Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (šesto prošireno vijeće)

20. rujna 2019.*

„Državne potpore – Sustav oslobođenja od poreza na dobit koji je Belgija provela u korist svojih luka – Odluka kojom se program potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem – Pojam gospodarske djelatnosti – Usluge od općeg gospodarskog interesa – Negospodarske djelatnosti – Odvojivost – Selektivnost – Zahtjev za prijelazno razdoblje”

U predmetu T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, sa sjedištem u Antwerpenu (Belgija),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, sa sjedištem u Zeebrugesu (Belgija),

koje zastupaju P. Wytinck, W. Panis i I. Letten, odvjetnici,

tužitelji,

koje podupire

Kraljevina Belgija, koju zastupaju J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck i C. Pochet, u svojstvu agenata, uz asistenciju A. Lepièce i H. Baeyens, odvjetnika,

intervenijent,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju B. Stromsky i S. Noë, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a kojim se traži poništenje Odluke Komisije (EU) 2017/2115 od 27. srpnja 2017. o državnoj potpori br. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) koju je provela Belgija – Oporezivanje luka u Belgiji (SL 2017., L 332, str. 1.),

OPĆI SUD (šesto prošireno vijeće),

u sastavu: G. Berardis (izvjestitelj), predsjednik, I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi i O. Spineanu-Matei, suci,

tajnik: L. Ramette, administrator,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 4. veljače 2019.,

* Jezik postupka: nizozemski

donosi sljedeću

Presudu

Okolnosti spora

Pravni okvir

1 U Belgiji su pravila o oporezivanju dobiti kodificirana codeom des impôts sur les revenus de 1992 (Zakon o porezu na dobit iz 1992.).

2 Člankom 1. Zakona o porezu na dobit, kako je izmijenjen i ažuriran 27. srpnja 2017. (u daljnjem tekstu: zakon CIR), predviđa se:

„1. Sljedeće vrste poreza smatraju se porezom na dobit:

1. porez na sav dohodak stanovnika Kraljevine, koji se naziva porezom na osobni dohodak;

2. porez na svu dobit rezidentnih trgovačkih društava, koji se naziva porezom na dobit trgovačkih društava;

3. porez na dobit belgijskih pravnih osoba osim društava, koji se naziva porezom za pravne osobe;

4. porez na dohodak nerezidenata, koji se naziva porezom za nerezidente.

2. Porezi se naplaćuju na ime predujma podložno ograničenjima i uvjetima predviđenima u glavi VI. prvom poglavlju.”

3 Člankom 2. zakona CIR predviđa se, u njegovim relevantnim odlomcima:

„1. Za potrebe primjene ovog zakona, posebnih zakonskih odredbi o porezu na dobit i odluka donesenih radi njihove provedbe, sljedeći izrazi imaju značenje utvrđeno u ovom članku.

[…]

5. Društva

Primjenjuju se sljedeće definicije:

(a) društvo: sva propisno osnovana društva, udruženja, ustanove ili organizacije koja imaju pravnu osobnost te ostvaruju profit od upravljanja ili poslovanja.

Subjekti belgijskog prava koji imaju pravnu osobnost, ali za koje se za potrebe primjene poreza na dobit smatra da nemaju pravnu osobnost, ne smatraju se društvima;

(b) rezidentno društvo: sva društva koja u Belgiji imaju sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora i koja su obuhvaćena područjem primjene poreza na dobit

[…]”

4 Člankom 179. zakona CIR predviđa se:

„Porezu na dobit podliježu rezidentna društva i tijela koja financiraju mirovine iz članka 8. loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle (Zakon od 27. listopada 2006. o nadzoru institucija za strukovno mirovinsko osiguranje).”

5 Člankom 180. zakona CIR predviđa se:

„Porezu na dobit ne podliježu:

1. međuopćinski subjekti, suradničke strukture, projektne udruge, samostalne općinske kapetanije i udruge iz stavka 2. koje u okviru svoje svrhe poslovanja ponajprije:

   – upravljaju bolnicom kako je definirana u članku 2. loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins (pročišćeni tekst Zakona od 10. srpnja 2008. o bolnicama i drugim zdravstvenim ustanovama); ili

   – upravljaju institucijom koja pomaže žrtvama rata, osobama s invaliditetom, starijim osobama, maloljetnicima pod zaštitom ili potrebitima;

2. SA ‚Waterwegen en Zeekanaal’, SA ‚De Scheepvaart’, SCRL Port autonome du Centre et de l’Ouest, Compagnie des installations maritimes de Bruges, luka grada Bruxellesa, samostalna općinska lučka kapetanija grada Oostende, dionička društva Havenbedrijf Antwerpen i Havenbedrijf Gent i samostalne luke gradova Liège, Charleroi i Namur;

3. Office national du ducroire (Nacionalna izvozno-kreditna agencija);

4. Compagnie belge pour le financement de l’industrie;

5. [*stavljeno izvan snage*];

