Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE
od 21. siječnja 2021.[1]

Predmet C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, SA
protiv

Europske komisije

„Žalba – Odredbe o porezu na dobit kojima se poduzetnicima porezno rezidentnima u Španjolskoj dopušta amortizacija *goodwilla* koji proizlazi iz stjecanja udjela u društvima porezno rezidentnima u inozemstvu – Pojam državne potpore – Selektivnost"

1. Ovaj predmet odnosi se na žalbu koju je društvo Axa Mediterranean Holding, SA (u daljnjem tekstu: Axa) podnijelo protiv presude od 15. studenoga 2018., Axa Mediterranean Holding/Komisija[2] (u daljnjem tekstu: pobijana presuda), kojom je Opći sud odbio tužbu koju je društvo Axa podnijelo na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje članka 1. stavka 1. Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanja inozemnih udjela koju provodi Španjolska (u daljnjem tekstu: osporavana odluka)[3] i, podredno, poništenje članka 4. te odluke.

2. Predmetna žalba dio je grupe od osam usporednih predmeta koji se odnose na ukidanje presuda kojima je Opći sud odbio tužbe određenih španjolskih društava protiv osporavane odluke ili protiv Odluke Komisije 2011/5/EZ o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanja inozemnih udjela koju provodi Španjolska (u daljnjem tekstu: odluka od 28. listopada 2009.)[4].

I. Činjenice, sporna mjera i osporavana odluka

3. Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su joj postavili članovi Europskog parlamenta tijekom 2005. i 2006. te nakon pritužbe privatnog gospodarskog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Europska komisija odlučila je pokrenuti formalni istražni postupak

1 Izvorni jezik: talijanski

2 T-405/11, neobjavljena, EU:T:2018:780

3 Odluka br. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (SL 2011., L 135, str. 1.). Ta odluka bila je predmet dvaju ispravaka, od 3. ožujka 2011. i od 26. studenoga 2011.

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (SL 2011., L 7, str. 48.). Drugi predmeti u kojima danas iznosim svoja mišljenja jesu spojeni predmeti C-51/19 P, World Duty Free Group i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, C-53/19, Banco Santander i Santusa/Komisija i C-65/19 P, Španjolska/Komisija, i predmeti C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisija, C-52/19 P, Banco Santander/Komisija i C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisija.

predviđen sadašnjim člankom 108. stavkom 2. UFEU-a [5] (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju) u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5. uvedenog u Ley del Impuesto sobre Sociedades (španjolski Zakon o porezu na dobit) Leyom 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Zakon 24/2001 o donošenju poreznih, upravnih i socijalnih mjera) od 27. prosinca 2001. [6], preuzetog Real Decretom Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevska zakonodavna uredba 4/2004 kojom se odobrava izmijenjeni tekst Zakona o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: TRLIS) od 5. ožujka 2004. (u daljnjem tekstu: sporna mjera). Spornom mjerom predviđa se da u slučaju stjecanja udjela u „inozemnom društvu" od strane poduzetnika koji se oporezuje u Španjolskoj, ako se time stječe udio od najmanje 5 % i taj se udio neprekinuto drži najmanje godinu dana, financijski [7] *goodwill* [8] koji iz toga proizlazi može se u obliku amortizacije odbiti od osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Spornom mjerom određuje se da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo", društvo mora biti obveznik poreza jednakog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj, a njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz poduzetničkih djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.

4. Odlukom od 28. listopada 2009. Komisija je dovršila formalni istražni postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije. U toj odluci Komisija je utvrdila da je sustav potpore koji provodi Španjolska na temelju sporne mjere nespojiv s unutarnjim tržištem u pogledu potpora dodijeljenih korisnicima za stjecanja unutar Zajednice.

