Bíróság megjegyezte, hogy a viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések szelektív jellegének vizsgálata esetében, mivel az előny fennállását csupán egy ún. »általános« adóztatáshoz (a [...] [C-88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-7115. o.] 56. pontja]), vagyis az e rendszer kedvezményezettjeihez képest – a jogvita tárgyát képező rendszer célja szempontjából – hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokra általánosságban irányadó adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (a [...] [C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8365. o.] 41. pontja).”
- 62 A Törvényszék ezt követően, a megtámadt ítélet 165–167. pontjában az alábbiakat állapította meg:
- „165 Először is, a felpereseknek a Bizottság által az általános társasági adó viszonyítási alapul választása, illetve az ily módon meghatározott alap tekintetében a szelektív gazdasági előny fennállásával kapcsolatos megállapításaira vonatkozó kifogásait kell megvizsgálni.
- 166 A jelen ügyben a Bizottság azt állapította meg, hogy ugyan a [218/1990. sz.] törvényben meghatározott adósemlegességi rendszer a realizált, ám jóvá nem írt tőkenyereség tekintetében megegyezett a [358/1997. sz.] [törvényrendelet] 4. cikke által előírt adósemlegességi rendszerrel (a megtámadott határozat (99) preambulumbekzdésének második mondata) – amely megállapítás arra engedett következtetni, hogy a jogalkotó által esetlegesen létrehozott bármelyik kiigazítási rendszer ugyanúgy és ugyanolyan feltételek mellett alkalmazható a két rendszer közül az egyiknek vagy a másiknak a keretében realizált tőkenyereség jóváírására (a megtámadott határozat (88) preambulumbekzdése) – az Olasz Köztársaság mégis kizárólag a [218/1990. sz.] törvény értelmében átszervezett vállalkozások részére tartotta fenn a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer alkalmazásának lehetőségét (a megtámadott határozat (90) preambulumbekzdése).
- 167 E megfontolások alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az Olasz Köztársaság szelektív jellegű előnyt nyújtott e vállalkozásoknak, amely megegyezik a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdése értelmében ténylegesen befizetett adó összege, valamint azon összeg közötti [különbséggel], amelyet e vállalkozásoknak az általános adókulcs alapján akkor kellett volna fizetniük, ha a kiigazításra a fenti kedvezményes rendszer hiányában került volna sor (a megtámadott határozat (91) preambulumbekzdése).”
- 63 A Törvényszék ezt követően, a megtámadott ítélet 169–172., valamint 186. pontjában a fellebbezők által azzal kapcsolatban előadott kifogásokat vizsgálta meg, hogy a Bizottság a nyereségekre alkalmazandó általános adórendszert választotta viszonyítási alapként, és e kifogásokat az alábbiak szerint utasította el:
- „169 Mindemellett meg kell jegyezni, hogy a Bizottságnak nem az a feladata, hogy egy rendszernek az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezésekre tekintettel történő vizsgálata során figyelembe vegye a kedvezményezettek által a rendszer hiányában hozandó szubjektív döntését, hanem az, hogy

annak megállapítása érdekében vizsgálja meg e rendszert, hogy az objektíven gazdasági előnyt tartalmaz-e azon adózáshoz képest, amelytől eltérést ír elő, és amelynek hiányában az általános adózás lenne alkalmazandó (lásd ebben az értelemben a Bíróság C-148/04. sz. Unicredito Italiano ügyben 2005. december 15-én hozott ítéletének [EBHT 2005., I-11137. o.], 118. pontját). Az az észrevétel, miszerint a jogvita tárgyát képező kiigazítási rendszer hiányában az érintett vállalkozások egyáltalán nem adták volna el az eszközeiket, az ilyen objektív értékelés keretében irreleváns.

170 A felperesek továbbá arra hivatkoznak [...], hogy az általános adózás viszonyítási alapjául választott adózás nem megfelelő, mivel ugyan az eszközzeladás esetén alkalmazandó általános adókulcs valóban megszüntetné a [218/1990. sz.] törvény értelmében történt eszközátruházás átvevő szervezete eszközei terén fennálló eltérést, ám az átadó szervezet által kapott részvények értékének eltérését nem orvosolná.

171 A felpereseknek a [218/1990. sz.] törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás átadó szervezeteinek helyzetére vonatkozó utalása kapcsán meg kell jegyezni, hogy a [vitatott] határozat e szervezetekre egyáltalán nem, csupán a fenti törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő bankjaira vonatkozik. A [vitatott] határozat tehát kizárólag bankok tekintetében vizsgálja és állapítja meg az előny létezését.

172 Következésképpen felpereseknek a jelen keresetben a [218/1990. sz.] törvény értelmében végrehajtott eszközátruházás átadó szervezeteinek helyzetére vonatkozó többszöri [...], és különösen arra a tényre való utalása, hogy a 2003. évi adóreform e szervezetek tekintetében nem szüntette meg az osztalékként kiosztott tőkenyereség kettős adóztatásának veszélyét, irreleváns.

[...]

186 A fenti megfontolásokból következően a felperesek állításával ellentétben a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor az általános adózást választotta viszonyítási alapul annak meghatározása tekintetében, hogy létezett-e gazdasági előny.”

64 A Törvényszék végül a felperesek által azzal kapcsolatban előadott kifogásokat bírálta el, hogy az általános kiigazítási rendszer nem szolgálhatott viszonyítási alapként, a megtámadott ítélet 173. pontjában megállapítva, hogy a Bizottság nem a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott rendszert választotta viszonyítási alapként, az alábbiak szerint:

„173 A felperesek azon érve, miszerint a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítási rendszer – az általános adózási rendszerhez képest – nem szolgálhat érvényes összehasonlítási alapul [...], amely érv végül is ellentmond az alábbi 174. pontban kifejtett érveknek, meg kell jegyezni, hogy a Bizottság a [vitatott] határozatban nem a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (25) bekezdésében meghatározott rendszert vette viszonyítási alapul.”