5.*bis* Fonds de participation (Holdinški fond), Fonds de participation – Flandre (Holdinški fond – Flandrija), Fonds de participation – Wallonie (Holdinški fond – Valonija) i Fonds de participation – Bruxelles (Holdinški fond – Bruxelles);

6. Société régionale wallonne de transport public de personnes i povezana društva za upravljanje;

7. Société des transports flamande i nezavisne jedinice za upravljanje koje postoje unutar njega;

8. Société des transports intercommunaux de Bruxelles;

9. društva za pročišćavanje voda uređena na temelju loi du 26 mars 1971 (Zakon od 26. ožujka 1971.);

10. [*stavljeno izvan snage*]

11. društvo javnog prava sa socijalnom svrhom Coopération technique belge;

12. dioničko društvo Infrabel;

13. društvo javnog prava sa socijalnom svrhom Apetra”.

6 U skladu s člankom 181. zakona CIR:

„Porezu na dobit ne podliježu ni neprofitne udruge i druge pravne osobe koje nemaju svrhu ostvarivanja dobiti i:

1. čiji je isključivi ili glavni cilj ispitivanje, zaštita i razvoj strukovnih ili međustrukovnih interesa njihovih članova;

2. koje predstavljaju proširenje ili pojavni oblik pravnih osoba iz stavka 1., ako im je isključivi ili glavni cilj ispunjavanje, u ime i za račun svojih članova, svih ili dijela obveza ili formalnosti koje su im naložene zbog zapošljavanja osoblja ili u okviru izvršavanja poreznog ili socijalnog zakonodavstva, ili pak pružanje pomoći članovima u ispunjavanju tih obveza ili formalnosti;

3. koje su na temelju socijalnog zakonodavstva zadužene za prikupljanje, centralizaciju, kapitalizaciju ili raspodjelu sredstava namijenjenih za dodjelu pogodnosti predviđenih tim zakonodavstvom;

4. čiji je isključivi ili glavni cilj pružanje ili podupiranje obrazovanja;

5. čiji je isključivi ili glavni cilj organiziranje sajmova ili izložbi;

6. koje nadležna tijela zajednica priznaju kao službe za pomoć obiteljima i starijim osobama;

7. koje su priznate za primjenu članka 145. stavka 1. podstavka 1. točke 1. podtočaka (b), (d), (e) i (h) do (l) te točaka 2. i 3., ili bi bile priznate ako bi to zatražile ili ako bi ispunjavale sve uvjete kojima priznanje podliježe, osim uvjeta, po potrebi, bavljenja nacionalnom djelatnošću ili uvjeta područja djelovanja u jednoj od zajednica ili regija ili u cijeloj zemlji;

8. koje su osnovane u skladu s loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (Zakon od 27. lipnja 1921. o neprofitnim udrugama, međunarodnim neprofitnim udrugama i zakladama), pod uvjetom da se bave isključivo djelatnošću certificiranja u smislu loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales (Zakon od 15. srpnja 1998. o certificiranju vrijednosnih papira trgovačkih društava) i da su potvrde koje izdaju jednake vrijednosnim papirima na koje se odnose za potrebe primjene Zakona o porezu na dobit iz 1992., na temelju članka 13. stavka 1. prvog podstavka istog zakona.”

7 U skladu s člankom 182. zakona CIR:

„Što se tiče neprofitnih udruga i drugih pravnih osoba koje nemaju svrhu ostvarivanja dobiti, poslovanjem koje ostvaruje profit ne smatraju se:

1. jednokratni ili izvanredni poslovi;

2. poslovi koji uključuju ulaganje prikupljenih sredstava u izvršavanje njihove statutarne zadaće;

3. poslovi koji čine djelatnost koja uključuje samo sporedne industrijske, komercijalne ili poljoprivredne aktivnosti ili u kojoj se ne primjenjuju industrijske ili komercijalne metode.”

8 Što se posebno tiče porezne osnovice poreza na dobit trgovačkih društava (u daljnjem tekstu: porez na dobit), člankom 185. stavkom 1. zakona CIR predviđa se da se trgovačkim društvima oporezuje njihova ukupna dobit, uključujući isplaćene dividende.

9 Člankom 220. zakona CIR predviđa se:

„Porezu za pravne osobe podliježu:

1. država, zajednice, regije, pokrajine, aglomeracije, savezi općina, općine, javni centri za socijalnu pomoć, […] kao i javne vjerske ustanove, spasilačke službe, policijske snage te odbori za poldere i vodu;

2. pravne osobe koje, na temelju članka 180., ne podliježu porezu na dobit;

3. pravne osobe koje u Belgiji imaju sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora, koje se ne bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit ili koje ne podliježu porezu na dobit u skladu s člancima 181. i 182.”

