



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. juni 2012*

»Appel — statsstøtte — ordning for justering af aktivers skattemæssige værdi — banksektoren — beskatning af kapitalgevinster — substitutionsskat — selektivitet«

I sag C-452/10 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 13. september 2010,

BNP Paribas, Paris (Frankrig),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), Rom (Italien), ved advocati R. Silvestri, G. Escalar og M. Todino

appellanter,

den anden part i appelsagen:

Europa-Kommissionen ved V. Di Bucci og D. Grespan, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt i første instans,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. februar 2012,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: italiensk.

Dom

- 1 I appelskriftet har BNP Paribas og Banco Nazionale del Lavoro SpA (BNL) (herefter »BNL«) nedlagt påstand om ophævelse af dom afsagt af Den Europæiske Unions Ret den 1. juli 2010, BNP Paribas og BNL mod Kommissionen (sag T-335/08, Sml. II, s. 3323, herefter »den appellerede dom«), hvorved Kommissionen blev frifundet for en påstand om annullation af Kommissionens beslutning 2008/711/EF af 11. marts 2008 om Italiens statsstøtte C 15/07 (ex NN 20/07) i form af skattelettelser for en række kreditinstitutter i forbindelse med omstrukturering (EUT L 237, s. 70, herefter »den anfægtede beslutning«).

Sagens baggrund

Indledende bemærkninger

- 2 Den anfægtede beslutning vedrører den italienske ordning for beskatning af kapitalgevinster opstået som følge af transaktioner i form af overdragelser af aktiver til gengæld for aktier foretaget mellem selskaber.
- 3 En opskrivning af et selskabs aktiver er en regnskabstransaktion, hvorved de bogførte anlægsaktiver opgøres i nutidsværdi. Det overskud, der opstår ved opskrivningen, betragtes som en forøgelse af anlægsaktivernes værdi, og kan afskrives.
- 4 Justeringen er en skattemæssig transaktion, som tilpasser de pågældende aktivers skattemæssige værdi efter deres bogførte værdi og indfører en skattemæssig anerkendelse af kapitalgevinsten, som beskattes.
- 5 I 1990 foreskrev de italienske bestemmelser, at tilførsel af en virksomhedsgren eller gren af aktiver i princippet var sidestillet skattemæssigt med salg af aktiver og således medførte betaling af en skat af kapitalgevinsten i form af selskabsskat som følge af forskellen mellem de tilførte aktivers bogførte værdi og deres skattemæssige værdi. En såkaldt mekanisme for »skatteneutralitet« eller »skattemæssig uoverensstemmelse« gør det muligt ikke med det samme at tilpasse den skattemæssige værdi efter den bogførte værdi og således udsætte betaling af skatten på kapitalgevinsten til et senere tidspunkt. Denne betaling finder sted den dag, hvor skattejusteringen foretages.
- 6 De i den anfægtede beslutning omhandlede italienske bestemmelser vedrører den beskatning af kapitalgevinster, som følger af justeringen af den skattemæssige værdi af visse aktiver efter deres bogførte værdi. Der fandtes på området lovgivning, som kun fandt anvendelse på visse kreditinstitutter efter tilførsel af aktiver som følge af omstruktureringer i banksektoren, og lovgivning, som fandt anvendelse på øvrige selskaber.

Ordningen med skatteneutralitet, som kun gjaldt for visse kreditinstitutter

- 7 Lov nr. 218 om bestemmelser vedrørende omstrukturering og konsolidering af offentligretlige kreditinstitutters kapitalgrundlag (Legge n° 218 su disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico) af 30. juli 1990 (GURI nr. 182 af 6.8.1990, herefter »lov nr. 218/1990«) tilsigtede at rationalisere udøvelsen af bankvirksomhed i Italien og især at gøre det muligt for offentlige foretagender inden for banksektoren at være retligt organiseret som aktieselskab.

- 8 Eftersom tilførslen af aktiver fra offentlige foretagender inden for banksektoren (herefter »de indskydende foretagender«) til kreditinstitutter (herefter »de selskaber, som modtog tilførsler«) i skattemæssig henseende var sidestillet med salg af aktiver, resulterede den i en kapitalgevinst som følge af forskellen mellem de tilførte aktivers nutidsværdi og deres skattemæssige værdi. Denne kapitalgevinst skulle have været underlagt betalingen af selskabsskat.
- 9 For at gøre det lettere at overføre bankaktiver fastsatte artikel 7, stk. 2, i lov nr. 218/1990 en ordning med delvis skatteneutralitet, hvorefter 85% af værdien af den kapitalgevinst, der blev realiseret ved tilførsel af aktiver til de selskaber, som modtog tilførsler, til gengæld for aktier i disse selskaber inden for rammerne af denne lovs artikel 1, ikke blev anerkendt skattemæssigt (og dermed ikke beskattet), før den faktisk blev realiseret. De indskydende foretagender blev straks beskattet af de resterende 15% af kapitalgevinsten med den normale selskabsskattesats. Samtidigt beskattedes disse 15% som en forøgelse af den skattemæssige værdi af de aktier, der var modtaget til gengæld for tilførslen (i de indskydende foretagenders regnskaber) eller af den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver (i regnskaberne for de selskaber, som modtog tilførsler).
- 10 Denne ordning med delvis skatteneutralitet bevirkede en dobbelt uoverensstemmelse med hensyn til de skattemæssige værdier såvel hvad angår de tilførte aktiver (i regnskaberne for de selskaber, som modtog tilførsler) som hvad angår aktierne modtaget til gengæld herfor (i de indskydende foretagenders regnskaber).
- 11 I henhold til lov nr. 489, der navnlig vedrører udsættelse af den frist, der var fastsat i artikel 7, stk. 6, i lov nr. 218/1990 (Legge n° 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, n° 218), af 26. november 1993 (GURI nr. 284 af 3.12.1993, herefter »lov nr. 489/1993«), skulle de offentlige foretagender inden for banksektoren, hvis kapitalgrundlag ejedes af staten, omdannes til aktieselskaber efter fremgangsmåden fastsat i lov nr. 218/1990.

Ordningen med skatteneutralitet for de øvrige selskaber

- 12 Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) blev gennemført i italiensk ret ved lovdekret nr. 544 af 30. december 1992 (GURI nr. 9 af 13.1.1993, herefter »lovdekret nr. 544/1992«). Direktivet havde til formål gennem indførelse af en fælles beskatningsordning at bringe konkurrencefordrejninger som følge af nationale lovgivninger til ophør og at gøre det lettere at foretage transaktioner med henblik på omstrukturering af selskaber i forskellige medlemsstater ved at undgå, at iværksættelsen af sådanne transaktioner udløste beskatning, samtidig med at de finansielle interesser i de berørte medlemsstater blev tilgodeset.
- 13 Ordningen med skatteneutralitet fastsat i direktiv 90/434 og i lovdekret nr. 544/1992 kunne sammenlignes med ordningen fastsat i lov nr. 218/1990. Den adskilte sig, for så vidt som ordningen med skatteneutralitet var fuldstændig, og den skattemæssige uoverensstemmelse ikke var dobbelt, men kun vedrørte tilførsler, dvs. kun i regnskaberne for de selskaber, som modtog tilførsler. Denne ordning fandt anvendelse ved transaktioner i form af tilførsler mellem selskaber i forskellige medlemsstater.
- 14 Lovdekret nr. 358 om omstrukturering af indkomstskat ved salg og tilførsel af virksomheder, fusion, spaltning og tilførsel af kapitalandele (decreto legislativo n° 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni) af 8. oktober 1997 (GURI nr. 249 af 24.10.1997, herefter »lovdekret nr. 358/1997«) udvidede ordningen med skatteneutralitet fastsat i lovdekret nr. 544/1992 til at omfatte tilførsler mellem italienske selskaber.

- 15 Artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997 bestemte, at tilførsel af aktiver i form af en gren af en virksomhed mellem selskaber på det italienske område skattemæssigt var neutral, forudsat at de tilførte aktivers skattemæssige værdi blev tillagt værdien af de aktier, der blev modtaget af det indskydende selskab, og at de modtagne aktiver blev tillagt den skattemæssige værdi, som de havde, mens de tilhørte det indskydende selskab. Denne ordning indebar ligesom lov nr. 218/1990 en dobbelt skattemæssig uoverensstemmelse.
- 16 Artikel 3 i lovdekret nr. 358/1997 foreslog en alternativ løsning. Ved tilførslen var det muligt at betale en substitutionsskat på 19% af den realiserede kapitalgevinst. I dette tilfælde var der ingen skattemæssig uoverensstemmelse.