65 A Törvényszék ezt követően, a megtámadott ítélet 182. és 183. pontjában a következőképpen bírálta el a vitatott adórendszer és az egyéb kiigazítási rendszerek közötti összehasonlítással kapcsolatban a felperesek által előadott kifogásokat:

„182 A két kiigazítási rendszer tárgyának különbözőségére tekintettel nincs helye a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazításnak a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott kiigazítással való összehasonlításának.

183 Az egyetlen intézkedés, amellyel a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdésében szabályozott kiigazítást össze lehetett volna hasonlítani, az a [342/2000. sz.] törvény 19. [cikkéből] származó kiigazítási intézkedés volt, amellyel a jogalkotó a [358/1997. sz.] törvényrendelet 4. cikkének értelmében átszervezett vállalkozásokra is kiterjesztette a [342/2000. sz.] törvény 17. cikkében szabályozott kiigazításban való részesülés lehetőségét.”

- 66 E megfontolásból következik, hogy a jogalapban megfogalmazott állításokkal ellentétben a Törvényszék nem fejtett ki olyan indokolást, amely nincs összefüggésben a vitatott határozattal, hiszen a megtámadott ítélet 165., 173. és 186. pontjában megállapította, hogy a Bizottság által választott viszonyítási alap a nyereségekre alkalmazandó általános adórendszer volt, a vitatott adórendszer és az általános kiigazítási rendszer összehasonlítását pedig a Törvényszék csak azért végezte el, hogy válaszoljon a felperesek érveire. Ezzel kapcsolatban a fellebbezők a Bírósághoz benyújtott válaszuk 15. pontjában azt állítják, hogy ez az érvelés nem másodlagos volt. Ebből következik, hogy a Törvényszék köteles volt válaszolni rá.
- 67 Ráadásul meg kell állapítani, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 182. pontjában úgy határozott, hogy a vitatott adórendszert és az általános kiigazítási rendszert nem szükséges összehasonlítani, a felperesek pedig a Törvényszékhez benyújtott keresetlevél 98–100. pontjában éppen ezt állították, mint azt a fellebbezés 77. pontjában is felidézük. Úgy tűnik tehát, hogy a fellebbezők kielégítést kaptak, és nem fűződik érdekük ahhoz, hogy a megtámadott ítéletet ezzel kapcsolatban vitassák.
- 68 Azon kifogásokkal kapcsolatban, melyek szerint a Törvényszék az olasz Pénzügyminisztérium körlevelét illetően elferdítette a tényeket, továbbá tévesen nyilvánította elfogadhatatlannak azt a bizonyítékot, amelyet a felperesek a válasz szakaszában terjesztettek elő, meg kell állapítani, hogy a vitatott indokolást a Törvényszék a felperesek azon érvelésére adott válaszként fejtette ki, amelynek keretében azt állították, hogy a vitatott adórendszer az általános kiigazítási rendszerhez képest nem biztosított nekik gazdasági előnyt. Márpedig a Törvényszékhez benyújtott keresetlevél 101. pontjából kitűnik, hogy ezt az érvet csupán másodlagosan terjesztették elő, arra az esetre, ha a Törvényszék úgy ítélné meg, hogy a vitatott adórendszer hasonló volt az általános kiigazítási rendszerhez, ami nem így történt, mint azt a jelen ítélet 66. pontja is említi.
- 69 E megfontolások összességéből következik, hogy a harmadik fellebbezési jogalapot részben elfogadhatatlannak, részben pedig megalapozatlannak kell nyilvánítani.

A negyedik fellebbezési jogalapról

A felek érvei

- 70 A fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 193. pontjában azt állapította meg, hogy kevéssé számított, hogy az eszközök átruházásának a 218/1990. sz. törvényben meghatározott rendszerét a 489/1993. sz. törvény hatálybalépésétől kezdve kötelezővé tették, mivel e rendszer az alkalmazásának első három éve alatt szabadon választható volt.
- 71 A fellebbezők úgy vélik, hogy ez az okfejtés hibás. Ugyanis a 218/1990. sz. törvényben meghatározott eszközátruházási rendszer kötelező jellege ösztönözte az olasz adójogszabályok megalkotóját a pótdó fizetésével járó adkiigazítási rendszer kialakítására.
- 72 A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság e jogalapot nyilvánítsa elfogadhatatlannak, mivel e jogalap arra irányul, hogy a Bíróság vizsgálja meg a tényállást. Másodlagosan, a Bizottság szerint e jogalap nem megalapozott. A fellebbezők ellenőrizetlen feltételezésekből indulnak ki.

A Bíróság álláspontja

- 73 A Törvényszék előtt a felperesek azt állították, hogy még ha fel is tételezzük, hogy a vitatott adórendszer gazdasági előnyt biztosított számukra, ez az előny nem volt szelektív jellegű. Ezen állítás alátámasztása érdekében a felperesek előadták, hogy a vitatott adórendszer átvevő társaságai, vagyis az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében átvevő társaságok eltérő jogi helyzetben voltak az eszközöket átvevő egyéb társaságok jogi helyzetéhez képest. Ez az eltérés többek között abból eredt, hogy a banki ágazatban végrehajtott szerkezetátalakításokra nem spontán módon, hanem ajánlás alapján, majd a 489/1993. sz. törvény hatálybalépése után kötelezően került sor.

74 Az eszközöket átvevő társaságok két kategóriája közötti különbség fennállására vonatkozó ezen érvelés elutasítása érdekében a Törvényszék a megtámadott ítélet 193. pontjában a következő megállapítást tette:

„193 A [218/1990. sz.] törvényben meghatározott rendszer kógens jellegére, valamint arra vonatkozóan, hogy az állami hitelintézetek azon kötelezettsége, hogy a bankágazatukhoz tartozó eszközeiket részvénytársaságokra kellett átruházniuk [...], elegendő megállapítani, hogy ez a kötelezettség csupán 1993-ban keletkezett [...]. Vagyis [218/1990. sz.] törvény már e kötelezettség létrejöttét megelőzően elismerte az e törvény értelmében az állami hitelintézetek által végrehajtott eszközátruházások adósemlegességét.”