5. Komisija je ostavila otvorenim formalni istražni postupak kad je riječ o stjecanju udjela ostvarenih izvan Unije zato što je čekala nove dokaze koje su se španjolska tijela obvezala dostaviti. Taj dio postupka dovršen je donošenjem osporavane odluke. U članku 1. stavku 1. te odluke utvrđuje se da je sustav potpore koji provodi Španjolska na temelju sporne mjere, nespojiv s unutarnjim tržištem „u pogledu potpora koje se dodjeljuju korisnicima za stjecanja izvan Unije" [9]. Stavkom 4. navedenog članka propisuje se da se „[m]ogu […] nastaviti primjenjivati tijekom čitavog razdoblja amortizacije predviđenog sustavom potpora […] porezni odbici koji su odobreni u skladu s člankom 12. stavkom 5. TRLIS-a na korisnike koji su na dan objave ove odluke u *Službenom listu Europske unije* proveli stjecanja izvan Unije za većinske udjele koje izravno ili neizravno drže u inozemnim društvima koja imaju sjedište u Kini, Indiji i drugim državama u pogledu kojih je dokazano ili se može dokazati postojanje izričitih pravnih prepreka prekograničnim spajanjima poduzetnika". Članak 4. stavak 1. osporavane odluke nalaže povrat

5 SL 2007., C 311, str. 21. (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju)

6 BOE br. 61, od 11. ožujka 2004., str. 10951.

7 U uvodnoj izjavi 27. osporavane odluke *goodwill* se definira kao „vrijednost tvrtke dobrog ugleda, dobri poslovni odnosi s kupcima, vještine zaposlenih i ostali takvi čimbenici koji bi mogli u budućnosti dovesti do veće zarade " što odgovara „razlici između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine poduzetnika" koja se u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja treba knjižiti, na temelju španjolskih računovodstvenih načela, kao zasebna nematerijalna imovina čim taj poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom.

8 Uvodna izjava 29. osporavane odluke navodi da u španjolskom poreznom sustavu „financijski *goodwill*" znači *goodwill* koji je knjižen u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja u slučaju spajanja tog poduzetnika i stečenog poduzetnika.

9 Članak 1. stavak 2. osporavane odluke je iz utvrđenja nespojivosti i naloga za povrat isključio porezne odbitke od kojih su korisnici imali koristi prilikom stjecanja udjela izvan Unije na temelju primjene sporne mjere „koji su povezani s pravima izravno ili neizravno držanima u inozemnim društvima ako su te transakcije ispunjavale relevantne uvjete sustava potpora do 21. prosinca 2007., osim uvjeta posjedovanja tih udjela u neprekidnom razdoblju od najmanje jedne godine". Naime, Komisija je smatrala da su do tog datuma (koji odgovara datumu objave odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka u *Službenom listu Europske unije*) korisnici sporne mjere imali legitimna očekivanja u pogledu zakonitosti te mjere (vidjeti uvodne izjave 186. do 199. osporavane odluke). U skladu s uvodnom izjavom 200. osporavane odluke, na isti način postupalo se prema korisnicima koji su izvršili transakciju u trećim zemljama i koji su stekli većinske udjele te koji u skladu s tom odlukom mogu pružiti dostatne dokaze za utvrđivanje postojanja izričite pravne prepreke u nacionalnom pravu dotične treće zemlje.

„nespojive potpore koji odgovara iznosu poreznog smanjenja predviđenog sustavom iz članka 1. stavka 1. od korisnika čija prava u inozemnim društvima, koja su stekli transakcijama koje su proveli izvan Unije, ne ispunjavaju uvjete iz članka 1. stavaka 2. do 5.”.

II. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

6. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 29. srpnja 2011., društvo Axa pokrenulo je postupak za poništenje osporavane odluke. Komisija je 11. studenoga 2011. zasebnim aktom istaknula prigovor nedopuštenosti, a Opći sud odredio je da će se o njemu odlučiti zajedno s odlukom o meritumu. Postupak je bio prekinut od 13. ožujka do 7. studenoga 2014., kad je Opći sud donio odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija [10] (u daljnjem tekstu: presuda Banco Santander i Santusa/Komisija), pri čemu je poništio osporavanu odluku s obrazloženjem da je Komisija pogrešno primijenila uvjet selektivnosti predviđen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Presudom od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija [11] (u daljnjem tekstu: presuda Autogrill España/Komisija), Opći sud poništio je i odluku od 28. listopada 2009.

7. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 19. siječnja 2015., Komisija je pokrenula žalbeni postupak protiv presude Banco Santander i Santusa/Komisija. Ta je žalba, koja je upisana pod brojem C-21/15 P, spojena sa žalbom upisanom pod brojem C-20/15 P koju je Komisija podnijela protiv presude Autogrill España/Komisija. Odlukama predsjednika Suda od 19. svibnja 2015. Saveznoj Republici Njemačkoj, Irskoj i Kraljevini Španjolskoj dopušteno je intervenirati u spojenim predmetima u potporu zahtjeva WDFG-a i društava Banco Santander i Santusa. Presudom od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. [12] (u daljnjem tekstu: presuda WDFG), Sud je ukinuo presudu Banco Santander i Santusa/Komisija, predmet vratio Općem sudu na ponovno odlučivanje i odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno. Sud je ukinuo i presudu Autogrill España/Komisija.

8. Postupak pred Općim sudom, koji je bio ponovno prekinut 9. ožujka 2015., nastavljen je 21. prosinca 2016. i dovršen je donošenjem pobijane presude kojom je Opći sud odbio tužbu društva Axa te mu je naložio snošenje troškova.

III. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka

9. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 25. siječnja 2019., društvo Axa pokrenulo je ovaj žalbeni postupak. To društvo zahtijeva da se ukine pobijana presuda, da se nakon prihvaćanja njegove tužbe podnesene Općem sudu poništi osporavana odluka i da se Komisiji naloži snošenje troškova. Komisija zahtijeva da se žalba odbije i da se žalitelju naloži snošenje troškova.

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

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

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

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

10. Za analizu postojeće sudske prakse u području selektivnosti poreznih mjera, a posebno za prikaz metode za analizu selektivnosti u tri faze koju je utvrdio Sud, upućujem na razmatranja i na kriterije koji se navode u točkama 11. do 21. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, koje sam danas iznio. Prigovori koje ističe društvo Axa ispitat će se s obzirom na ta razmatranja i te kriterije. Međutim, što se tiče posljedica presude WDFG na ispitivanje ove žalbe, upućujem na točke 23. do 27. navedenog mišljenja.

B. O žalbi

11. Društvo Axa u prilog svojoj žalbi iznosi jedan žalbeni razlog koji se odnosi na pogrešku u tumačenju članka 107. stavka 1. UFEU-a u pogledu kriterija selektivnosti. Taj se žalbeni razlog sastoji od četiriju glavnih dijelova i dvaju podrednih dijelova.

1. Prvi dio jedinog žalbenog razloga: pogreška prilikom određivanja referentnog sustava

12. Prigovori izneseni u okviru prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa odnose se na prvu fazu analize selektivnosti, čiji je cilj određivanje referentnog sustava. U pogledu pojma „referentni sustav” i kriterija koji se primjenjuju u svrhu njegova određivanja, upućujem na razmatranja koja se navode u točkama 37. do 51. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, koje sam danas iznio.

a) Prvi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

13. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru predmetnog prigovora te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru prvog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 52. do 59. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije prvi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa.

b) Drugi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

14. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru drugog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru drugog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 62. do 82. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a u kojima predlažem da se svi navedeni prigovori odbiju u cijelosti. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije drugi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa.

c) Treći prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

15. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru trećeg prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru trećeg prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja sam upućujem *mutatis mutandis* na točke 85. do 87. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije treći prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa.