Skattejusteringsordningerne

- 17 Lovdekret nr. 41 om hasteforanstaltninger med henblik på sanering af de offentlige finanser og på beskæftigelse i de dårligst stillede regioner (decreto legislativo n° 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse) af 23. februar 1995 (GURI nr. 45 af 23.2.1995, herefter »lovdekret nr. 41/1995«) indrømmede de selskaber, som havde modtaget tilførsler i medfør af artikel 7, stk. 2, i lov nr. 218/1990, mulighed for at justere den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og af aktierne modtaget af de indskydende foretagender i forhold til de højere bogførte værdier af disse aktiver og aktier.
- 18 Denne justering bevirkede, at udskydelsen af betaling af skat ophørte, og var derfor betinget af, de selskaber, som havde modtaget tilførsler, betalte en substitutionsskat på 14% af kapitalgevinsten hvad angår justeringen af den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver eller på 18%, hvis justeringen også vedrørte den skattemæssige værdi af de af de indskydende foretagender modtagne aktier. Denne justeringsmulighed kunne kun anvendes på aktiver, der var tilført i henhold til lov nr. 218/1990, og kunne ikke udvides til at omfatte andre aktiver.
- 19 Lov nr. nr. 342 om foranstaltninger på skatteområdet (Legge n° 342 su misure in materia fiscale) af 21. november 2000 (almindeligt tillæg til GURI nr. 276 af 25.11.2000, herefter »lov nr. 342/2000«) indførte en ordning for regnskabsmæssig opskrivning af aktiver og en ordning for skattejustering af de bogførte værdier for de selskaber, som var omfattet af lov nr. 218/1990, og for de øvrige selskaber.
- 20 Nærmere bestemt omhandlede artikel 10 i lov nr. 342/2000 en opskrivning af visse virksomhedsaktiver. Denne bestemmelse gav virksomhederne mulighed for at »opskrive materielle og immaterielle aktiver, bortset fra dem, der er omfattet af virksomhedens produktion eller handel, og kapitalandele i datterselskaber eller selskaber, som er forbundet i henhold til artikel 2359 i civillovbogen, når kapitalandelene udgør anlægsaktiver som dem, der står opført i årsregnskaber afsluttet senest den 31. december 1999«. Denne ordning med opskrivning indebar, at forhøjede værdier, som figurerede i regnskabet som følge af opskrivning, blev pålignet en substitutionsskat på 19% for så vidt angik de afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for de ikke-afskrivningsberettigede aktiver (lovens artikel 12).
- 21 Denne lovs artikel 14 foreskrev desuden en ordning for justering af den skattemæssige værdi i forhold til en højere bogført værdi af aktiverne nævnt i artikel 10 i lov nr. 342/2000. Således bestemte artikel 14, at »[b]estemmelserne i artikel 12 [kunne] bringes i anvendelse i forbindelse med indkomstbeskatning af fysiske personer, indkomstbeskatning af juridiske personer og lokal skat af produktionsaktiviteter med henblik på anerkendelse af højere bogførte værdier i de i artikel 10 omhandlede regnskaber [...] og af de i samme artikel 10 nævnte aktiver«
- 22 Artikel 17 og 18 i lov nr. 342/2000 omhandlede ordningen for justering af den skattemæssige værdi i forhold til den bogførte værdi i regnskabet hos de selskaber, som blev berørt af omstrukturering i henhold til lov nr. 218/1990 eller artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997.

- 23 Nævnte artikel 17 bestemte, at de selskaber, som havde modtaget tilførsler inden for rammerne af lov nr. 218/1990, kunne betale en substitutionsskat på 19% af differencen mellem værdien af de ved nævnte tilførsler modtagne aktiver og deres skattemæssigt anerkendte værdi. Værdien af de modtagne aktiver var den, der fulgte af årsregnskaber afsluttet før datoen for ikrafttrædelsen af lov nr. 342/2000, dvs. den 31. december 1999. Den difference, der betaltes substitutionsskat af, ansås for en skattemæssigt anerkendt udgift til de aktier, som de indskydende foretagender havde modtaget.
- 24 Ved at betale denne skat kunne selskaber, som ejede bankaktiver, og selskaber, som ejede aktier i de nævnte selskaber, justere de skattemæssige værdier af henholdsvis de omhandlede aktiver og aktier. Det var endvidere fastsat, at de selskaber, som modtog tilførsler, kunne anvende en substitutionsskat på 15%, hvis de besluttede kun at justere den skattemæssige værdi af disse aktiver uden at justere værdien af aktierne (enkeltjustering). I sidstnævnte tilfælde anerkendtes den difference, hvoraf der betaltes skat, ikke skattemæssigt for de indskydende foretagender, og kun de selskaber, som modtog tilførsler, kunne anvende justeringsordningen.
- 25 Artikel 19 i lov nr. 342/2000 bestemte, at ordningen i denne lovs artikel 17 fandt anvendelse på selskaber, der modtog tilførsler som fastsat i artikel 4, stk. 1, i lovdekret nr. 358/1997.
- 26 Samme lovs artikel 18 bestemte, at de indskydende foretagender inden for rammerne af transaktioner gennemført i medfør af lov nr. 218/1990 kunne betale en substitutionsskat på 19% af differencen mellem værdien af de modtagne aktier og deres skattemæssigt anerkendte værdi. Værdien af de modtagne aktier var den, der fulgte af årsregnskaber afsluttet den 31. december 1999. Denne difference ansås for en skattemæssigt anerkendt udgift til de aktier, der var modtaget. Nævnte difference ansås ikke for en skattemæssigt anerkendt udgift for de selskaber, som modtog tilførsler.
- 27 Ved artikel 3, stk. 1, i lov nr. 448 om bestemmelser vedrørende fastsættelsen af statens årlige og flerårige budgetter (finanslov 2002) (legge n° 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) af 28. december 2001 (almindeligt tillæg til GURI nr. 301 af 29.12.2001, herefter »lov nr. 448/2001«) udvidedes ordningerne om opskrivning og om justering i artikel 10 og 14 i lov nr. 342/2000, så de fandt anvendelse på aktiver bogført i årsregnskaber afsluttet inden den 31. december 2000 mod betaling af substitutionsskatten til en sats på 19% for afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for ikke-afskrivningsberettigede aktiver.
- 28 Artikel 3, stk. 11, i lov nr. 448/2001 forlængede anvendelsen af opskrivningsordningen fastsat i artikel 17-19 i lov nr. 342/2000, så den fandt anvendelse på aktiver bogført i regnskaber for det den 31. december 2001 igangværende regnskabsår. Substitutionsskatten fastsattes til 12% ved en dobbelt justering og 9% ved en enkeltjustering.
- 29 Der blev gennemført en reform af den italienske selskabsskatteordning i 2003 ved lovdekret nr. 344 om skattereform af selskabers indkomst i henhold til artikel 4 i lov nr. 80 af 7. april 2003 (decreto legislativo n° 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n° 80) af 12. december 2003 (almindeligt tillæg til GURI nr. 291 af 16.12.2003, herefter »lovdekret nr. 344/2003«).
- 30 Lov nr. 350 om bestemmelser vedrørende fastsættelsen af statens årlige og flerårige budgetter (finanslov 2004) (Legge n° 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) af 24. december 2003 (almindeligt tillæg til GURI nr. 299 af 27.2.2003, herefter »lov nr. 350/2003«) forlængede på ny ordningen for opskrivning og justering i lov nr. 342/2000.
- 31 Artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 ændrede artikel 10 i lov nr. 342/2000, så selskaberne fik mulighed for at anvende mekanismerne for frivillig opskrivning på aktiver bogført i årsregnskaber afsluttet senest den 31. december 2002. Bestemmelsen gav også selskaberne mulighed for at påberåbe sig

justeringsordningen fastsat i artikel 14 i lov nr. 342/2000 på aktiver bogført i regnskaber afsluttet senest den 31. december 2002. Substitutionsskatten forblev 19% for afskrivningsberettigede aktiver og 15% for ikke-afskrivningsberettigede aktiver.

- 32 Artikel 2, stk. 26, i lov nr. 350/2003 præciserede, at bestemmelserne i navnlig artikel 17 og 18 i lov nr. 342/2000 ligeledes fandt anvendelse på aktiver bogført i regnskaber for det den 31. december 2003 igangværende regnskabsår. Substitutionsskattesatsen var fastsat til 12% i tilfælde af en dobbelt justering og 9% i tilfælde af en enkeltjustering.
- 33 Derimod forlængede denne lov ikke anvendelsen af artikel 19 i lov nr. 342/2000, dvs. skattejusteringen for selskabers tilførsler af aktiver i henhold til artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997.