75 Úgy tűnik tehát, hogy a Törvényszék annak megállapítására szorítkozott, hogy a részvénytársaságok részére történő, az adósemlegességi rendszer alapján végrehajtott banki eszközátruházási műveletekre a 218/1990. sz. törvény hatálybalépését követően önkéntes és szabadon választható módon kerülhetett sor. E megállapítások mellett a Törvényszék ítéltette úgy, hogy nem releváns a felperesek azon érve, mely szerint az eszközöket átvevő társaságok két kategóriája között fennálló különbség igazolása a banki ágazatban végrehajtott eszközátruházási műveletek kötelező jellegéből eredt.

76 Következésképpen a negyedik fellebbezési jogalap nem megalapozott.

Az ötödik fellebbezési jogalapról

A felek érvei

77 A fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 191. pontjában azt állapította meg, hogy a vitatott adórendszer szelektív jellegét bizonyította, hogy az olasz jogalkotó a 342/2000. sz. törvény előkészítése során egységes adókiigazítási rendszert alakított ki az egyik vagy másik adósemlegességi rendszer értelmében végrehajtott szerkezetátalakításokból eredő felfüggesztett tőkenyeresség jóváírása érdekében.

78 Márpedig a fellebbezők szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely adóügyi intézkedés szelektív jellegét egyszerűen azon hatásokat figyelembe véve kell értékelni, amelyeket ezen intézkedés adóügyi szempontból kiválthat, az intézkedés feltételezett kedvezményezettjének korábbi jogi helyzete pedig keveset számít. A Törvényszéknek nem a 2003 előtti helyzetből kellett volna kiindulnia.

79 A Bizottság elsősorban azt kéri, hogy a Bíróság e jogalapot nyilvánítsa elfogadhatatlannak, mivel arra irányul, hogy a Bíróság vizsgálja meg a nemzeti jogszabályokat, ez pedig ténykérdésnek minősül. Az ügy érdemével kapcsolatban a Bizottság azt állítja, hogy még ha az EUMSZ 107. cikk alkalmazása szempontjából keveset is számít, hogy az intézkedés kedvezményezettjének helyzete az ezen intézkedést megelőző jogi állapothoz képest előnyösebb vagy hátrányosabb lett, ez nem jelenti azt, hogy a Törvényszéknek ne kellene figyelembe vennie azt, hogy bizonyos helyzeteket a múltban egyformán kezeltek.

A Bíróság álláspontja

80 Mint az a jelen ítélet 73. pontjában megállapítást nyert, a felperesek azt próbálták bizonyítani, hogy az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében átvevő társaságok eltérő jogi helyzetben voltak az eszközöket átvevő egyéb társaságok jogi helyzetéhez képest.

81 A jogalapban megfogalmazott állításokkal ellentétben a Törvényszék a megtámadott ítélet 191. pontjában nem a vitatott adórendszer szelektív jellegét mondta ki, hanem annak megállapítására szorítkozott, hogy a 342/2000. sz. törvény keretében a társaságok e két kategóriájára vonatkozó adókiigazítási rendszerek egységesek voltak. Ezenkívül a Törvényszék egyéb indokokból indult ki annak megállapítása során, hogy a társaságok két kategóriája nem volt eltérő helyzetben.

82 Ebből következik, hogy az ötödik fellebbezési jogalap nem megalapozott.

Az első két fellebbezési jogalapról

A felek érvei

- 83 Az első jogalapban a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék anélkül, hogy távlataiban szemlélte volna és megpróbált volna meggyőződni annak megalapozottságáról, helytállónak ítélte a Bizottság azon álláspontját, mely szerint az áradó szervezetekre nem terjedt ki a vitatott határozat hatálya. A fellebbezők kifejtik, hogy a Törvényszék előtt azt állították, hogy a vitatott adórendszer az olasz adórendszer logikájába illeszkedett, az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében átvevő társaságok pedig sajátos és eltérő helyzetben voltak az eszközöket a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke keretében átvevő társaságok helyzetéhez képest.
- 84 A fellebbezők azt állítják, hogy hangsúlyozták: a társaságok két kategóriája között nem volt egyenlőtlen bánásmód. A 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikkében szabályozott adókiigazítási rendszer ugyanis a 344/2003. sz. törvényrendelet elfogadása után nem eredményezhetett kettős adóztatást, ami a 218/1990. sz. törvény keretében végrehajtott eszközátruházások után keletkező tőkenyereségek rendszere kapcsán nem így volt.
- 85 Második jogalapjukban a fellebbezők előadják, hogy a Törvényszék előtt azt állították, hogy a vitatott adórendszernek az egyedül a 218/1990. sz. törvény szerinti adósemlegességi rendszer keretében eszközátruházásokat végrehajtó áradó szervezetekre történő alkalmazását az olasz adórendszer természete igazolta. A 350/2003. sz. törvény elfogadása idején ugyanis egyedül e társaságok és szervezetek voltak kitéve az ezen átruházásokból eredő tőkenyeresség kettős adóztatása kockázatának, a vitatott adórendszer pedig épp e kockázat kiiktatására irányult.
- 86 A Törvényszék egyedül azon megfontolás alapján utasította el ezen érveket, hogy a vitatott határozat kizárólag az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében átvevő társaságokra vonatkozott, az áradó szervezetekre pedig nem. Így a Törvényszék nem tárta fel kellőképpen, hogy a vitatott adórendszert igazolta-e az olasz adórendszer természete és általános belső felépítése, illetve a vitatott adórendszer az olasz adórendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye volt-e. A megtámadott ítélet indokolása tehát elégtelen. Másfelől az állami intézkedések szelektív jellegét ezen intézkedések céljára tekintettel kell mérlegelni.
- 87 A fellebbezők szerint a pótdadó fizetését előíró adókiigazítási rendszereknek nem e kiigazítás az egyetlen céljuk, hanem azt is biztosítani hivatottak, hogy a tőkenyereséget csak egyszer adóztassák. Következésképpen a kiigazítási rendszerek csak akkor igazolhatók, ha az eszközátruházásokat végrehajtó társaságok és szervezetek kettős adóztatás kockázatának vannak kitéve.
- 88 A kettős adóztatás e kockázata a 358/1997. sz. törvényrendelet keretében eszközátruházásokat végrehajtó társaságokat illetően megszűnt akkor, amikor a 344/2003. sz. törvényrendelettel hatályba lépő adóreform bevezette a „részesedés adómentesítésének” rendszerét. A „részesedés adómentesítésének” rendszere folytán a 358/1997. sz. törvényrendelettel létrehozott adósemlegességi rendszer az eszközöket átvevő egyetlen társaság vonatkozásában már nem a kettős adóztatás kockázatával, hanem egyszeri adóztatással járt. Ezzel szemben e kockázat továbbra is fennmaradt a 218/1990. sz. törvény keretében eszközátruházásokat végrehajtó társaságok és szervezetek esetében. Az adókiigazítási rendszert ezért hosszabbították meg e társaságokra és szervezetekre.
- 89 A Bizottság állításával ellentétben a 342/2000. sz. törvény 19. cikke az ugyanezen törvény 17. cikkére utalással felölelte az eszközöket a 358/1997. sz. törvényrendelet keretében átvevő társaságok helyzetével együtt az eszközöket áradó társaságok helyzetét is. Ez kitűnik az említett 17. cikknek magából a szövegéből. A 342/2000. sz. törvény 18. cikkére utalás hiánya csupán azt jelenti, hogy az