2. Drugi dio jedinog žalbenog razloga: pogreška prilikom određivanja cilja na temelju kojeg treba provesti ispitivanje usporedivosti

16. Prigovori koje je u okviru drugog dijela svojeg jedinog žalbenog razloga istaknulo društvo Axa odnose se na točke 139. do 160. pobijane presude te se njima osporava obrazloženje te presude na temelju kojeg je Opći sud odredio cilj referentnog sustava i s obzirom na taj cilj situacije poduzetnika korisnika prednosti koja se uvodi spornom mjerom i poduzetnika koji su iz te prednosti isključeni.

17. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru tog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru drugog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 91. do 106. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije drugi dio jedinog žalbenog razloga društva Axa.

3. Treći dio jedinog žalbenog razloga: pogreška koja se tiče prava u pogledu raspodjele tereta dokazivanja

18. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru trećeg dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru trećeg dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 109. i 110. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije treći dio jedinog žalbenog razloga društva Axa.

4. Četvrti dio jedinog žalbenog razloga: proporcionalnost

19. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 112. i 113. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije četvrti dio jedinog žalbenog razloga društva Axa.

5. Peti dio jedinog žalbenog razloga: uzročna veza

20. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru petog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru petog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 114. do 117. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije peti dio jedinog žalbenog razloga društva Axa.

6. Šesti dio jedinog žalbenog razloga: odvojivost mjere

21. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru šestog dijela jedinog žalbenog razloga društva Axa te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru šestog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 119. do 122. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije šesti dio jedinog žalbenog razloga društva Axa.

7. Zaključci o žalbi

22. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da žalbu odbije u cijelosti.

C. Komisijin zahtjev za izmjenu obrazloženja

23. U slučaju da jedini žalbeni razlog društva Axa treba smatrati osnovanim, Komisija od Suda zahtijeva da izmijeni obrazloženje i tužbu pred Općim sudom proglasi nedopuštenom. U tom pogledu podsjećam da je Komisija pred Općim sudom istaknula formalan prigovor nedopuštenosti tužbe koju je podnijelo društvo Axa, za koji je određeno da će se o njemu odlučiti zajedno s odlukom o meritumu. Međutim, na temelju presude od 26. veljače 2002., Vijeće/Boehringer[13] (u daljnjem tekstu: presuda Boehringer), u točki 28. pobijane presude Opći sud smatrao je da je opravdano ispitati meritum tužbe a da prethodno ne odluči o tom prigovoru[14].

24. Budući da Sudu predlažem da odbije žalbu, u nastavku ću iznijeti samo nekoliko kratkih razmatranja u pogledu merituma Komisijina zahtjeva, kojim ona u biti zahtijeva da se ispita njezin prigovor nedopuštenosti koji je istaknula pred Općim sudom.

25. Komisija je u tom prigovoru tvrdila da društvo Axa nema aktivnu procesnu legitimaciju i pravni interes za pobijanje osporavane odluke, s obzirom na to da nije dokazalo ni da je primijenilo spornu mjeru te da je stoga stvarno ostvarilo pravo na odbitak koji se predviđa tom

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

[14] Prebacivanje logičnog ili prirodnog redoslijeda odlučivanja o pravnim sredstvima, koje pretpostavlja primjenu takozvane sudske prakse Boeheringer, u slučaju u kojem sud Unije meritorno odbije to pravno sredstvo čak i kad je istaknut prigovor nedopuštenosti, koji se osobito tiče javnog poretka i koji je istaknut zasebnim aktom kojim se zahtijeva donošenje odluke a da se pritom ne razmatra meritum, bilo je predmet kritika; vidjeti primjerice mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Švicarska/Komisija (C-547/10 P, EU:C:2012:565, t. 46. do 54.), nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Philips Lighting Poland i Philips Lighting/Vijeće (C-511/13 P, EU:C:2015:206, t. 50. do 67.), nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetu SNCF Mobilités/Komisija (C-127/16 P, EU:C:2017:577, t. 163.) i samog nezavisnog odvjetnika D. Ruiz-Jaraba Colomera u predmetu Vijeće/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, t. 30. do 36.). Unatoč tim kritikama, sudsku praksu Boehringer i dalje primjenjuje i Opći sud (vidjeti nedavnu presudu od 11. studenoga 2020., AV i AW/Parlament, T-173/19, neobjavljena, EU:T:2020:535, t. 42.) i Sud (za nedavnu primjenu u okviru žalbenog postupka vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Club Hotel Loutraki i dr./Komisija, C-131/15 P, EU:C:2016:989, t. 68).

