CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 21 januari 2021 [1]

Zaak C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, SA
tegen

Europese Commissie

„Hogere voorziening – Bepalingen inzake de vennootschapsbelasting op grond waarvan ondernemingen met fiscale woonplaats in Spanje de goodwill uit de verwerving van deelnemingen in ondernemingen met fiscale woonplaats in het buitenland kunnen afschrijven – Begrip ‚staatssteun' – Selectiviteit"

1. De onderhavige zaak betreft de hogere voorziening die Axa Mediterranean Holding, SA (hierna: „Axa") heeft ingesteld tegen het arrest van 15 november 2018, Axa Mediterranean Holding/Commissie [2] (hierna: „bestreden arrest"), waarbij het Gerecht het beroep heeft verworpen dat Axa krachtens artikel 263 VWEU had ingesteld tot nietigverklaring van artikel 1, lid 1, van besluit 2011/282/EU van de Commissie van 12 januari 2011 inzake de fiscale afschrijving van financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die door Spanje is toegepast (hierna: „litigieus besluit") [3] en, subsidiair, van artikel 4 van dat besluit.

2. De onderhavige hogere voorziening maakt deel uit van een reeks van acht parallelle procedures waarin vernietiging wordt gevorderd van de arresten van het Gerecht houdende verwerping van de beroepen van een aantal Spaanse ondernemingen tegen het litigieuze besluit of tegen beschikking 2011/5/EG van de Commissie inzake de fiscale afschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die door Spanje is toegepast (hierna: „beschikking van 28 oktober 2009"). [4]

1 Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 T-405/11, niet gepubliceerd, EU:T:2018:780.

3 Besluit nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (PB 2011, L 135, blz. 1). Dit besluit is tweemaal gerectificeerd, op 3 maart 2011 en op 26 november 2011.

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (PB 2011, L 7, blz. 48). De andere zaken, waarin ik vandaag ook conclusie neem, zijn de gevoegde zaken C-51/19 P (World Duty Free Group/Commissie) en C-64/19 P (Spanje/Commissie), C-53/19 P (Banco Santander en Santusa/Commissie) en C-65/19 P (Spanje/Commissie), en de zaken C-50/19 P (Sigma Alimentos Exterior/Commissie), C-52/19 P (Banco Santander/Commissie) en C-55/19 P (Prosegur Compañía de Seguridade/Commissie).

I. Feiten, omstreden maatregel en litigieus besluit

3. Op 10 oktober 2007 heeft de Europese Commissie – na verschillende schriftelijke vragen die haar in 2005 en 2006 waren gesteld door leden van het Europees Parlement, alsmede na een klacht die zij in 2007 van een particuliere marktdeelnemer had ontvangen – besloten de in het huidige artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde formele onderzoeksprocedure in te leiden [5] (hierna: „inleidingsbesluit") ten aanzien van de regeling die is vervat in artikel 12, lid 5, van de Ley del Impuesto sobre Sociedades (wet op de vennootschapsbelasting), ingevoegd bij Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (wet 24/2001 houdende vaststelling van fiscale, bestuursrechtelijke en sociale maatregelen) van 27 december 2001 [6], en overgenomen in Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk besluit met kracht van wet 4/2004 houdende goedkeuring van de herziene tekst van de wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „TRLIS") van 5 maart 2004 (hierna: „omstreden maatregel"). De omstreden maatregel houdt in dat een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming verwerft in een „buitenlandse vennootschap", de daaruit voortvloeiende financiële [7] goodwill [8] door afschrijving in mindering kan brengen op de heffingsgrondslag van de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting, voor zover die deelneming ten minste 5 % bedraagt en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in haar bezit blijft. De omstreden maatregel houdt voorts in dat een onderneming alleen als „buitenlandse vennootschap" wordt aangemerkt indien zij onderworpen is aan een belasting die overeenstemt met de belasting die in Spanje geldt en haar inkomsten hoofdzakelijk afkomstig zijn van activiteiten in het buitenland.