átadó társaságok nem dönthettek önállóan a részesedésnek az átruházást követően a mérlegben feltüntetett magasabb értéke elhatárolásának megszüntetése mellett. Végül az említett 18. cikk az átruházásokat végrehajtó jogalanyok közül csak a társaságokra vonatkozott, a társaságon kívüli jogi formában működő átadó szervezetekre nem.

- 90 Az első jogalappal kapcsolatban a Bizottság bevezető jelleggel azt állítja, hogy az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében átadó szervezetek olyan banki alapítványokká alakultak át, amelyek sem hitelintézeteknek, sem pedig – az esetek többségében – vállalkozásoknak nem minősülnek, és nem vonatkoznak rájuk az állami támogatások szabályai. A társaságokra vonatkozó adórendszerrel eltérő adórendszer hatálya alá tartoznak. Másfelől e banki alapítványok a továbbiakban nem állnak semmilyen kapcsolatban az eszközöket átvevő társaságokkal.
- 91 A Bizottság szerint a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a vitatott határozat nem vonatkozik az említett szervezetekre, továbbá hogy az a körülmény, hogy e szervezetek a kettős adóztatás kockázatának fennállása folytán adókötelezettség alá eshetnek, nem minősül olyan körülménynek, amely igazolhatná, hogy az eszközöket átvevő társaságok részére szelektív előnyt nyújtsanak. A Törvényszék tehát teljes körűen gyakorolta a felülvizsgálati jogkörét.
- 92 Másfelől a fellebbezők az olasz adórendszer természetére és belső felépítésére alapított igazolással kapcsolatban a Bizottság szerint nem szolgáltak bizonyítékkal. Mindazonáltal a Bíróság megváltoztathatja az indokolást, vagy érdemben elutasíthatja azt az álláspontot, amely az intézkedés szelektivitását a rendszer természetével és belső felépítésével igazolja.
- 93 A második jogalappal kapcsolatban a Bizottság elsősorban e jogalap elfogadhatatlannak nyilvánítását kéri. A fellebbezők ugyanis az első fokú eljárásban már előadott érvek megismétlésére szorítkoztak, anélkül hogy megjelölték volna a Törvényszék általi téves jogalkalmazást. Márpedig a nemzeti jogszabályokkal kapcsolatos kérdések olyan ténykérdéseknek minősülnek, amelyeket egyedül a Törvényszék mérlegelhet. A fellebbezés keretében a nemzeti jogszabályok téves mérlegelésére alapított kifogás tehát elfogadhatatlan, kivéve az elferdítés esetét.
- 94 A Bizottság másodlagosan azt kéri, hogy a Bíróság a második jogalapot utasítsa el. Mindenekelőtt azon kérdéssel kapcsolatban, hogy a vitatott adórendszer szelektív jellegét igazolhatta-e a rendszer logikája, a Bizottság vitatja a fellebbezők azon állítását, mely szerint valamely állami intézkedés szelektív jellegét ezen intézkedés céljának figyelembevételével kell mérlegelni. Ez az állítás ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával. Ezenkívül a Törvényszék nem csupán annak megállapítására szorítkozott, hogy az átadó szervezetekre nem vonatkozott a vitatott határozat, hanem azt is megállapította, hogy az, hogy e szervezetek adókötelezettség alá eshetnek, nem indokolja, hogy az eszközöket átvevő társaságok részére előnyt biztosítsanak.
- 95 Másfelől az eszközöket a 218/1990. sz. törvény szerinti műveleteken kívüli műveletek keretében átadó társaságok soha nem részesültek az adókiigazítási rendszer előnyeiből. A 342/2000. sz. törvény 19. cikke ugyanis kimondta, hogy e törvény 17. cikke volt alkalmazandó az eszközöket a 358/1997. sz. törvényrendelet keretében átvevő társaságokra. Nem volt utalás az említett törvény 18. cikkére, amely az átadó szervezetekre vonatkozott.

A Bíróság álláspontja

- 96 E jogalappal a fellebbezők azt kifogásolják, hogy a Törvényszék nem gyakorolta az annak feltárására irányuló felülvizsgálati jogkörét, hogy a vitatott adórendszerrel igazolta-e, vagy sem az olasz adórendszer természete és általános belső felépítése.
- 97 A megtámadott ítélet 124–130., valamint 200. pontjából kitűnik, hogy a felperesek azt állították, hogy a 342/2000. sz. törvény 17. és 18. cikke szerinti adórendszerrel egyedül azon társaságokra és szervezetekre terjesztették ki, amelyek a 218/1990. sz. törvény 7. cikkének (2) bekezdésében szabályozott adósemlegességi

rendszer keretében végrehajtott, részvények ellenében történő eszközátruházási műveletekben vettek részt. A 344/2003. sz. törvényrendelet hatálybalépése és a „részesedés adómentesítésének” nevezett különleges mentességi rendszer kialakítása után ugyanis a kettős adóztatás kockázata megszűnt azon társaságok és szervezetek vonatkozásában, amelyek a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikkében szabályozott adósemlegességi rendszer keretében hajtottak végre ilyen műveleteket.