Den administrative procedure og den anfægtede beslutning

- 34 Da lov nr. 350/2003 ikke var blevet anmeldt til Europa-Kommissionen med henblik på en undersøgelse af, om der var tale om statsstøtte som omhandlet i artikel 88, stk. 3, EF, besluttede Kommissionen at indlede en foreløbig undersøgelse af den omhandlede ordning.
- 35 Henset til svaret fra de italienske myndigheder meddelte Kommissionen ved skrivelse af 30. maj 2007 Den Italienske Republik sin beslutning om at indlede proceduren fastsat i artikel 88, stk. 2, EF og opfordrede de interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger.
- 36 Efter at være blevet bekendt med de fremsatte bemærkninger vedtog Kommissionen den anfægtede beslutning.
- 37 Efter at have beskrevet reglerne om beskatningen af kapitalgevinster i det italienske skattesystem fandt Kommissionen hvad angår spørgsmålet, om der forelå en selektiv fordel for det første i punkt 86 i begrundelsen for den anfægtede beslutning, at ordningen med en skattemæssig uoverensstemmelse for bankforetagender indført ved artikel 7, stk. 2, i lov nr. 218/1990 og ved artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997 for de øvrige virksomheder, ikke udgjorde statsstøtte, »da de ombyttede aktivers skattemæssige værdi ikke har ændret sig. De skattemæssige kapitalgevinster blev derfor ikke realiseret, og der var således ikke tale om nogen fordel. [...] Kommissionen konkluderer derfor, at udskydelsen af skatten og dermed skatteneutraliteten var begrundet i skattesystemets særlige karakter og ikke skal betragtes som statsstøtte«.
- 38 Kommissionen konkluderede dernæst, at skattejusteringsordningerne indført ved lov nr. 342/2000 og nr. 448/2001 udgjorde generelle skattemæssige foranstaltninger, som var begrundet i skattesystemets særlige karakter og således ikke udgjorde statsstøtte. Substitutionsskatten gav ikke de pågældende selskaber nogen konkurrencemæssig fordel, fordi den blev anvendt på samme betingelser på alle selskaber, uanset om de var bankforetagender eller ej.
- 39 Derimod mente Kommissionen ikke, at skattejusteringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov nr. 350/2003 udgjorde en generel foranstaltning, da den kun gjaldt realiserede kapitalgevinster hos nogle kreditinstitutter i forbindelse med omstruktureringer i henhold til lov nr. 218/1990. De øvrige kreditinstitutter og selskaber, der var berørt af transaktioner i henhold til lovdekret nr. 358/1997, var ikke omfattet af den samme skattejusteringsordning.
- 40 Ifølge Kommissionen »indebærer ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 »ikke en skattejustering af uensartede værdier som følge af skattemæssigt neutrale omstruktureringer, men er en ordning for skattemæssig opskrivning, der giver mulighed for realisering af de skjulte kapitalgevinster som følge af justeringen af den skattemæssige værdi af de støttemodtagende

virksomheders aktiver efter deres nutidsværdi«. Ordningerne fastsat i artikel 2, stk. 25, og artikel 2, stk. 26, i lov nr. 350/2003 kan ikke sidestilles i betragtning af forskellen mellem de to ordningers substitutionsskattesatser.

- 41 Kommissionen fandt desuden, at i det omfang ordningen med skatteneutralitet fastsat ved lov nr. 218/1990 og ordningen fastsat ved lov nr. 358/1997 kunne sidestilles, skulle de italienske lovgivende myndigheder have anvendt den samme skattejusteringsordning i 2003.
- 42 Ifølge Kommissionen kan skattefordelen fastsat i artikel 2, stk. 26, i lov nr. 350/2003 ikke kvalificeres som »de minimis«.
- 43 For så vidt angår begrundelsen med henvisning til skatteordningens art fandt Kommissionen, at den ordning, som fandt anvendelse på banksektoren, »ikke [...] indebærer en tilpasning af den generelle ordning til de særlige forhold, der kendetegner banksektoren, men snarere medfører en selektiv fordel, som forbedrer visse virksomheders konkurrenceevne«.
- 44 Kommissionen konkluderede på baggrund heraf, at den ordning, som en række kreditinstitutter kunne anvende, skulle betragtes som en særlig fordel, der ikke var begrundet i skattesystemets art.
- 45 Henset til samtlige disse betragtninger fastslog Kommissionen, at den skattemæssige undtagelsesordning fastsat i artikel 2, stk. 26, i lov nr. 350/2003 (herefter »den omtvistede beskatningsordning«), som Republikken Italien havde indført, indebar statsstøtte og var uforenelig med fællesmarkedet.

Sagen for Retten og den appellerede dom

- 46 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. august 2008 anlagde appellanterne i denne sag med påstand om annulation af den anfægtede beslutning.
- 47 De fremsatte to anbringender til støtte for påstanden om annulation, for det første om en tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF, for så vidt som Kommissionen med urette fastslog, at en ordning, som ikke indebærer nogen fordel i denne bestemmelses forstand, udgjorde statsstøtte, og for det andet en tilsidesættelse af begrundelsespligten som følge af en fejl vedrørende de faktiske omstændigheder.
- 48 Retten behandlede først det andet anbringende og fastslog, at den anfægtede beslutning var korrekt begrundet. Hvad angår det første anbringende fandt Retten, at Kommissionen ikke havde begået en fejl ved at anvende den normale skat som referenceramme for fastsættelsen af den økonomiske fordel. Retten fastslog dernæst, at Kommissionen med rette havde besluttet at sammenligne den omtvistede beskatningsordning med den normale beskatningsordning. Endelig forkastede Retten appellanternes argumenter om, at fordelene indrømmet visse selskaber var begrundet i beskatningsordnings karakter og opbygning.

Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

- 49 Appellanterne har nedlagt følgende påstande for Domstolen:
- Den appellerede dom ophæves i sin helhed og følgelig
 - tages påstandene nedlagt i første instans om annulation af den anfægtede beslutning i sin helhed til følge

eller

— subsidiært hjemvises sagen til Retten til fornyet afgørelse i overensstemmelse med Domstolens dom.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

50 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Appellen forkastes i sin helhed, da den delvist ikke kan antages til realitetsbehandling eller ikke er relevant og under alle omstændigheder er helt ubegrundet.

— Appellanterne tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Om appellen

Indledende bemærkninger fra Kommissionen

51 Uden at iværksætte en kontraappel har Kommissionen i svarskriftet anført, at den for Retten havde gjort gældende, at det af BNL anlagte søgsmål ikke kunne antages til realitetsbehandling, da selskabet ikke havde modtaget den udbetalte støtte. Retten fandt, at det var uforholdsmæssigt at behandle BNL's søgsmålskompetence, for så vidt som det af BNP Paribas anlagte søgsmål kunne antages til realitetsbehandling. Under retsmødet opfordrede Kommissionen ikke Domstolen til at behandle dette spørgsmål på ny.

Om det tredje appelanbringende

Parternes argumenter

52 Med det tredje appelanbringende, som skal behandles først, foreholder appellanterne Retten at have foretaget en begrundelse ex novo, som intet grundlag har i den anfægtede beslutning, hvad angår fastsættelsen af referencerammen for vurderingen af spørgsmålet, om den omtvistede beskatningsordning er selektiv.

53 For det første foreholder de Retten at have analyseret kendetegnene ved den almindelige justeringsordning, at have sammenlignet den med den omtvistede beskatningsordning og at have fastslået, at de to ordninger ikke havde det samme formål. Ud over, at Kommissionen ikke foretog denne undersøgelse i den anfægtede beslutning, begik Retten en fejl, da den ikke anerkendte, at den almindelige justeringsordning også gjorde det muligt at justere kapitalgevinster realiseret som følge af tilførsel af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990.

54 Retten foretog en urigtig gengivelse af de faktiske omstændigheder, idet den ikke tog hensyn til appellanternes argumenter vedrørende et cirkulære fra den italienske finansminister og med urette afviste et bevis, som appellanterne havde fremlagt i replikken.

55 Kommissionen er principalt af den opfattelse, at dette anbringende er irrelevant og savner grundlag. De præmisser, som appellanterne kritiserer, er præmisser, som for fuldstændighedens skyld er anført i den appellerede dom, eftersom Retten i den appellerede doms præmis 173 klart har angivet, at den almindelige justeringsordning ikke var referencerammen. Den appellerede doms præmis 185 vedrører

den omtvistede beskatningsordning og præciserer, at den omstændighed, at der gjaldt andre undtagelser til den normale ordning, ikke ændrer det forhold, at denne ordning faktisk havde karakter af en undtagelse.

- 56 Subsidiært har Kommissionen anført, at den almindelige justeringsordning og den omtvistede beskatningsordning ikke var identiske. Desuden ændrer den omstændighed, at de bankforetagender, som modtog tilførsler inden for rammerne af lov nr. 218/1990, havde mulighed for at justere visse aktiver inden for rammerne af den almindelige justeringsordning og havde anvendt denne mulighed, ikke det forhold, at den omtvistede beskatningsordning var forbeholdt dem og var mere gunstig. Endelig begrænsede den anfægtede beslutning tilbagesøgningen af støtten i form af forskellen mellem substitutionsskatten forbeholdt bankforetagenderne og skatten betalt for transaktioner inden for rammerne af den almindelige justeringsordning.