mjerom, ni da je dužno vratiti potporu primjenom navedene odluke ili da je izloženo opasnosti takvog povrata, kao što to pak zahtijeva sudska praksa [15]. Društvo Axa u svojim je očitovanjima o prigovoru nedopuštenosti pred Općim sudom istaknulo da je u odnosu na dva stjecanja većinskih udjela u turskom, odnosno meksičkom društvu, steklo pravo na primjenu odbitka koji se za 2008. predviđa spornom mjerom. To društvo tvrdilo je da se spornom mjerom ne zahtijeva da se odbitak u poreznoj prijavi provede odmah nakon izvršavanja transakcije, nego da korisnici slobodno mogu odrediti trenutak u kojem će ga primijeniti. Društvo Axa u tim je očitovanjima istaknulo da iz predostrožnosti nije odmah konačno primijenilo predmetni odbitak, nego da je uzimalo u obzir spornu mjeru kako bi se smanjila porezna osnovica u svrhu izračuna predujmova za 2009. [16]. Društvo Axa u tim je okolnostima istaknulo da ima stvaran i postojeći interes za poništenje osporavane odluke, s obzirom na to da bi mu se potonjom odlukom, s jedne strane, uskratilo stečeno pravo na primjenu sporne mjere na već izvršene transakcije – osim ako ne dokaže postojanje prepreka međunarodnim spajanjima u Meksiku i u Turskoj u skladu s uvodnom izjavom 200. te odluke – te bi ga se, s druge strane, izložilo opasnosti od obveze plaćanja zateznih kamate na predujmove plaćene za 2009. [17]. U odgovoru pred Sudom, društvo Axa istaknulo je da je primijenilo spornu mjeru u okviru postupka samostalnog utvrđivanja porezne obveze za 2013. i zatim ponovno nakon donošenja presude od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija [18]. To je društvo u prilogu odgovoru podnijelo porezno rješenje od 18. siječnja 2018. koje je doneseno u okviru postupka povrata potpora dodijeljenih primjenom sporne mjere i koje se, konkretno, odnosilo na amortizaciju, za financijske godine 2014. i 2015., financijskog *goodwilla* koji se odnosio na stjecanje udjela u turskom društvu koje je društvo Axa provelo tijekom 2008.

26. Podsjećam da je Sud u presudi od 28. lipnja 2018., Andres/Komisija [19] (u daljnjem tekstu: presuda Andres) pojasnio da činjenica može li tužitelj spadati u kategoriju stvarnih ili potencijalnih korisnika pojedinačne potpore dodijeljene na temelju sustava potpora koji je Komisijinom odlukom proglašen nespojivim s unutarnjim tržištem ne može biti odlučujuća za utvrđivanje odnosi li se ta odluka na tog tužitelja osobno ako je u svakom slučaju utvrđeno da ona navedenog tužitelja pogađa zbog određenih karakteristika koje su mu svojstvene ili zbog činjenične situacije koja ga razlikuje od ostalih osoba. Stoga, ako se donese odluka o Komisijinu prigovoru nedopuštenosti i ako se zaključi da se društvo Axa, zbog toga što nije primijenilo spornu mjeru prije 2014., ne može smatrati stvarnim korisnikom pogodnosti koja se predviđa tom mjerom u trenutku podnošenja tužbe Općem sudu, Sud treba ocijeniti je li njegova situacija u svakom slučaju takva da je treba razlikovati od situacija ostalih subjekata na koje se ona odnosi samo kao na potencijalne korisnike te mjere i, konkretno, može li ta situacija proizaći iz okolnosti da je društvo Axa izvršilo amortizaciju koja se predviđa navedenom mjerom u svrhu izračuna predujmova plaćenih za 2009. Međutim, ne čini mi se da sama činjenica da je društvo Axa izvršilo