4. Bij de beschikking van 28 oktober 2009 heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de verwerving van deelnemingen binnen de Europese Unie afgesloten. Bij deze beschikking heeft de Commissie de steunregeling die door Spanje op grond van de omstreden maatregel ten uitvoer is gelegd, onverenigbaar met de interne markt verklaard met betrekking tot de aan de begunstigden voor het verrichten van intracommunautaire verwervingen verleende steun.

5. De Commissie heeft de formele onderzoeksprocedure niet afgesloten ten aanzien van de verwerving van deelnemingen buiten de Europese Unie, in afwachting van nadere informatie die de Spaanse autoriteiten hadden beloofd te verstrekken. Dit deel van de procedure is afgesloten met de vaststelling van het litigieuze besluit. In artikel 1, lid 1, van dat besluit is de steunregeling die door Spanje op grond van de omstreden maatregel ten uitvoer is gelegd, onverenigbaar met de interne markt verklaard „ten aanzien van de aan de begunstigden voor het verrichten van

5 PB 2007, C 311, blz. 21.

6 BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 10951.

7 Overweging 29 van het litigieuze besluit, waarin staat te lezen dat „financiële goodwill", zoals dit begrip in het Spaanse belastingstelsel wordt gebruikt, de goodwill is die zou zijn geboekt indien de kapitaalvennootschap en de doelonderneming waren gefuseerd.

8 In overweging 27 van het litigieuze besluit wordt „goodwill" gedefinieerd als „de waarde van een gerespecteerde bedrijfsnaam, goede betrekkingen met de klanten, de vaardigheden van het personeel alsook andere soortgelijke factoren waarvan wordt verwacht dat zij in de toekomst meer dan de nu zichtbare winst zullen opleveren", wat overeenkomt met „de prijs die wordt betaald voor de verwerving van een bedrijf boven de marktwaarde van de vermogensbestanddelen die een bedrijf vormen", die volgens de Spaanse boekhoudkundige beginselen in de boekhouding van de verwervende onderneming als een afzonderlijk immaterieel actief moet worden opgenomen zodra zij de zeggenschap over de verworven onderneming verkrijgt.

verwervingen buiten de Unie verleende steun”.[9] In lid 4 van dat artikel is bepaald dat „belastingaftrek die de begunstigden overeenkomstig artikel 12, lid 5, van de TRLIS op de datum van publicatie van dit besluit in het *Publicatieblad van de Europese Unie* hebben genoten in het kader van verwervingen buiten de Unie, die verband houden met directe of indirecte meerderheidsdeelnemingen in buitenlandse ondernemingen welke zijn gevestigd in China, India of andere landen waar het bestaan van expliciete juridische hinderpalen voor grensoverschrijdende bedrijfscombinaties is aangetoond of kan worden aangetoond, gedurende de gehele in de steunregeling vastgelegde afschrijvingsperiode verder [kan] worden toegepast.” Ingevolge artikel 4, lid 1, van het litigieuze besluit wordt „de met de gemeenschappelijke markt onverenigbare steun die uit hoofde van de in artikel 1, lid 1, bedoelde regeling in de vorm van belastingvermindering is verleend, terug[gevorderd] van de begunstigden van wie de in het kader van verwervingen buiten de Unie verkregen deelnemingen in buitenlandse ondernemingen niet aan de in artikel 1, leden 2 tot en met [...] 5, bedoelde voorwaarden voldoen”.

II. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

6. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 29 juli 2011, heeft Axa tegen het litigieuze besluit beroep tot nietigverklaring ingesteld. Bij afzonderlijke akte heeft de Commissie op 11 november 2011 een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen, die het Gerecht met de zaak ten gronde heeft gevoegd. De procedure was geschorst van 13 maart tot en met 7 november 2014, de datum waarop het Gerecht uitspraak heeft gedaan in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie[10] (hierna: „arrest Banco Santander en Santusa/Commissie”), waarbij het het litigieuze besluit nietig heeft verklaard omdat de Commissie de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU onjuist had toegepast. Daarnaast heeft het Gerecht de beschikking van 28 oktober 2009 nietig verklaard bij arrest van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie[11] (hierna: „arrest Autogrill España/Commissie”).

7. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 19 januari 2015, heeft de Commissie tegen het arrest Banco Santander en Santusa/Commissie hogere voorziening ingesteld. Deze hogere voorziening, die is ingeschreven onder nummer C-21/15 P, is gevoegd met de onder nummer C-20/15 P ingeschreven hogere voorziening die de Commissie had ingesteld tegen het arrest Autogrill España/Commissie. De Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje zijn bij beslissingen van de president van het Hof van 19 mei 2015 in de gevoegde zaken toegelaten tot interventie aan de zijde van WDFG en aan die van Banco Santander en Santusa. Bij arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a.[12] (hierna: „arrest WDFG”),

[9] Volgens artikel 1, lid 2, van het litigieuze besluit golden de verklaarde onverenigbaarheid en het bevel tot terugvordering niet voor belastingaftrek die de begunstigden op grond van de omstreden maatregel genoten in het kader van de verwerving buiten de Unie „van directe of indirecte deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die vóór 21 december 2007 aan de desbetreffende voorwaarden van de steunregeling voldeden, afgezien van de voorwaarde dat zij hun deelnemingen gedurende een ononderbroken periode van minstens een jaar in bezit hebben”. Volgens de Commissie hadden de begunstigden van de omstreden maatregel tot die datum (waarop het inleidingsbesluit in het PB werd gepubliceerd) alle reden om ervan uit te gaan dat deze maatregel rechtmatig was (zie de overwegingen 186-199 van het litigieuze besluit). Dezelfde regel is overeenkomstig overweging 200 van het litigieuze besluit toegepast op begunstigden die een transactie in andere derde landen hebben verricht, die een meerderheidsdeelneming hebben verworven en die voldoende bewijzen kunnen overleggen om aan te tonen dat de wetgeving van dat derde land een expliciete juridische hinderpaal, in de zin van dat besluit, bevat.

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

[12] C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981.

heeft het Hof het arrest Banco Santander en Santusa/Commissie vernietigd, de zaak terugverwezen naar het Gerecht en de beslissing omtrent de kosten gedeeltelijk aangehouden. Daarnaast heeft het Hof het arrest Autogrill España/Commissie vernietigd.

8. De procedure bij het Gerecht, die op 9 maart 2015 opnieuw werd geschorst, is hervat op 21 december 2016 en afgesloten met het bestreden arrest, waarbij het Gerecht het beroep van Axa heeft verworpen en haar in de kosten heeft verwezen.

III. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

9. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 25 januari 2019, heeft Axa de onderhavige hogere voorziening ingesteld. Zij concludeert tot vernietiging van het bestreden arrest, toewijzing van haar beroep bij het Gerecht en nietigverklaring van het litigieuze besluit, en verwijzing van de Commissie in de kosten. De Commissie concludeert tot afwijzing van de hogere voorziening en verwijzing van Axa in de kosten.

IV. Analyse

A. Voorafgaande opmerkingen

10. Voor een overzicht van de huidige rechtspraak op het gebied van selectiviteit van belastingmaatregelen en vooral voor een uiteenzetting over de methode voor de analyse van de selectiviteit in drie fasen die het Hof heeft ontwikkeld, verwijs ik naar de overwegingen en de criteria in de punten 11 tot en met 21 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P, World Duty Free Group/Commissie, en C-64/19 P, Spanje/Commissie. In het licht van die overwegingen en criteria zal ik de grieven van Axa onderzoeken. Voor de implicaties van het arrest WDFG voor het onderzoek van de onderhavige hogere voorziening verwijs ik daarentegen naar de punten 23 tot en met 27 van die conclusie.

B. Hogere voorziening

11. Axa voert ter staving van haar hogere voorziening één middel aan, dat betrekking heeft op de onjuiste uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU wat betreft het selectiviteitscriterium. Dit middel omvat vier primair aangevoerde en twee subsidiair aangevoerde onderdelen.

1. Eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste vaststelling van het referentiestelsel

12. De grieven in het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa hebben betrekking op de eerste fase van de selectiviteitsanalyse, waarin het referentiestelsel moet worden vastgesteld. Voor het begrip „referentiestelsel” en de criteria die bij de bepaling daarvan toepasselijk zijn, verwijs ik naar de overwegingen in de punten 37 tot en met 51 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P, World Duty Free Group/Commissie, en C-64/19 P, Spanje/Commissie.

a) Eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

13. Aangezien in het kader van de eerste grief dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 52 tot en met 59 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

b) Tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

14. Aangezien in het kader van de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 62 tot en met 82 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P, waarin ik in overweging geef deze bezwaren af te wijzen. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

c) Derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

15. Aangezien in het kader van de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 85 tot en met 87 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

2. Tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste vaststelling van de doelstelling die bij de vergelijking als uitgangspunt moet worden genomen

16. De grieven van Axa in het kader van het tweede onderdeel van haar enige middel in hogere voorziening hebben betrekking op de punten 139 tot en met 160 van het bestreden arrest, en zijn gericht tegen de overwegingen waarin het Gerecht de doelstelling van het referentiestelsel heeft vastgesteld en in het licht van die doelstelling de situatie van de door de omstreden maatregel begunstigde ondernemingen heeft vergeleken met die van de ondernemingen die daarvan zijn uitgesloten.

17. Aangezien in het kader van dit onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 91 tot en met 106 van mijn conclusie van vandaag in de

gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

3. Derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste rechtsopvatting bij de verdeling van de bewijslast

18. Aangezien in het kader van het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 109 en 110 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

4. Vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: evenredigheid

19. Aangezien in het kader van het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, verwijs ik voor het onderzoek daarvan, mutatis mutandis, naar de punten 112 en 113 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

5. Vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: oorzakelijk verband

20. Aangezien in het kader van het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 114 en 115 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

6. Zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: deelbaarheid van de maatregel

21. Aangezien in het kader van het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 119 tot en met 122 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Axa af te wijzen.

7. Conclusie op de hogere voorziening

22. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de hogere voorziening in haar geheel af te wijzen.

C. Verzoek van de Commissie om vervanging van de motivering

23. Voor het geval dat het Hof van oordeel zou zijn dat het enige middel in hogere voorziening van Axa gegrond is, verzoekt de Commissie het Hof om de motivering te wijzigen en het beroep bij het Gerecht niet-ontvankelijk te verklaren. In dit verband herinner ik eraan dat de Commissie bij het Gerecht een formele exceptie van niet-ontvankelijkheid van het beroep van Axa had opgeworpen, die met de zaak ten gronde is gevoegd. Onder verwijzing naar het arrest van 26 februari 2002, Raad/Boehringer [13] (hierna: „arrest Boehringer"), heeft het Gerecht in punt 28 van het bestreden arrest evenwel geoordeeld dat het gerechtvaardigd is het beroep ten gronde te onderzoeken zonder eerst uitspraak te doen over de ontvankelijkheid ervan. [14]

24. Aangezien ik het Hof in overweging geef de hogere voorziening van Axa af te wijzen, beperk ik mij hieronder tot enkele korte opmerkingen over de inhoud van het verzoek van de Commissie, die in essentie verzoekt de exceptie van niet-ontvankelijkheid te onderzoeken die zij bij het Gerecht had opgeworpen.

25. In die exceptie heeft de Commissie aangevoerd dat Axa geen procesbevoegdheid en geen procesbelang had om tegen het litigieuze besluit op te komen, aangezien zij niet had aangetoond dat zij de omstreden maatregel had toegepast en dus daadwerkelijk had geprofiteerd van de daarin geregelde aftrek, en evenmin dat zij op grond van dit besluit de steun diende terug te betalen of was blootgesteld aan het risico steun te moeten terugbetalen, zoals de rechtspraak daarentegen vereist. [15] In haar opmerkingen over de bij het Gerecht opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid heeft Axa aangevoerd dat zij het recht op toepassing van de in de omstreden maatregel geregelde aftrek had verkregen in 2008, met betrekking tot twee verwervingen van meerderheidsdeelnemingen in respectievelijk een Turkse en een Mexicaanse vennootschap. Volgens haar schrijft de omstreden maatregel niet voor dat de aftrek wordt verricht in de eerstvolgende belastingaangifte na de transactie, maar kunnen de begunstigden vrij

[13] C-23/00 P, EU:C:2002:118, punt 52.