Domstolens bemærkninger

- 57 Det fremgår af den appellerede dom og af de dokumenter, der indgår i sagsakterne, at appellanterne for Retten gjorde gældende, at i modsætning til hvad Kommissionen havde anført i punkt 97 i begrundelsen for den anfægtede beslutning, kunne den normale ordning for beskatning af selskabers overskud ikke udgøre et gyldigt sammenligningsgrundlag og således en referenceramme hvad angår vurderingen af, om nævnte beskatningsordning var selektiv.
- 58 Appellanterne anførte herefter, at selv dersom denne ordning havde kunnet udgøre en referenceramme, havde den omtvistede beskatningsordning ikke bevirket nogen økonomisk fordel for dem.
- 59 Appellanterne gjorde endelig gældende, at den almindelige justeringsordning heller ikke kunne udgøre en referenceramme, eftersom kendetegnene ved den var fuldstændigt forskellige fra kendetegnene ved den omtvistede beskatningsordning. Selv hvis dette havde været tilfældet, havde den omtvistede beskatningsordning ikke bevirket nogen økonomisk fordel i forhold til den almindelige justeringsordning.
- 60 Det følger heraf, at det er appellanternes opfattelse, at hverken den normale ordning for beskatning af overskud eller den almindelige justeringsordning kunne udgøre en referenceramme, og at, selv hvis dette var tilfældet, havde den omtvistede beskatningsordning ikke indebåret nogen økonomisk fordel i forhold til den eller den anden af disse ordninger.
- 61 Med henblik på at besvare denne argumentation henviste Retten i den appellerede doms præmis 161 for det første med rette til Domstolens praksis om fastlæggelsen af referencerammen for vurderingen af, om en foranstaltning er selektiv, som følger:

»161 Domstolen har påpeget, at fastlæggelsen af referencerammen for vurderingen af, om en foranstaltning er selektiv, har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »normal« (dom [...] [af 6.9.2006, sag C-88/03,] Portugal mod Kommissionen, [...] [Sml. I, s. 7115,] præmis 56), dvs. den normale beskatning af virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den omtvistede ordning befinder sig i en situation, der faktisk og retligt svarer til situationen for de virksomheder, der modtager støtte fra denne ordning (dom [...] [af 8.11.2001, sag C-143/99] Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, [...] [Sml. I, s. 8365,] præmis 41).«

62 Retten anførte dernæst følgende i den appellerede doms præmis 165-167:

»165 Først skal der tages stilling til sagsøgernes klagepunkter om Kommissionens valg af den normale selskabsskat som referenceramme og dens konklusion på dette grundlag, hvorefter der foreligger en selektiv økonomisk fordel.

166 I den foreliggende sag har Kommissionen fastslået, at selv om ordningen med skatteneutralitet i lov [nr.] 218/1990 svarede til den ordning med skatteneutralitet, der var fastsat i artikel 4 i lovdekret [nr.] 358/1997, med hensyn til realiserede, men ikke skattemæssigt anerkendte, kapitalgevinster (den anfægtede beslutnings betragtning 99, andet punktum) – hvilket forudsætter, at enhver justeringsordning, som lovgiver eventuelt måtte indføre, finder anvendelse uden differentiering og på ens betingelser på kapitalgevinster, som er realiseret i henhold til en af de to ordninger (den anfægtede beslutnings betragtning 88) – havde Den Italienske Republik ladet fordelene ved justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003 være forbeholdt virksomheder, som var blevet omstruktureret i medfør af lov [nr.] 218/1990 (den anfægtede beslutnings betragtning 90).

167 På grundlag af disse betragtninger har Kommissionen fastslået, at Den Italienske Republik havde tildelt disse virksomheder en selektiv fordel svarende til forskellen mellem den skat, der faktisk var betalt i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003, og den normale skat, der skulle have været betalt, hvis denne justering var blevet foretaget uden hensyn til denne gunstige ordning (den anfægtede beslutnings betragtning 91).«

63 Retten behandlede dernæst i den appellerede doms præmis 169-172 og præmis 186 appellanternes klagepunkter vedrørende Kommissionens valg af den normale ordning for beskatning af overskud som referenceramme og forkastede dem, idet den anførte følgende:

»169 Hertil bemærkes imidlertid, at Kommissionen ved undersøgelsen af en ordning i forhold til statsstøttereglerne ikke skal overveje, hvilke subjektive valg modtagerne af støtte efter denne ordning kunne have truffet, hvis ordningen ikke havde eksisteret, men skal undersøge ordningen med henblik på at vurdere, om den objektivt set indebærer en økonomisk fordel i forhold til den beskatning, som ordningen er en undtagelse fra, og som under normale omstændigheder ville finde anvendelse i dens fravær (jf. i denne retning Domstolens dom af 15.12.2005, sag C-148/04, Unicredito Italiano, Sml. I, s. 11137, præmis 118). Den betragtning, at de berørte virksomheder formodentligt ikke ville have overdraget deres aktiver, hvis den omtvistede justeringsordning ikke havde eksisteret, er irrelevant for en sådan objektiv vurdering.

170 Sagsøgerne har ligeledes gjort gældende [...], at det er u hensigtsmæssigt at lægge den normale beskatning til grund som referenceramme, fordi denne normale beskatning, som ganske vist afhjælper uensartethed for så vidt angår aktiver tilhørende et foretagende, der har modtaget tilførsler i henhold til lov [nr.] 218/1990, derimod i tilfælde af overdragelse ingen indvirkning har på uensartetheden for så vidt angår aktier modtaget af det indskydende foretagende.

171 Om sagsøgernes henvisning til den situation, som de i henhold til lov [nr.] 218/1990 indskydende foretagender befinder sig i, bemærkes, at den anfægtede beslutning på ingen måde omhandler disse foretagender, men alene de banker, som i medfør af denne lov har modtaget tilførsler. Der er i den anfægtede beslutning kun foretaget en vurdering og konstatering af forekomsten af en fordel i forhold til disse banker.

172 Heraf følger, at de henvisninger, som sagsøgerne gentagne gange under den foreliggende sag [...] har givet til den situation, som de i henhold til lov [nr.] 218/1990 indskydende foretagender befinder sig i, og især til det forhold, at skattereformen i 2003 ikke i forhold til dem udelukkede risikoen for dobbeltbeskatning af udskudte kapitalgevinster, der blev udloddet som dividende, er uden betydning.

[...]

186 Det følger af de foregående betragtninger, at Kommissionen – i modsætning til det af sagsøgerne anførte – ikke begik nogen fejl ved at anvende den normale beskatning som referenceramme ved afgørelsen af, om der forelå en økonomisk fordel.«

64 Endelig besvarede Retten appellanternes klagepunkter om, at den almindelige justeringsordning ikke kunne udgøre en referenceramme, idet den i den appellerede doms præmis 173 anførte, at ordningen fastsat i artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 ikke var blevet valgt af Kommissionen som referenceramme, på følgende måde:

»173 Til sagsøgernes argument om, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov [nr.] 350/2003 ikke er nogen bedre referenceramme end den normale beskatning [...], hvilket argument i øvrigt er i modstrid med det, der er fremsat i nedenstående præmis 174, bemærkes blot, at Kommissionen ikke i den anfægtede beslutning har gjort justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov [nr.] 350/2003 til referenceramme.«

65 Retten tog dernæst i den appellerede doms præmis 182 og 183 stilling til appellanternes argumenter om sammenligningen mellem den omtvistede beskatningsordning og de andre justeringsordninger på følgende måde:

»182 I betragtning af det forskellige formål med disse to justeringsordninger var der ikke grundlag for at sammenligne justeringen efter artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003 med justeringen efter lovens artikel 2, stk. 25.

183 Det eneste, som justeringen efter artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003 kunne have været sammenlignet med, var den justeringsforanstaltning, der fulgte af artikel 19 i lov [nr.] 342/2000, hvorved lovgiver havde udvidet fordelene ved justering efter artikel 17 i lov [nr.] 342/2000 til at gælde virksomheder, som var blevet omstruktureret i medfør af artikel 4 i lovdekret [nr.] 358/1997.«

66 Det følger af disse betragtninger, at i modsætning til, hvad der fremgår af anbringendet, gav Retten ikke en begrundelse, som ikke havde nogen forbindelse til den anfægtede beslutning, idet den i den appellerede doms præmis 165, 173 og 186 anførte, at den af Kommissionen valgte referenceramme var den normale ordning for beskatning af overskud, og at det kun var med henblik på at besvare appellanternes argumenter, at den foretog en sammenligning mellem den omtvistede beskatningsordning og den almindelige justeringsordning. På dette punkt bekræfter appellanterne i punkt 15 i replikken for Domstolen, at denne argumentation ikke var subsidiær. Det følger heraf, at Retten havde pligt til at tage stilling hertil.

67 Det bemærkes desuden, at Retten i den appellerede doms præmis 182 besluttede, at det ikke var nødvendigt at sammenligne den omtvistede beskatningsordning og den almindelige justeringsordning, hvilket appellanterne netop havde gjort gældende i punkt 98-100 i stævningen for Retten, og som de igen har anført i punkt 77 i appelskriftet. Appellanterne synes således at have fået medhold, og de har ingen interesse i at anfægte den appellerede dom på dette punkt.

68 For så vidt angår klagepunkterne om, at Retten har foretaget en urigtig gengivelse af de faktiske omstændigheder med hensyn til et cirkulære fra den italienske finansminister, og om, at Retten med urette har afvist et bevis, som appellanterne havde fremlagt i replikken, bemærkes, at den anfægtede begrundelse er foretaget af Retten som svar på appellanternes argumentation, hvorved de gjorde gældende, at den omtvistede beskatningsordning ikke havde givet dem nogen økonomisk fordel i forhold til den almindelige justeringsordning. Det fremgår af punkt 101 i stævningen for Retten, at

denne argumentation kun er fremsat subsidiært for det tilfælde, at Retten måtte finde, at den omtvistede beskatningsordning kunne sammenlignes med den almindelige justeringsordning, hvilket ikke var tilfældet som nævnt i denne doms præmis 66.