98 A Bizottság – mint ezt a megtámadott ítélet 150–152. pontja kifejti – azt állította, hogy az eszközöket a 218/1990. sz. törvény szerinti rendszerben végrehajtott műveletek keretében átadó szervezetek már nem voltak hitelintézetek, az esetek többségében pedig már vállalkozásokról sem volt szó. A kettős adóztatás kockázatával kapcsolatban a Bizottság megjegyezte, hogy az eszközöket a 358/1997. sz. törvényrendelet alapján végrehajtott műveletek keretében átadó szervezetek soha nem részesültek a 342/2000. sz. törvény 18. cikke szerinti adókiigazítási rendszer előnyeiből.

99 A Törvényszék a fenti érvelésre adott válaszként a megtámadott ítélet 199–202. pontjában az alábbiakat fejtette ki:

„199 Továbbá a felpereseknek [...] arra vonatkozó kifogását kell megvizsgálni, miszerint a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer szelektív jellegét az adórendszer logikája nem igazolta.

200 Ennek keretében a felperesek lényegében arra hivatkoznak [...], hogy a 2003. évi adóreform lehetővé tette a [358/1997. sz.] törvényrendelet 4. cikkének értelmében vett adósemlegességi rendszerben átruházott eszközök révén létrejött tőkenyeresség kettős adóztatásával járó – vagyis az eszközöket átadó társaságokat, illetve az átvevő társaságokat egyszerre sújtó – gazdasági kockázat megszüntetését. Ezzel szemben az adóreform nem szüntette meg [218/1990. sz.] törvény értelmében vett adósemlegességi rendszerben átruházott eszközök révén létrejött tőkenyeresség kettős adóztatásával járó gazdasági kockázatot. Ez a körülmény ad magyarázatot arra, hogy az olasz jogalkotó miért döntött úgy, hogy a [342/2000. sz.] törvény 17. és 18. cikkben szabályozott kiigazítási rendszer hatályát miért csupán a [218/1990. sz.] törvény értelmében végrehajtott eszközátruházások tekintetében hosszabbítja meg.

201 Mindazonáltal emlékeztetni kell, hogy a [vitatott] határozat egyáltalán nem vonatkozik eszközátadó szervezetekre, hanem csupán a [218/1990. sz.] törvény értelmében létrejött eszközátruházások átvevő bankjaira, illetve a jogvita tárgyát képező rendszerrel kizárólag az utóbbi szervezetek részére fenntartott szelektív gazdasági előnyre. Következésképpen az a körülmény, hogy a [218/1990. sz.] törvény értelmében vett eszközátadó szervezetek a kettős adóztatás lehetősége miatt adókötelesek, nem alkalmas annak igazolására, hogy az olasz jogalkotó a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdése révén szelektív jellegű előnyhöz juttatta az eszközátvevő bankokat.

202 A Bizottság tehát jogszerűen állapította meg a megtámadott határozat (105) preambulumbekkezdésében, hogy a [350/2003. sz.] törvény 2. cikkének (26) bekezdésében meghatározott rendszer versenyelőnyt eredményező szelektív előnyhöz jutatta a [218/1990. sz.] törvény értelmében átszervezésen átesett hitelintézeteket a többi vállalkozáshoz képest.”

100 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az állami támogatás fogalma, amint azt az EUM-Szerződés meghatározza, jogi természetű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni. Emiatt az uniós bíróságnak főszabály szerint – mind az előtte folyamatban lévő jogvita konkrét tényeinek, mind a Bizottság által előterjesztett értékelés technikai vagy összetett jellegének figyelembevételével – teljes felülvizsgálatot kell gyakorolnia azon kérdés vonatkozásában, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e (lásd többek között a C-83/98. P. sz., Franciaország kontra Ladbroke Racing és Bizottság ügyben 2000. május 16-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-3271. o.] 25. pontját, valamint a C-487/06. P. sz., British Aggregates kontra Bizottság ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10515. o.] 111. pontját).

- 101 Továbbá szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következképpen *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 52. pontját; a fent hivatkozott British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 83. pontját, valamint a C-106/09. P. és C-107/09. P. sz., Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben 2011. november 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-11113. o.] 145. pontját).
- 102 E megfontolásokból következik, hogy a vitatott adórendszer állami támogatásnak minősítésével kapcsolatban a Törvényszéknek az általa kötelezően lefolytatandó teljes körű felülvizsgálat gyakorlása során meg kellett vizsgálnia, hogy a vállalkozások közötti, az e rendszerből eredő különbségtétel nem a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből eredt-e.
- 103 A Bíróság kétségkívül megállapította, hogy a bírósági felülvizsgálat korlátozott azon kérdést illetően, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá tartozik-e, amikor a Bizottság által végzett értékelés technikai vagy összetett jellegű (lásd többek között a fent hivatkozott Franciaország kontra Ladbroke Racing és Bizottság ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 114. pontját). Mindenesetre a Törvényszék nem azt állapította meg, hogy a jelen ügyben erről lenne szó.
- 104 Így amikor a Törvényszék annak megállapítására szorítkozott, hogy a vitatott határozat nem vonatkozott az átadó szervezetekre, anélkül hogy összességében megvizsgálta volna a adókiigazítási rendszert és mérlegelte volna a felperesek és a Bizottság érveit, tévesen alkalmazta a jogot, amennyiben nem gyakorolt teljes körű felülvizsgálatot azon kérdéssel kapcsolatban, hogy a vitatott adórendszer az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá tartozik-e (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 115. pontját).
- 105 A megtámadott ítéletet tehát hatályon kívül kell helyezni, amennyiben az megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését.