[14] De omkering van de logische of de normale volgorde bij de behandeling van de middelen in beroep die de toepassing van het arrest Boehringer meebrengt in het geval dat de Unierechter een beroep ten gronde verwerpt, ook wanneer een exceptie van niet-ontvankelijkheid is opgeworpen – met name indien deze de openbare orde betreft en is opgeworpen in een afzonderlijk stuk waarin wordt verzocht uitspraak te doen zonder de zaak ten gronde te behandelen – is het voorwerp van kritiek: zie bijvoorbeeld de conclusies van de advocaten-generaal Jääskinen in de zaak Zwitserland/Commissie (C-547/10 P, EU:C:2012:565, punten 46-54), Bot in de zaak Philips Lighting Poland en Philips Lighting/Raad (C-511/13 P, EU:C:2015:206, punten 50-67), Mengozzi in de zaak SNCF Mobilités/Commissie (C-127/16 P, EU:C:2017:577, punt 163), en Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, punten 30-36). Ondanks deze kritiek wordt het arrest Boehringer nog steeds toegepast door zowel het Gerecht (zie laatstelijk arrest van 11 november 2020, AV en AW/Parlement, T-173/19, niet gepubliceerd, EU:T:2020:535, punt 42) als het Hof (zie voor een recente toepassing in het kader van een procedure in hogere voorziening arrest van 21 december 2016, Club Hotel Loutraki e.a./Commissie, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punt 68).

[15] Volgens vaste rechtspraak worden de daadwerkelijk begunstigden van uit hoofde van een steunregeling toegekende individuele steun waarvan de Commissie de terugvordering heeft gelast, daardoor individueel geraakt in de zin van artikel 263, vierde alinea, VWEU (zie met name arrest van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 53; hierna: „arrest Comitato ‚Venezia vuole vivere'"), ook al wordt de terugvordering pas uitgevoerd in een later stadium, waarin moet worden vastgesteld of de ontvangen voordelen inderdaad staatssteun vormen die moet worden terugbetaald (zie het arrest Comitato „Venezia vuole vivere", punt 55). Volgens het Hof betreft het bevel tot terugvordering reeds alle begunstigden van de betrokken regeling individueel, „daar zij vanaf de vaststelling van de [...] beschikking [van de Commissie] zijn blootgesteld aan het risico dat de voordelen die zij hebben ontvangen, worden teruggevorderd en aldus worden geraakt in hun rechtspositie" (zie arrest Comitato „Venezia vuole vivere", punt 56). Deze begunstigden maken derhalve deel uit van een beperkte kring in de zin van de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki e.a./Commissie (11/82, EU:C:1985:18, punt 31).

kiezen op welk moment zij deze aftrek verrichten. Daarbij heeft Axa aangevoerd dat zij de betrokken aftrek uit voorzorg niet onmiddellijk definitief heeft toegepast, maar rekening heeft gehouden met de omstreden maatregel om de heffingsgrondslag te verlagen met het oog op de berekening van de voorheffingen voor 2009.[16] In die omstandigheden heeft Axa aangevoerd een verkregen en daadwerkelijk belang te hebben bij de nietigverklaring van het litigieuze besluit, aangezien dit besluit haar het recht ontneemt de omstreden maatregel op reeds verrichte transacties toe te passen – tenzij zij bewijst dat er hinderpalen voor internationale fusies in Mexico en Turkije bestaan, overeenkomstig overweging 200 van dat besluit – en haar blootstelt aan het risico verzuimrente te moeten betalen over de voorheffingen voor 2009.[17] Voor het Hof heeft Axa in repliek aangevoerd dat zij de omstreden maatregel heeft toegepast in het kader van de procedure voor de aangifteberekening voor 2013 en vervolgens opnieuw nadat op 7 november 2014 het arrest Banco Santander en Santusa/Commissie[18] was gewezen. Als bijlage bij haar repliek heeft zij een heffingsaanslag van 18 januari 2018 overgelegd, die was uitgereikt in het kader van de procedure tot terugvordering van de op grond van de omstreden maatregel verleende steun en met name betrekking had op de afschrijving voor de boekjaren 2014 en 2015 van de financiële goodwill betreffende deelnemingen in een Turkse vennootschap die Axa in 2008 had verworven.