[15] Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ta se odluka stoga osobno odnosi na stvarne korisnike pojedinačnih potpora koje su dodijeljene na temelju sustava državnih potpora čiji je povrat naložila Komisija u smislu članka 263. četvrtog stavka UFEU-a (vidjeti osobito presudu od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 53., u daljnjem tekstu: presuda Comitato „Venezia vuole vivere"), čak i ako se povrat provodi samo u naknadnoj fazi u kojoj treba utvrditi predstavljaju li stečene koristi potpore koje treba vratiti (vidjeti presudu Comitato „Venezia vuole vivere", t. 55.). Naime, prema mišljenju Suda, već nalaganje povrata osobno se odnosi na sve korisnike dotičnog sustava „jer su od trenutka donošenja [Komisijine] odluke izloženi opasnosti da se koristi koje su stekli moraju vratiti, a to utječe na njihov pravni položaj" (vidjeti presudu Comitato „Venezia vuole vivere", t. 56.). Ti su korisnici, prema tome, dio uskog kruga u smislu sudske prakse proizašle iz presude od 17. siječnja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija (11/82, EU:C:1985:18, t. 31).

[16] Relevantna izjava podnesena je u prilogu očitovanjima o prigovoru nedopuštenosti pred Općim sudom.

[17] Društvo Axa također je istaknulo da u slučaju poništenja osporavane odluke ono ne bi bilo obvezno Komisiji podnijeti dokaze koji su potrebni za dokazivanje postojanja prepreka međunarodnim spajanjima u Turskoj i Meksiku kako bi se moglo pozvati na legitimna očekivanja u skladu s uvodnom izjavom 200. te odluke, vidjeti bilješku 9. ovog mišljenja.

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

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 48.

transakciju, koja se može obuhvatiti područjem primjene sporne mjere [20], može biti dovoljna da se njegova situacija razlikuje na način koji se zahtijeva sudskom praksom. U tom pogledu samo ću istaknuti da je u tom predmetu Opći sud utvrdio, s jedne strane, da je tužitelj u tom predmetu u financijskoj godini koja prethodi otvaranju formalnog istražnog postupka, ostvario oporezivu dobit od koje je odbio gubitke koji su preneseni na temelju sanacijske klauzule o kojoj je bilo riječ u tom predmetu i, s druge strane, da je iz obvezujuće obavijesti njemačkih poreznih tijela proizlazilo da je taj tužitelj ispunjavao uvjete za primjenu te klauzule [21].

V. Troškovi

27. U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika Suda, kad je žalba odbijena, Sud odlučuje o troškovima. U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog poslovnika, koji se primjenjuje *mutatis mutandis* na postupak pred Sudom povodom žalbe protiv odluke Općeg suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Sudu predlažem da odbije žalbu koju je podnijelo društvo Axa, smatram da potonjem društvu treba naložiti snošenje troškova, u skladu sa zahtjevom koji je u tom pogledu iznijela Komisija.

VI. Zaključak

28. Na temelju svih prethodnih razmatranja, predlažem Sudu da odbije žalbu te da društvu Axa naloži snošenje troškova.

[20] Ističem da se čini da iz poreznog rješenja podnesenog u prilogu replici iznesenoj pred Sudom proizlazi da je na temelju transakcija stjecanja koje je društvo Axa provelo u 2008. to društvo zaista ostvarilo pravo na amortizaciju predviđeno spornom mjerom.

[21] Vidjeti osobito točke 13. i 55. presude Andres.