- 69 Det følger af samtlige disse betragtninger, at det tredje appelanbringende delvist ikke kan antages til realitetsbehandling, delvist er ugrundet.

Om det fjerde appelanbringende

Parternes argumenter

- 70 Appellanterne foreholder Retten, at den i den appellerede doms præmis 193 bekræftede, at det ikke var vigtigt, at ordningen med tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990 blev gjort obligatorisk fra ikrafttrædelsen af lov nr. 489/1993, eftersom denne ordning havde været frivillig de første tre år, hvor den fandt anvendelse.
- 71 Det er appellanternes opfattelse, at dette ræsonnement er behæftet med fejl. Det er således den obligatoriske karakter af ordningen med tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990, som fik de italienske lovgivende myndigheder til at indføre en skattejusteringsordning med betaling af en substitutionsskat.
- 72 Kommissionen har nedlagt påstand om afvisning af dette anbringende, idet den opfordrer Domstolen til at foretage en undersøgelse af de faktiske omstændigheder. Subsidiært er anbringendet ugrundet. Appellanterne baserer sig på ubekræftede hypoteser.

Domstolens bemærkninger

- 73 Appellanterne gjorde for Retten gældende, at selv hvis det blev lagt til grund, at den omtvistede beskatningsordning havde givet dem en økonomisk fordel, var denne fordel ikke selektiv. Til støtte for denne antagelse præciserede de, at de selskaber, som var omfattet af den omtvistede beskatningsordning, dvs. de selskaber, som modtog tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990, befandt sig i en retlig situation, der adskilte sig fra den situation, som de øvrige selskaber, som modtog tilførsler af aktiver, befandt sig i. Dette skyldtes navnlig, at omstruktureringerne på bankområdet ikke blev foretaget frivilligt, men på grundlag af en anbefaling og, siden ikrafttrædelsen af lov nr. 489/1993, en forpligtelse.
- 74 Med henblik på at forkaste argumentationen om en forskel mellem de to kategorier af selskaber, som modtog tilførsler af aktiver, konstaterede Retten følgende i den appellerede doms præmis 193:
- »193 Det er således tilstrækkeligt vedrørende den obligatoriske karakter af ordningen i lov nr. 218/1990 og dermed den pligt, der var pålagt de offentlige kreditinstitutter til at overføre deres bankaktiver til aktieselskaber [...] at konstatere, at denne pligt først blev indført i 1993 [...]. Før indførelsen af denne pligt blev tilførsler af aktiver foretaget af offentligretlige kreditinstitutter inden for rammerne af lov nr. 218/1990 imidlertid allerede anset for skatteneutrale.«
- 75 Retten synes således at have begrænset sig til at konstatere, at transaktionerne i form af tilførsler af bankaktiver til aktieselskaber under ordningen med skatteneutralitet kunne ske frivilligt og fakultativt fra ikrafttrædelsen af lov nr. 218/1990. På denne baggrund kunne Retten fastslå, at appellanternes argument om, at begrundelsen for den forskel, som bestod mellem de to kategorier af selskaber, som modtog tilførsler af aktiver, var resultatet af den obligatoriske karakter af tilførslerne af aktiver i banksektoren, ikke var relevant.

76 Det fjerde appelanbringende er derfor ugrundet.

Om det femte appelanbringende

Parternes argumenter

- 77 Appellanterne foreholder Retten, at den i den appellerede doms præmis 191 fandt, at den omtvistede beskatningsordnings selektive karakter var bevist ved, at de italienske lovgivende myndigheder ved udarbejdelsen af lov nr. 342/2000 havde indført en ordning med ensartet justering for anerkendelsen af udskudte kapitalgevinster som følge af omstruktureringer under den eller den anden ordning med skatteneutralitet.
- 78 Ifølge appellanterne fremgår det af Domstolens praksis, at vurderingen af, om en skattemæssig foranstaltning er selektiv, skal ske alene under hensyntagen til de virkninger, som den kan have fra et skattemæssigt synspunkt, og at den tidligere retlige situation for den, der formodes at være omfattet af foranstaltningen, ikke er vigtig. Retten skulle ikke have baseret sig på situationen før 2003.
- 79 Kommission har principalt nedlagt påstand om, at dette anbringende afvises, i det omfang Domstolen anmodes om at vurdere national ret, hvilket er et faktisk spørgsmål. Om realiteten har Kommissionen anført, at selv om det med henblik på anvendelsen af artikel 107 TEUF ikke er vigtigt, om situationen for den, som er omfattet af en foranstaltning, er blevet forbedret eller forværret i forhold til retstilstanden før denne foranstaltning, betyder dette ikke, at Retten ikke skulle tage hensyn til, at visse situationer var blevet behandlet ens tidligere.

Domstolens bemærkninger

- 80 Som anført i denne doms præmis 73, søgte appellanterne at godtgøre, at de selskaber, som modtog tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990, befandt sig i en retlig situation, som adskilte sig fra den situation, som de andre selskaber, som modtog tilførsler af aktiver, befandt sig i.
- 81 I modsætning til hvad der anføres i anbringendet, konkluderede Retten ikke i den appellerede doms præmis 191, at den omtvistede beskatningsordning var selektiv, men begrænsede sig til at konstatere, at skattejusteringsordningerne for disse to kategorier af selskaber inden for rammerne af lov nr. 342/2000 var ens. Desuden baserede Retten sig på andre begrundelser for at fastslå, at de to kategorier af selskaber ikke befandt sig i forskellige situationer.
- 82 Det femte appelanbringende er følgelig ugrundet.

Om de to første appelanbringender

Parternes argumenter

- 83 Med det første anbringende foreholder appellanterne Retten, at den – uden at perspektivere og uden at undersøge, om den var berettiget – godkendte Kommissionens opfattelse, hvorefter de indskydende foretagender ikke var omfattet af anvendelsesområdet for den anfægtede beslutning. De har anført, at de for Retten havde gjort gældende, at den omtvistede beskatningsordning er en logisk del af det italienske skattesystem, og at de selskaber, som modtog tilførsler inden for rammerne af lov nr. 218/1990, befandt sig i en særlig situation, som adskilte sig fra situationen for de selskaber, som modtog tilførsler inden for rammerne af artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997.

- 84 Appellanterne har anført, at de havde understreget, at der ikke forelå forskelsbehandling af selskaberne i de to kategorier. Ordningen med en skattemæssig uoverensstemmelse fastsat i artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997 kunne således ikke bevirke en dobbeltbeskatning efter vedtagelsen af lovdekret nr. 344/2003, hvilket ikke var tilfældet for ordningen for kapitalgevinster realiseret som følge af tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990.
- 85 Med det andet anbringende har appellanterne anført, at de for Retten havde gjort gældende, at anvendelsen af den omtvistede beskatningsordning alene på de selskaber og foretagender, som havde foretaget tilførsler af aktiver under ordningen med skatteneutralitet i lov nr. 218/1990, var begrundet i det italienske skattesystems karakter. Ved vedtagelsen af lov nr. 350/2003 var disse selskaber og disse foretagender de eneste, som var udsat for en risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster vedrørende disse tilførsler, og den omtvistede beskatningsordning tilsigtede netop at neutralisere denne risiko.
- 86 Retten forkastede disse argumenter ud fra den ene betragtning, at den anfægtede beslutning kun vedrørte de selskaber, som havde modtaget tilførsler af aktiver gennemført inden for rammerne af lov nr. 218/1990, og ikke de indskydende foretagender. Retten havde således ikke i tilstrækkeligt omfang undersøgt, om den omtvistede beskatningsordning var begrundet i det italienske skattesystems karakter eller opbygning, eller om den direkte fulgte af de grundlæggende eller vejledende principper for nævnte skattesystem. Den appellerede doms begrundelse var således utilstrækkelig. Desuden skal vurderingen af, om en statslig foranstaltning er selektiv, ske ud fra det mål, som den forfølger.
- 87 Ifølge appellanterne var målet med skattejusteringsordningerne, som indeholdt bestemmelser om betaling af en substitutionsskat, ikke alene denne justering, men også at sikre, at kapitalgevinsterne kun blev beskattet én gang. Justeringsordningerne var følgelig kun begrundede, hvis selskaberne og foretagenderne, som havde foretaget tilførsler af aktiver, var udsat for en risiko for dobbeltbeskatning.
- 88 Denne risiko for dobbeltbeskatning forelå ikke længere hvad angår de selskaber, som havde foretaget tilførsler af aktiver inden for rammerne af lovdekret nr. 358/1997, ved indførelsen af ordningen med »kapitalandelsfritagelse« med den skattereform, som trådte i kraft med lovdekret nr. 344/2003. På grund af ordningen med »kapitalandelsfritagelse« indebar ordningen med skatteneutralitet gennemført ved lovdekret nr. 358/1997 ikke længere en risiko for dobbeltbeskatning, men en enkelt beskatning kun af det selskab, som modtog tilførsler. Tværtimod bestod denne risiko fortsat for selskaber og foretagender, som havde tilført aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990. Det er derfor, at skattejusteringsordningen blev forlænget for disse selskaber og foretagender.
- 89 I modsætning til hvad Kommissionen har anført, omfattede artikel 19 i lov nr. 342/2000, som henviser til samme lovs artikel 17, situationen for de selskaber, som modtog tilførsler af aktiver inden for rammerne af lovdekret nr. 358/1997, men også situationen for de selskaber, som indskød aktiver. Dette fremgår af selve ordlyden af nævnte artikel 17. Den manglende henvisning til artikel 18 i lov nr. 342/2000 betyder blot, at de indskydende selskaber ikke kunne vælge selvstændigt at frigøre den højere værdi af den opførte kapitalandel som følge af tilførslen. Endelig omhandlede nævnte artikel 18 kun selskaber, som havde foretaget tilførsler, og ikke indskydende foretagender, som ikke havde retlig selskabsform.
- 90 For så vidt angår det første anbringende har Kommissionen indledningsvis anført, at de foretagender, som havde tilført aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990, er blevet omdannet til bankfonde, som hverken er kreditinstitutter eller, i langt de fleste tilfælde, virksomheder, og som ikke er underlagt reglerne om statsstøtte. De er underlagt en anden skatteordning end selskabsskatteordningen. Disse bankfonde har desuden ikke længere nogen forbindelse til de selskaber, som modtog tilførsler.