26. Mijnerzijds herinner ik eraan dat het Hof in het arrest van 28 juni 2018, Andres/Commissie[19] (hierna: „arrest Andres”), heeft verduidelijkt dat het feit dat een verzoeker al dan niet behoort tot de categorie van daadwerkelijke of potentiële begunstigden van individuele steun die is toegekend uit hoofde van een steunregeling die bij besluit van de Commissie onverenigbaar met de interne markt is verklaard, niet doorslaggevend is om te bepalen of die verzoeker door dat besluit individueel wordt geraakt, wanneer hoe dan ook vaststaat dat het besluit hem overigens betreft uit hoofde van zekere bijzondere hoedanigheden of van een feitelijke situatie die hem ten opzichte van ieder ander karakteriseert. Indien het Hof bij zijn oordeel over de exceptie van niet-ontvankelijkheid van de Commissie tot de slotsom komt dat Axa niet kan worden geacht op het tijdstip van inleiding van het beroep bij het Gerecht een daadwerkelijk begunstigde te zijn van het daarin in het vooruitzicht gestelde voordeel omdat zij de omstreden maatregel pas vanaf 2014 heeft toegepast, dient het te beoordelen of haar situatie haar hoe dan ook onderscheidt van andere marktdeelnemers die slechts als potentiële begunstigden van die maatregel worden geraakt, en met name of een dergelijke situatie kan voortvloeien uit de omstandigheid dat Axa de in deze maatregel geregelde afschrijving heeft toegepast voor de berekening van de voor 2009 betaalde voorheffingen. Volgens mij kan het enkele feit dat Axa een transactie heeft verricht waarop de omstreden maatregel mogelijk van toepassing is[20] evenwel niet volstaan om haar situatie te onderscheiden in de zin van de rechtspraak. In dit verband merk ik enkel op dat het Gerecht in de zaak die heeft geleid tot het arrest Andres had vastgesteld dat de verzoekende partij in die zaak in een boekjaar voorafgaand aan de inleiding van de formele onderzoeksprocedure belastbare winst had gemaakt waarvan zij de op grond van de saneringsclausule overgedragen verliezen, die het voorwerp waren van die zaak, had afgetrokken, en dat uit een bindende inlichting van de Duitse belastingautoriteiten bleek dat zij voldeed aan de voorwaarden voor de toepassing van die clausule.[21]

16 Deze aanslag is als bijlage bij de opmerkingen over de exceptie van niet-ontvankelijkheid bij het Gerecht overgelegd.

17 Axa heeft eveneens aangevoerd dat door de vernietiging van het litigieuze besluit wordt voorkomen dat zij, om zich te kunnen beroepen op het gewettigd vertrouwen, de Commissie overeenkomstig overweging 200 van dit besluit bewijs moet overleggen van hinderpalen voor internationale fusies in Turkije en in Mexico; zie voetnoot 9 supra.

18 T-399/11, EU:T:2014:938.

19 C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 48.

20 Uit de heffingsaanslag die als bijlage bij de repliek bij het Hof is overgelegd, lijkt te kunnen worden opgemaakt dat de deelnemingen die Axa in 2008 heeft verworven, haar inderdaad recht gaven op de in de omstreden maatregel geregelde afschrijving.

21 Zie met name de punten 13 en 55 van het arrest Andres.

V. Kosten

27. Volgens artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof beslist het Hof over de kosten wanneer de hogere voorziening ongegrond is. Op grond van artikel 138, lid 1, van dit Reglement, dat van overeenkomstige toepassing is op de procedure bij het Hof betreffende een hogere voorziening tegen een beslissing van het Gerecht, wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien ik het Hof in overweging geef de hogere voorziening van Axa af te wijzen, moet deze partij mijns inziens overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

VI. Conclusie

28. Op basis van al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de hogere voorziening af te wijzen en Axa te verwijzen in de kosten.