A Törvényszékhez benyújtott keresetről

- 106 Az Európai Unió Bíróságának alapokmánya 61. cikkének első bekezdése szerint a Bíróság, a Törvényszék határozatát hatályon kívül helyezi, és a per állása megengedi, az ügyet maga is érdemben eldöntheti.
- 107 A jelen esetben a per állása megengedi e kérdés eldöntését, és meg kell vizsgálni a felperesek által az elsőfokú eljárásban felhozott, arra alapított jogalapot, hogy a vitatott adórendszert az olasz adórendszer természete vagy belső felépítése igazolta, annak ellenőrzése érdekében, hogy helyt lehet-e adni a felperesek által az elsőfokú eljárásban előterjesztett kereseti kérelmeknek.

A felek érvei

- 108 A felperesek azt állították, hogy a 218/1990. sz. törvény keretében eszközöket átvevő társaságok részére fenntartott kiigazítási rendszer meghosszabbítása nem biztosíthatott szelektív előnyt e társaságoknak a tőkenyereségekre alkalmazandó általános adórendszerhez képest, mivel e különleges bánásmódot az olasz adórendszer belső felépítése indokolta.
- 109 Először is, a felperesek szerint a társasági adózásnak a 344/2003. sz. törvényrendelettel hatályba lépő reformja megszüntette a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke alapján átruházott eszközök révén létrejött tőkenyeresség kettős adóztatásával járó valamennyi gazdasági kockázatot. Közelebbről,

megszűnt annak kockázata, hogy e tőkenyereséget az átadó társaságok szintjén az átruházott eszközök ellenében kapott részvényekből származó tőkenyereséggént, majd az eszközöket átvevő társaságok szintjén az átvett eszközökből származó tőkenyereséggént megadóztatják.

- 110 A „részesedés adómentesítésének” rendszere ugyanis mentesítette a részvények átruházását követően elért tőkenyeresség 95%-át, ideértve a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke szerinti adósemlegességi rendszer keretében végrehajtott eszközátruházások ellenében kapott részvényeket is.
- 111 Ezzel szemben a 218/1990. sz. törvény 7. cikke keretében átruházott eszközökből származó tőkenyeresség kettős adóztatásának kockázatát nem szüntette meg a társasági adózás reformja. Azon átadó szervezetek esetében, amelyek valamennyi eszközüket átruházták, e ténynél fogva megszűntek a kereskedelmi szervezetek jellegzetességei, és e szervezetek nem részesülhettek a „részesedés adómentesítése” rendszerének előnyeiből. Továbbá e szervezetek továbbra is kötelesek voltak társasági adót fizetni azon tartalék után, amelybe a kapott részvények könyv szerinti értéke és adóértéke közötti különbséget helyezték, amennyiben e tartalékot kiosztották a részvényeseik között.
- 112 Az a döntés, hogy az adókiigazítási rendszert kizárólag a 218/1990. sz. törvény szerinti rendszer keretében eszközöket átvevő társaságok tekintetében hosszabbították meg, azzal magyarázható, hogy a társasági adózás reformjának hatálybalépését követően egyedül ez a rendszer eredményezhetett még kettős adóztatást. A vitatott adórendszer szükséges volt ahhoz, hogy az eszközöket átvevő társaságok számára lehetővé tegye az adósemlegességi rendszerből való kilépést.
- 113 Másodszor, a felperesek azt állították, hogy a pótdónak a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdésében, valamint a vitatott adórendszerben előírt mértékei közötti különbségeket a könyv szerinti értékek és az adóértékek közötti azon adóeltérések különböző eredete igazolta, amelyeknek mindkét rendszer lehetővé teszi a megszüntetését.
- 114 A 218/1990. sz. törvény szerinti rendszer alapján végrehajtott eszközátruházásokra irányadó kiigazítási rendszer ugyanis csak a részleges adósemlegességi rendszerből eredő eltérések megszüntetését tette lehetővé, míg az általános kiigazítási rendszer valamennyi adóeltérés megszüntetését lehetővé tette. Az adómérték meghatározása során figyelembe vették, hogy az eszközátruházási műveletek az e művelet során elért tőkenyeresség után 15% mértékű adó megfizetésével jártak. Az, hogy az általános kiigazítási rendszerben magasabb adómértéket alkalmaztak, mint a vitatott adórendszerben, azzal magyarázható, hogy azoknak, akik az első rendszer előnyeiből részesültek, nem kellett megfizetniük azt az adót, amelyet a második rendszer előnyeiből részesülők megfizettek. Az olasz kormány azzal, hogy a kiigazítási rendszert csak az eszközöket átvevő társaságok javára tartotta fenn, világossá tette, hogy e társaságok helyzetét nem tekintette egyenértékűnek.
- 115 A Bizottság azt állította, hogy a vitatott határozat nem vonatkozik a 218/1990. sz. törvény keretében eszközátruházásokat végrehajtó azon szervezetekre, amelyek banki alapítványokká alakultak át. Az esetek többségében olyan jogalanyokról van szó, amelyekre nem vonatkoznak az állami támogatások szabályai.
- 116 A társasági adózás reformjának hatálybalépésével járó hatásokat illetően a Bizottság megjegyezte, hogy a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke szerinti rendszer keretében eszközátruházásokat végrehajtó társaságok soha nem részesültek a 342/2000. sz. törvény 18. cikkében szabályozott és a fenti szervezetek részére fenntartott adókiigazítási rendszer előnyeiből.
- 117 A Bizottság szerint nem lenne logikus azonos módon megítélni a két olyan jogalanyra alkalmazandó adóügyi bánásmódot, amelyek között már nem áll fenn semmilyen kapcsolat, mint például a banki alapítványok esetében, illetve amelyek közül az egyik csak kisebbségi részesedéssel rendelkezik a másik tőkéjében.
- 118 A vitatott adórendszer és az általános kiigazítási rendszer közötti összehasonlítással kapcsolatban a felperesek által előadott érvek a Bizottság szerint kitaláltak és megalapozatlanok. A 342/2000. sz. törvény 19. cikke szerint ugyanis a 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikkével összhangban

végrehajtott eszközátruházások esetében alkalmazott kiigazításokra vonatkozó adómértékek, valamint a 218/1990. sz. törvény szerinti rendszer keretében végrehajtott eszközátruházások esetére előírt adómértékek több éven át azonosak voltak, amiből az következik, hogy a csökkentett adómértéket nem igazolja, hogy a tőkenyereségre az átruházásnak a második rendszer szerinti végrehajtásától kezdve 15% mértékű adó vonatkozott.