- 91 Det er med rette, at Retten bekræftede, at den anfægtede beslutning ikke vedrørte de nævnte foretagender, og at den omstændighed, at de kunne blive beskattet på grund af en risiko for dobbeltbeskatning, ikke kan begrunde, at de selskaber, som modtog tilførsler, indrømmes en selektiv fordel. Retten foretog således en fuldstændig prøvelse.
- 92 Desuden har appellanterne ikke ført bevis for begrundelsen med hensyn til karakteren og opbygningen af det italienske skattesystem. Under alle omstændigheder kunne Domstolen sætte sin begrundelse i stedet for Kommissionens eller afvise tesen om foranstaltningens begrundelse i karakteren og opbygningen af systemet i realiteten.
- 93 Hvad angår det andet anbringende har Kommissionen principalt nedlagt påstand om, at det ikke kan antages til realitetsbehandling. Appellanterne har således begrænset sig til at gentage de argumenter, som allerede var fremsat i første instans, uden at identificere den retlige fejl, som Retten skulle have begået. Spørgsmålene vedrørende national ret udgør faktiske spørgsmål, som alene Retten kan vurdere. Inden for rammerne af en appel kan klagepunktet vedrørende en ukorrekt bedømmelse af national ret således ikke antages til realitetsbehandling, medmindre de faktiske omstændigheder er urigtigt gengivet.
- 94 Subsidiært har Kommissionen nedlagt påstand om, at det andet anbringende forkastes. Hvad for det første angår spørgsmålet, om den omtvistede beskatningsordnings selektive karakter kunne begrundes i systemets særlige karakter, har Kommissionen bestridt appellanternes påstand om, at bedømmelsen af, om en statslig foranstaltning er selektiv, skal ske under hensyntagen til det af foranstaltningen forfulgte mål. Denne påstand er i strid med Domstolens praksis. Desuden begrænsede Retten sig ikke til at bekræfte, at de indskydende foretagender ikke var berørt af den anfægtede beslutning, men anførte også, at den omstændighed, at de kunne beskattes, ikke kunne begrunde, at de selskaber, som modtog tilførsler, blev indrømmet en fordel.
- 95 Endvidere havde de selskaber, som havde tilført aktiver inden for rammerne af andre transaktioner end dem, der var omfattet af lov nr. 218/1990, aldrig været omfattet af skattejusteringsordningen. Artikel 19 i lov nr. 342/2000 præciserede således, at bestemmelserne i denne lovs artikel 17 fandt anvendelse på de selskaber, som modtog tilførsler gennemført inden for rammerne af lovdekret nr. 358/1997. Der var ingen henvisning til bestemmelserne i denne lovs artikel 18, som vedrørte de indskydende foretagender.

Domstolens bemærkninger

- 96 Med disse anbringender foreholder appellanterne Retten, at den ikke foretog en prøvelse af, om den omtvistede beskatningsordning kunne begrundes i karakteren og opbygningen af det italienske skattesystem.
- 97 Det fremgår af den appellerede doms præmis 124-130 og 200, at appellanterne gjorde gældende, at skatteordningen i artikel 17 og 18 i lov nr. 342/2000 kun var blevet forlænget for selskaber og foretagender, som havde deltaget i tilførsler af aktiver til gengæld for aktier under ordningen med skatteneutralitet fastsat i artikel 7, stk. 2, i lov nr. 218/1990. Efter ikrafttrædelsen af lovdekret nr. 344/2003 og gennemførelsen af den særlige fritagelsesordning kaldet »kapitalandelsfritagelse« forelå risikoen for dobbeltbeskatning ikke længere for selskaber og foretagender, som havde foretaget sådanne transaktioner under ordningen med skatteneutralitet fastsat i artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997.
- 98 Kommissionen gjorde, som det fremgår af den appellerede doms præmis 150- 152, gældende, at de foretagender, som indskød aktiver inden for rammerne af transaktioner gennemført under ordningen i henhold til lov nr. 218/1990, ikke længere var kreditinstitutter, og at der, i langt de fleste tilfælde, ikke længere var tale om virksomheder. For så vidt angår risikoen for dobbeltbeskatning bemærkede

Kommissionen, at de foretagender, som indskød aktiver inden for rammerne af transaktioner gennemført i henhold til lovdekret nr. 358/1997, aldrig havde været omfattet af skattejusteringsordningen fastsat i artikel 18 i lov nr. 342/2000.

- 99 Retten besvarede denne argumentation i den appellerede doms præmis 199-202 på følgende måde:
- »199 Dernæst efterprøves sagsøgernes klagepunkt [...], hvorefter Kommissionen med urette har anset den selektive karakter af ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003 for ikke at være begrundet i ordningens logik.
- 200 Sagsøgerne har i den forbindelse nærmere bestemt gjort gældende [...], at skattereformen i 2003 har gjort det muligt at undgå enhver risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster af aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet i henhold til artikel 4 i lovdekret [nr.] 358/1997, dvs. beskatning af både de indskydende selskaber og de selskaber, der har modtaget tilførsel af aktiver. Skattereformen har derimod ikke udelukket risikoen for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster af aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet i henhold til lov [nr.] 218/1990. Dette forhold forklarer den italienske lovgivers valg af kun at forlænge justeringsordningen i artikel 17 og 18 i lov [nr.] 342/2000 for tilførslerne foretaget i henhold til lov [nr.] 218/1990.
- 201 Der skal imidlertid mindes om, at den anfægtede beslutning ikke vedrører de indskydende foretagender, men alene de bankforetagender, der har modtaget tilførsler i henhold til lov [nr.] 218/1990 og den økonomiske fordel, som den omtvistede ordning forbeholdt disse foretagender. Følgelig kan det forhold, at de i henhold til lov [nr.] 218/1990 indskydende foretagender kunne blive udsat for dobbeltbeskatning, ikke berettige, at de modtagende banker tildelte en selektiv fordel ved artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003.
- 202 Kommissionen har derfor med rette i den anfægtede beslutnings betragtning 105 anset ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov [nr.] 350/2003 for at have indebåret en selektiv fordel, som forbedrede konkurrenceevnen for de kreditinstitutter, der var berørt af omstruktureringer i henhold til lov [nr.] 218/1990, i forhold til andre virksomheder.«
- 100 Ifølge Domstolens praksis har begrebet statsstøtte efter definitionen i EUF-traktaten en retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer. Af denne grund skal Unionens retsinstanser principielt under hensyntagen såvel til de konkrete omstændigheder i den sag, der verserer for dem, som til, at Kommissionens vurderinger er af teknisk eller kompleks karakter, gennemføre en fuldstændig efterprøvelse af, om en foranstaltning henhører under artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. navnlig Domstolens dom af 16.5.2000, sag C-83/98 P, Frankrig mod Ladbroke Racing og Kommissionen, Sml. I, s. 3271, præmis 25, og af 22.12.2008, sag C-487/06 P, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. I, s. 10515, præmis 111).
- 101 Ifølge ligeledes fast retspraksis omfatter begrebet statsstøtte desuden ikke de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor på forhånd er selektive, når denne sondring følger af det afgiftssystems karakter eller opbygning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 42, og dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 52, dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 83, og dom af 15.11.2011, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 11113, præmis 145).
- 102 Det følger af disse betragtninger, at Retten ved udøvelsen af den fuldstændige prøvelse af kvalificeringen af den omtvistede beskatningsordning som statsstøtte, som den havde pligt til at foretage, skulle undersøge, om den sondring mellem virksomheder, som fulgte af denne ordning, skyldtes karakteren og opbygningen af det skattesystem, som den var en del af.