- 119 A Bizottság végül hangsúlyozza, hogy a kiigazítási műveletek felkínált lehetőségeknek, nem pedig kötelezettségeknek minősülnek, vagyis nem képezik az adóeltérési rendszerek szükségszerű kiegészítését.

A Bíróság álláspontja

- 120 Mint azt a jelen ítélet 101. pontja felidézte, az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered.
- 121 A vállalkozások között a közteherviselés szempontjából ilyen különbségtételt bevezető tagállam feladata annak bizonyítása, hogy e különbségtétel ténylegesen igazolható a szóban forgó rendszer természetével és belső felépítésével (a C-159/01. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4461. o.] 43. pontja; a C-279/08. P. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7671. o.] 77. pontja, valamint a fent hivatkozott Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet 146. pontja).
- 122 A vitatott határozat indokolásának (62) és (106) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy az olasz kormány a közigazgatási eljárás keretében azt állította, hogy a vitatott adórendszer a 342/2000. sz. törvény által létrehozott rendszer egyszerű újrakiadása volt, amely nem tartalmazott állami támogatási elemet, mivel a társaságok bármilyen típusú szerkezetátalakítása révén elért tőkenyereségre alkalmazandó volt.
- 123 E kormány szerint a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdésében szabályozott rendszer általánossá tette az adóértékek kiigazításának lehetőségét azzal, hogy közvetve a 342/2000. sz. törvény azon 14. cikkére utalt, amely a társaságoknak a 358/1997. sz. törvényrendelet alkalmazásával végrehajtott szerkezetátalakításaiból származó valamennyi adóeltérésre vonatkozott.
- 124 A vitatott határozat (68) és (69) preambulumbekzdése hangsúlyozza, hogy az olasz kormány szerint egyrészt a 350/2003. sz. törvény 2. cikke (25) bekezdésének, másrészt pedig a vitatott adórendszernek az alkalmazása a tőkenyereségek majdnem azonos adóztatását eredményezte.
- 125 A vitatott határozat indokolásának (64)–(66) pontjából az is kitűnik, hogy az olasz kormány megítélése szerint a banki ágazatnak a 218/1990. sz. törvénnyel megvalósított szerkezetátalakítása keretében végrehajtott, részvények ellenében történő eszközátruházási műveletek után előírt kiigazítási rendszert e műveleteknek maga a természete, valamint az a tény igazolta, hogy az e szerkezetátalakítások esetére előírt adósemlegesség csak részleges volt. A részleges adósemlegességi rendszert az a törekvés igazolta, hogy megkönnyítsék egyes hitelintézetek privatizációját, ezzel egyidejűleg pedig elkerüljék, hogy ezen intézetek illetéktelen előnyhöz jussanak.
- 126 E körülményekből következik egyrészt, hogy a 218/1990. sz. törvény által kialakított részleges adósemlegességi, illetve adóeltérési rendszert az olasz kormány a közigazgatási eljárás keretében e rendszer sajátosságával igazolta, másrészt pedig, hogy a 350/2003. sz. törvény általánossá tette azt a lehetőséget, hogy az átruházott eszközök és a részvények adóértékét a kiigazításuk folytán keletkező tőkenyereség utáni pótdadó fizetése ellenében kiigazítsák.