- 103 Domstolen har ganske vist fastslået, at den judicielle prøvelse er begrænset med hensyn til, om en foranstaltning falder ind under artikel 107, stk. 1, TEUF i en sag, hvor Kommissionens bedømmelse er af teknisk eller kompleks karakter (jf. bl.a. dommen i sagen Frankrig mod Ladbroke Racing og Kommissionen, præmis 25, og dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 114). Retten har imidlertid ikke fastslået, at dette var tilfældet i denne sag.
- 104 Ved at begrænse sig til at anføre, at den anfægtede beslutning ikke vedrørte de indskydende foretagender, uden at undersøge skattejusteringsordningen i sin helhed og uden at vurdere appellanternes og Kommissionens argumenter, begik Retten en retlig fejl ved at undlade at foretage en fuldstændig prøvelse af spørgsmålet, om den omtvistede beskatningsordning var omfattet af anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dommen i sagen British Aggregates mod Kommissionen, præmis 115).
- 105 Den appellerede dom bør derfor ophæves, for så vidt som den tilsidesætter artikel 107, stk. 1, TEUF.

Om søgsmålet ved Retten

- 106 Ifølge artikel 61, stk. 1, i statuttet for Den Europæiske Unions Domstol kan denne, når den ophæver den af Retten truffene afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.
- 107 I den foreliggende sag er tvisten moden til påkendelse hvad angår dette punkt, og det anbringende, som er blevet fremsat af appellanterne i første instans, hvorefter den omtvistede beskatningsordning var begrundet i karakteren og opbygningen af det italienske skattesystem, skal behandles, for at undersøge, om det gør det muligt at give appellanterne medhold i de påstande, som de har nedlagt i første instans.

Parternes argumenter

- 108 Appellanterne har anført, at forlængelsen af justeringsordningen, der var forbeholdt de selskaber, som modtog tilførsler inden for rammerne af lov nr. 218/1990, ikke kunne give disse selskaber en selektiv fordel i forhold til den almindelige ordning for beskatning af overskud, eftersom denne særlige behandling var begrundet i det italienske skattesystems struktur.
- 109 Det er for det første appellanternes opfattelse, at den selskabsskattereform, som trådte i kraft med lovdekret nr. 344/2003, fjernede enhver risiko for økonomisk dobbeltbeskatning af kapitalgevinster ved aktiver tilført i medfør af artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997. Nærmere bestemt forelå risikoen for, at disse kapitalgevinster blev beskattet hos de indskydende selskaber som kapitalgevinst af aktierne modtaget til gengæld for tilførslerne, og dernæst hos de selskaber, som modtog tilførsler, som kapitalgevinst af de tilførte aktiver, ikke længere.
- 110 Ordningen med »kapitalandelsfritagelse« fritog 95% af kapitalgevinsterne realiseret som følge af overdragelse af aktier, herunder for de gevinster, der blev modtaget til gengæld for tilførsler af aktiver og gennemført under ordningen med skattneneutralitet i artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997.
- 111 Derimod fjernede selskabsskattereformen ikke denne risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne af aktiverne tilført inden for rammerne af artikel 7 i lov nr. 218/1990. De indskydende foretagender, som havde overdraget samtlige deres aktiver, mistede af denne grund deres egenskab af kommercielle foretagender og var ikke omfattet af ordningen med »kapitalandelsfritagelse«. Disse foretagender var desuden fortsat underlagt selskabsskat for den reserve, hvortil forskellen mellem de modtagne aktiers bogførte og skattemæssige værdi var allokeret, hvis de udloddede den til deres aktionærer.

- 112 Valget om alene at forlænge skattejusteringsordningen for de selskaber, som modtog tilførsler inden for rammerne af lov nr. 218/1990, kunne forklares med den omstændighed, at kun denne ordning stadig kunne bevirke en dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne efter ikrafttrædelsen af selskabsskattereformen. Den omtvistede beskatningsordning var nødvendig for at gøre det muligt for de selskaber, som modtog tilførsler, ikke længere at være omfattet af ordningen med skatteneutralitet.
- 113 Appellanterne har for det andet gjort gældende, at forskellen i substitutionsskattesatserne fastsat henholdsvis i artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 og ved den omtvistede beskatningsordning kunne begrundes med den forskellige oprindelse af uoverensstemmelserne mellem de bogførte værdier og de skattemæssige værdier, som hver af disse to ordninger gjorde det muligt at fjerne.
- 114 Justeringsordningen for overførsler af aktiver, gennemført under ordningen i lov nr. 218/1990, havde kun gjort det muligt at fjerne de uoverensstemmelser, som fulgte af en ordning med delvis skatteneutralitet, mens den almindelige justeringsordning havde gjort det muligt at fjerne alle uoverensstemmelser. Fastsættelsen af skattesatsen tog hensyn til, at tilførslerne af aktiver havde resulteret i betaling af en skat på 15% af kapitalgevinsten realiseret ved denne transaktion. Anvendelsen af en højere skattesats i den almindelige justeringsordning end i den omtvistede beskatningsordning modsvarede af, at de, som var omfattet af den første ordning, ikke skulle betale den skat, som de, der er omfattet af den anden ordning, skulle betale. Ved at opretholde justeringsordningen til fordel kun for de selskaber, som modtog tilførsler, har den italienske regering tydeligt vist, at den ikke anså disse selskabers situation for tilsvarende.
- 115 Kommissionen har anført, at den anfægtede beslutning ikke omhandler foretagender, som havde foretaget tilførsler af aktiver inden for rammerne af lov nr. 218/1990, og som er blevet omdannet til bankfonde. I langt de fleste tilfælde er der tale om enheder, som ikke er omfattet af reglerne om statsstøtte.
- 116 Hvad angår virkningerne af ikrafttrædelsen af selskabsskattereformen har Kommissionen anført, at selskaber, som havde foretaget tilførsler af aktiver inden for rammerne af ordningen i artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997, aldrig har været omfattet af skattejusteringsordningen fastsat i artikel 18 i lov nr. 342/2000, som var forbeholdt de nævnte foretagender.
- 117 Ifølge Kommissionen er det ikke logisk at betragte den skattemæssige behandling af to subjekter, som ikke har nogen forbindelse med hinanden, såsom bankfonde, eller hvoraf den ene kun har en mindre kapitalandel i den anden, på samme måde.
- 118 For så vidt angår sammenligningen mellem den omtvistede beskatningsordning og den almindelige justeringsordning er appellanternes argumenter udtryk for opfindsomhed og savner ethvert grundlag. I medfør af artikel 19 i lov nr. 342/2000 har de skattesatser, der er fastsat for justeringer foretaget for tilførsler af aktiver gennemført i overensstemmelse med artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997, og de, der er fastsat for justeringer foretaget for tilførsler af aktiver gennemført under ordningen i lov nr. 218/1990, været de samme i flere år, hvoraf følger, at den nedsatte sats ikke er begrundet i beskatningen med 15% af kapitalgevinsten ved gennemførelsen af tilførslen under den anden ordning.
- 119 Endelig har Kommissionen præciseret, at justeringerne er muligheder, som tilbydes, og ikke forpligtelser, og at de således ikke udgør nødvendige supplementter til ordningerne med uoverensstemmelse.

Domstolens bemærkninger

- 120 Som anført i denne doms præmis 101, omfatter begrebet statsstøtte ikke de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor på forhånd er selektive, når denne sondring følger af det systems karakter eller opbygning, som foranstaltningerne er en del af.

- 121 Det påhviler den medlemsstat, som har indført en sådan differentiering mellem virksomheder med hensyn til byrder, at godtgøre, at den faktisk er berettiget på grund af den pågældende ordnings karakter eller forvaltning (dom af 29.4.2004, sag C-159/01, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 4461, præmis 43, og af 8.9.2011, sag C-279/08 P, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 7671, præmis 77, samt dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, præmis 146).
- 122 Det fremgår af punkt 62 og 106 i begrundelsen for den anfægtede beslutning, at den italienske regering under den administrative procedure bekræftede, at den omtvistede beskatningsordning blot var en ny version af ordningen indført med lov nr. 342/2000, som ikke indebar et statsstøtteelement, eftersom den fandt anvendelse på kapitalgevinster realiseret som følge af en hvilken som helst type omstrukturering af selskaber.
- 123 Ifølge denne regering medførte ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 en generel mulighed for at justere de skattemæssige værdier ved sin udtrykkelige henvisning til artikel 14 i lov nr. 342/2000, som vedrørte alle uoverensstemmelser som følge af virksomhedsomstruktureringer gennemført i henhold til lovdekret nr. 358/1997.
- 124 I punkt 68 og 69 i begrundelsen for den anfægtede beslutning præciseredes det, at ifølge den italienske regering resulterer anvendelsen af dels artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003, dels den omtvistede beskatningsordning i en næsten identisk beskatning af kapitalgevinster.
- 125 Det fremgår endvidere af punkt 64-66 i begrundelsen for den anfægtede beslutning, at den italienske regering fandt, at justeringsordningen fastsat som følge af tilførsler af aktiver til gengæld for aktier gennemført inden for rammerne af omstruktureringen af banksektoren, der blev gennemført ved lov nr. 218/1990, var begrundet i selve arten af disse transaktioner og i den omstændighed, at skatteneutraliteten fastsat for disse omstruktureringer kun var delvis. Ordningen med delvis skatteneutralitet var begrundet i ønsket om at lette privatiseringen af visse kreditinstitutter og samtidig undgå at give de samme institutter fordele, som ikke var nødvendige.
- 126 Det følger heraf, dels at den italienske regering under den administrative procedure begrundede ordningen med delvis skatteneutralitet eller med en skattemæssig uoverensstemmelse gennemført ved lov nr. 218/1990 med ordningens specifikke karakter, dels at lov nr. 350/2003 medførte en generel mulighed for at justere de skattemæssige værdier af tilførslerne og aktierne gennem betaling af en substitutionsskat af kapitalgevinsterne som følge af denne justering.
- 127 Det følger ligeledes af undersøgelsen af de italienske bestemmelser, at der er blevet indført to forskellige ordninger med skatteneutralitet for kapitalgevinster realiseret som følge af tilførsler af aktiver mellem selskaber, den ene ordning inden for rammerne af omstruktureringen af banksektoren og den anden inden for rammerne af tilførsler af aktiver til gengæld for aktier foretaget mellem de andre selskaber.
- 128 Dernæst har den italienske lovgiver ved lovdekret nr. 41/1995 af 23. februar 1995, nævnt i denne doms præmis 17, indført en skattejusteringsordning, som er forbeholdt kapitalgevinster som følge af tilførsler af aktiver til gengæld for aktier gennemført inden for rammerne af omstruktureringen af banksektoren.
- 129 Artikel 17 i lov nr. 342/2000 gav selskaber, som havde modtaget tilførsler af aktiver som følge af transaktioner gennemført inden for rammerne af lov nr. 218/1990, mulighed for at justere den skattemæssige værdi af disse tilførsler gennem betaling af en substitutionsskat, hvis satser var forskellige alt afhængig af, om de justerede den skattemæssige værdi af aktiver og af aktier eller blot den skattemæssige værdi af aktiver. Samme ordning fandt i medfør af denne lovs artikel 19 anvendelse på alle selskaber, som havde modtaget tilførsler af aktiver til gengæld for aktier under ordningen med skatteneutralitet i lovdekret nr. 358/1997.

- 130 Følgelig tilsigtede de italienske lovgivende myndigheder med vedtagelsen af lov nr. 342/2000 at indføre én ordning for justering af den skattemæssige værdi af aktiver, uanset inden for hvilke rammer tilførslen skete. Denne ene justeringsordning blev forlænget i medfør af artikel 3, stk. 11, i lov nr. 448/2001.
- 131 I punkt 89 i begrundelsen for den anfægtede beslutning anerkendte Kommissionen, at disse justeringsordninger, som var fastsat ved lov nr. 342/2000 og nr. 448/2001, som gjorde det muligt at anerkende realiserede kapitalgevinster mod betaling af en substitutionsskat, som var den samme for alle virksomheder, blev analyseret som generelle skatteforanstaltninger, der var begrundet i det italienske skattesystems særlige karakter.
- 132 Lov nr. 50/2003 forlængede imidlertid kun ordningen i artikel 17 i lov nr. 342/2000 og ikke ordningen i denne lovs artikel 19. Det følger heraf, at kun selskaber, som havde modtaget tilførsler af aktiver som følge af transaktioner gennemført inden for rammerne af lov nr. 218/1990, fortsat kunne justere den skattemæssige værdi af disse aktiver efter den bogførte værdi til gengæld for betalingen af en substitutionsskat. De andre selskaber, som havde modtaget tilførsler af aktiver under ordningen med skatteneutralitet i artikel 4 i lovdekret nr. 358/1997, kunne ikke længere foretage en justering af den skattemæssige værdi af disse aktiver til gengæld for betalingen af denne skat.
- 133 Som anført i denne doms præmis 122, har den italienske regering under den administrative procedure præciseret, at artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003 medførte en generel mulighed for at justere de skattemæssige værdier ved sin implicitte henvisning til artikel 14 i lov nr. 342/2000, og at den skat, som skulle betales i henhold til denne bestemmelse, næsten svarede til den, som skulle betales i medfør af den omtvistede beskatningsordning.
- 134 Det må imidlertid konstateres, at ordningen fastsat i nævnte artikel 14 bestod parallelt med ordningen i artikel 17 og 19 i lov nr. 342/2000 og derfor ikke kan betragtes som en forlængelse af ordningen i nævnte artikel 19. Det bemærkes endvidere, at ordningen i artikel 14 i lov nr. 342/2000 ikke svarer til den ordning, der følger af denne lovs artikel 17, eftersom den kun vedrører justeringen af visse aktiver, og at forskellen mellem skattesatserne for kapitalgevinsterne, som den fastsætter, afhænger af, om det opskrevne aktiv kan afskrives eller ej, og ikke af, om justeringen kun vedrører aktiver eller både aktiver og aktier som fastsat i nævnte artikel 17.
- 135 Appellanterne har gjort gældende, at opretholdelsen af den omtvistede beskatningsordning i ordningen i artikel 17 i lov nr. 342/2000 alene til fordel for de selskaber, som modtog tilførsler af aktiver inden for rammerne af ordningen i lov nr. 218/1990, skal ses i sammenhæng med den omstændighed, at fra ikrafttrædelsen af skattereformen af lovdekret nr. 344/2003 og ordningen med »kapitalandelsfritagelse«, som indførtes med denne reform, var der ikke længere nogen risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster som følge af tilførsler af aktiver til gengæld for aktier gennemført under ordningen med skatteneutralitet i lovdekret nr. 358/1997, eftersom de selskaber, som havde foretaget tilførsler, og som havde modtaget aktier til gengæld, var fritaget med op til 95% for kapitalgevinster realiseret som følge af overdragelser af aktier.
- 136 Det fremgår imidlertid af punkt 66-68 i begrundelsen for den anfægtede beslutning, at den italienske regering har begrundet den omtvistede beskatningsordning ved at præcisere, at den var et nødvendigt supplement til ordningen med delvis skatteneutralitet i lov nr. 218/1990, og at den resulterede i en beskatning, der var næsten identisk med den, som fulgte af anvendelsen af artikel 2, stk. 25, i lov nr. 350/2003. Det fremgår ikke af forklaringerne fra denne regering, at den manglende forlængelse af ordningen fastsat i artikel 19 i lov nr. 342/2000 kan forklares med, at selskaber, som havde foretaget tilførsler af aktiver inden for rammerne af ordningen i lovdekret nr. 358/1997, fra nu af var omfattet af ordningen med »kapitalandelsfritagelse«, mens de selskaber og foretagender, som havde foretaget tilførsler af aktiver til gengæld for aktier inden for rammerne af lov nr. 218/1990, ved justeringen beskattedes hos det indskydende foretagende og hos det selskab, som modtog tilførslen.

- 137 Den omtvistede beskatningsordning, med hensyn til hvilken den italienske regering har anerkendt, at den indebar en skattefordel for de selskaber, som modtog tilførsler, der blev gennemført inden for rammerne af lov nr. 218/1990, ses således ikke at være begrundet i det italienske skattesystems særlige karakter.
- 138 Det må konstateres, at appellanternes anbringende om, at den omtvistede beskatningsordning er begrundet i det italienske skattesystems karakter, skal forkastes.
- 139 Kommissionen bør derfor frifindes.

Sagens omkostninger

- 140 Ifølge procesreglementets artikel 122, stk. 1, træffer Domstolen, såfremt der gives appellanten medhold, og Domstolen selv endeligt afgør sagen, afgørelse om sagens omkostninger. I henhold til samme reglements artikel 69, stk. 2, der i medfør af artikel 118 finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.
- 141 Da BNP Paribas og BNL i den foreliggende sag har fået delvis medhold i appellen, bestemmes det, at såvel BNP Paribas og BNL som Kommissionen hver især bærer deres egne omkostninger ved Domstolen.
- 142 Da appellanterne ikke har fået medhold i sagen anlagt til prøvelse af den anfægtede beslutning, bør det pålægges dem at betale omkostningerne ved Retten i overensstemmelse med Kommissionens påstand herom.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Anden Afdeling):

- 1) **Dommen afsagt af Den Europæiske Unions Ret den 1. juli 2010, BNP Paribas og BNL mod Kommissionen (sag T-335/08), ophæves, for så vidt som den tilsidesætter artikel 107, stk. 1, TEUF.**
- 2) **Europa-Kommissionen frifindes.**
- 3) **BNP Paribas og Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) og Kommissionen bærer hver deres egne omkostninger.**
- 4) **BNP Paribas og Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) betaler omkostningerne ved Den Europæiske Unions Ret.**

Underskrifter