- 127 Az olasz jogszabályok vizsgálatából az is következik, hogy a társaságok közötti eszközátruházási műveletek folytán keletkező tőkenyereségek vonatkozásában egymás után két különböző adósemlegességi rendszert alakítottak ki: az egyiket a banki ágazat szerkezetátalakítása keretében, a másikat pedig az egyéb társaságok között végrehajtott, részvények ellenében történő eszközátruházási műveletek keretében.
- 128 Ezt követően az olasz jogalkotó az 1995. február 23-i, a jelen ítélet 17. pontjában hivatkozott 41/1995. sz. törvényrendelettel olyan adókiigazítási rendszert vezetett be, amelyet a banki ágazat szerkezetátalakítása keretében végrehajtott, részvények ellenében történő eszközátruházási műveletek révén keletkező tőkenyereségekre tartott fenn.
- 129 A 342/2000. sz. törvény az eszközöket a 218/1990. sz. törvény keretében végrehajtott műveletek után átvevő társaságoknak lehetőséget biztosított arra, hogy ezen eszközök adóértékét kiigazítsák olyan pótdadó fizetése ellenében, amelynek mértéke eltérő volt aszerint, hogy e társaságok az eszközök és a részvények adóértékét, vagy pedig egyszerűen csak az eszközök adóértékét igazították ki. E törvény 19. cikke értelmében ugyanezen rendszer volt alkalmazandó minden olyan társaságra, amely a 358/1997. sz. törvényrendelet szerinti adósemlegességi rendszer alapján, részvények ellenében eszközátruházásokban részesült.
- 130 Következésképpen az olasz jogalkotó a 342/2000. sz. törvény elfogadásával az eszközök adóértékének kiigazítására irányuló egységes rendszert szándékozott kialakítani, függetlenül attól, hogy minek keretében került sor az eszközátruházási műveletekre. A 448/2001. sz. törvény alkalmazásával ezen egységes rendszert hosszabbították meg.
- 131 A vitatott határozat indokolásának (89) preambulumbekzdésében a Bizottság elismerte, hogy a 342/2000. sz. törvényben és a 448/2001. sz. törvényben szabályozott, az elért tőkenyerességnek valamennyi vállalkozás esetében egységes pótdadó megfizetése ellenében történő jóváírását lehetővé tevő e kiigazítási rendszereket az olasz adórendszer logikája által igazolt általános adóügyi intézkedéseként kell elemezni.
- 132 Márpedig a 350/2003. sz. törvény csak a 342/2000. sz. törvény 17. cikkének alkalmazását hosszabbította meg, vagyis e törvény 19. cikkének alkalmazását nem. Ebből következik, hogy csak a 218/1990. sz. törvény keretében végrehajtott műveleteket követően eszközöket átvevő társaságok folytathatták azt a gyakorlatot, hogy ezen eszközök adóértékét pótdadó megfizetése ellenében a könyv szerinti értékükhöz igazítják. A 358/1997. sz. törvényrendelet 4. cikke szerinti adósemlegességi rendszer keretében eszközöket átvevő egyéb társaságoknak a továbbiakban nem volt lehetőségük arra, hogy ezen eszközök adóértékét e pótdadó megfizetése ellenében kiigazítsák.
- 133 Mint azt a jelen ítélet 122. pontja felidézte, az olasz kormány a közigazgatási eljárás keretében azt állította, hogy a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdése a 342/2000. sz. törvény 14. cikkére történő közvetett utalással általánossá tette az adóértékek kiigazításának lehetőségét, az e rendelkezés alapján fizetett adó pedig majdhogynem megegyezett a vitatott adórendszer keretében fizetett adóval.
- 134 Meg kell azonban állapítani, hogy az említett 14. cikkben szabályozott rendszer a 342/2000. sz. törvény 17. és 19. cikkében szabályozott rendszerrel párhuzamosan állt fenn, vagyis nem lehet a 19. cikk szerinti rendszer meghosszabbításaként elemezni. Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a 342/2000. sz. törvény 14. cikkében szabályozott rendszer nem egyenértékű az e törvény 17. cikkéből eredő rendszerrel, mivel csak bizonyos eszközök kiigazítására irányul, a tőkenyereségekre alkalmazandó adómértékek között általa előírt különbség pedig attól függ, hogy az átértékelt eszköz amortizálható-e, vagy sem, és nem attól, hogy a kiigazítás csak az eszközöket érinti-e, vagy pedig az eszközöket és a részvényeket is, mint azt az említett 17. cikk előírja.
- 135 A fellebbezők állítása szerint az, hogy a vitatott adórendszer a 342/2000. sz. törvény 17. cikke szerinti rendszert egyedül a 218/1990. sz. törvény szerinti rendszer keretében kapott eszközöket átvevő társaságok javára tartja fenn, azzal magyarázható, hogy a 344/2003. sz. törvényrendelet szerinti adóreform és a „részesedés adómentesítésének” az e reform keretében kialakított rendszere hatálybalépését követően már

nem állt fenn a 358/1997. sz. törvényrendelet szerinti adósemlegességi rendszer keretében, részvények ellenében végrehajtott eszközátruházási műveletek után elért tőkenyeresség kettős adóztatásának kockázata, mivel az eszközöket átruházó és ennek ellenében részvényeket kapó társaságok a részvények átruházása folytán keletkező tőkenyeresség 95%-a erejéig adómentességben részesültek.

- 136 A vitatott határozat indokolásának (66)–(68) preambulumbekzdéséből ugyanakkor kiderül, hogy az olasz kormány azzal az állítással igazolta a vitatott adórendszert, hogy az a 218/1990. sz. törvény szerinti részleges adósemlegességi rendszer szükséges kiegészítője volt, és a 350/2003. sz. törvény 2. cikkének (25) bekezdése szerintivel majdhogynem megegyező adóztatást eredményezett. Az e kormány által szolgáltatott magyarázatokból nem következik, hogy a 342/2000. sz. törvény 19. cikke szerinti rendszer meghosszabbításának mellőzése azzal lenne magyarázható, hogy a 358/1997. sz. törvényrendelet szerinti rendszer keretében eszközöket átruházó társaságok már részesültek a „részesedés adómentesítése” rendszerének előnyeiben, míg a 218/1990. sz. törvény keretében, részvények ellenében eszközöket átruházó társaságokat és szervezeteket a kiigazítás során az átadó szervezet és az eszközöket átvevő társaság szintjén is megadóztatták.
- 137 Ezért nem tűnik úgy, hogy a vitatott adórendszert – amellyel kapcsolatban az olasz kormány elismerte, hogy a 218/1990. sz. törvény keretében eszközöket átvevő társaságok részére adóelőnyt biztosít – az olasz adórendszer logikája igazolná.
- 138 Meg kell állapítani, hogy el kell utasítani az arra alapított jogalapot, hogy a vitatott adórendszert az olasz adórendszer logikája igazolja.
- 139 Következésképpen a keresetet el kell utasítani.

A költségekről

- 140 Az eljárási szabályzat 122. cikkének első bekezdése szerint, ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről. Ugyanezen szabályzat 69. cikke, amelyet e szabályzat 118. cikke értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, a 2. §-ában akként rendelkezik, hogy a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.
- 141 A jelen esetben, mivel a BNP Paribas és a BNL fellebbezése részben megalapozott, meg kell állapítani, hogy mind a BNP Paribas és a BNL, mind pedig a Bizottság viselni köteles a Bíróság előtti eljárásban felmerült költségeit.
- 142 Ezenkívül, mivel a felperesek által a vitatott határozat ellen indított kereset nem megalapozott, a Bizottság kérelmének megfelelően a BNP Paribas-t és a BNL-t kell kötelezni a Törvényszék előtti eljárásban felmerült költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének a T-335/08. sz., BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ügyben 2010. július 1-jén hozott ítéletét, amennyiben az sérti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, hatályon kívül helyezi.**
- 2) A Bíróság a BNP Paribas és a Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) keresetét elutasítja.**
- 3) A BNP Paribas és a Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), valamint az Európai Bizottság maguk viselik saját költségeiket.**
- 4) A Bíróság a BNP Paribas-t és a Banca Nazionale del Lavoro SpA-t (BNL) kötelezi az Európai Unió Törvényszéke előtt felmerült költségek viselésére.**

Aláírások