10 U skladu s člankom 221. zakona CIR:

„Pravne osobe koje podliježu porezu za pravne osobe oporezuju se isključivo na temelju:

1. katastarskog prihoda od njihovih nekretnina koje se nalaze u Belgiji ako taj katastarski prihod nije oslobođen poreza na nekretnine na temelju članka 253. ili posebnih zakonskih odredbi;

2. prihoda i proizvoda kapitala i pokretnina […]”.

Upravni postupak i pobijana odluka

11 Dopisom od 3. srpnja 2013. službe Europske komisije poslale su svim državama članicama upitnik o funkcioniranju i oporezivanju njihovih luka kako bi se dobio cjelovit uvid u materiju i razjasnio položaj luka u pogledu pravila Europske unije o državnim potporama. Nastavno na to, službe Komisije razmijenile su više dopisa o tom pitanju s belgijskim tijelima.

12 Dopisom od 9. srpnja 2014., u skladu s člankom 17. Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.), Komisija je obavijestila belgijska tijela o svojoj prethodnoj ocjeni, prema kojoj oslobođenje od poreza na dobit predviđeno za određene belgijske luke čini državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem, koja pak čini postojeću potporu u smislu članka 1. točke (b) navedene uredbe. Dana 23. rujna 2014. održan je sastanak s nadležnim belgijskim tijelima. Région wallonne (Valonska regija) i Port de Bruxelles (luka grada Bruxellesa, Belgija) dostavili su primjedbe dopisima od 30. rujna 2014., dok je Vlaams gewest (Flamanska regija) dostavila primjedbe dopisom od 1. listopada 2014.

13 Dopisom od 1. lipnja 2015. Komisija je obavijestila Kraljevinu Belgiju da je primila na znanje sve argumente koje je potonja država dostavila, ali da i dalje smatra da izuzimanje niza luka od poreza na dobit čini potporu nespojivu s unutarnjim tržištem, s obzirom na to da, te u mjeri u kojoj, te luke obavljaju gospodarske djelatnosti. Protiv tog dopisa podnesena je tužba koja je rješenjem od 9. ožujka 2016., Port autonome du Centre et de l’Ouest i dr./Komisija (T-438/15, EU:T:2016:142) odbačena kao nedopuštena.

14 Komisija je dopisom od 21. siječnja 2016. potvrdila svoje stajalište i belgijskim tijelima, u skladu s člankom 108. stavkom 1. UFEU-a i člankom 22. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.), kao odgovarajuće mjere predložila ukidanje oslobođenja belgijskih luka od poreza na dobit u mjeri u kojoj te luke obavljaju gospodarske djelatnosti.

15 Belgijska nadležna tijela pozvana su da prilagode zakonodavstvo u roku od deset mjeseci, pri čemu se izmjena mora početi primjenjivati na prihode od gospodarskih djelatnosti najkasnije s početkom porezne godine 2017. Belgijska nadležna tijela pozvana su da u roku od dva mjeseca počevši od datuma primitka prijedloga tih mjera pisanim putem obavijeste Komisiju da u skladu s člankom 23. stavkom 1. Uredbe 2015/1589 bezuvjetno i nedvosmisleno te u potpunosti pristaju na te odgovarajuće mjere. Protiv tog prijedloga odgovarajućih mjera podnesena je tužba koja je rješenjem od 27. listopada 2016., Port autonome du Centre et de l'Ouest i dr./Komisija (T-116/16, neobjavljena, EU:T:2016:656) odbačena kao nedopuštena.

16 Dopisom od 21. ožujka 2016. belgijska tijela Komisiji su dostavila primjedbe o predloženim odgovarajućim mjerama. Komisija je nakon tih primjedbi dopisom od 8. srpnja 2016. odlučila pokrenuti postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, na temelju članka 23. stavka 2. Uredbe 2015/1589 (SL 2016., C 302, str. 5. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.).

17 Komisija je pozvala zainteresirane strane da dostave primjedbe o predmetnoj mjeri. Sastanku održanom 24. kolovoza 2016. prisustvovali su predstavnici određenih belgijskih luka obuhvaćenih mjerom. Kraljevina Belgija dostavila je primjedbe dopisima od 9. rujna 2016. u pogledu Saveznog ministarstva financija i od 16. rujna 2016. u pogledu Valonske regije i valonskih luka. Komisija je zaprimila primjedbe sljedećih zainteresiranih strana: Sea Investa, korisnika luka gradova Antwerpen (Belgija), Gent (Belgija) i Zeebruges (Belgija), luke grada Rotterdama (Nizozemska), djelujući u ime pet javnih nizozemskih morskih luka, luke grada Bruxellesa, Flamanskog povjerenstva za luke (Vlaamse Havencommissie, Belgija) te luka gradova Antwerpen i Zeebruges.

18 Komisija je te primjedbe dostavila Kraljevini Belgiji i dala joj mogućnost da dostavi opaske, što je ona i učinila dopisom od 14. studenoga 2016. Dana 19. prosinca 2016. organiziran je sastanak belgijskih tijela i Komisije i tom su prilikom Komisiji dostavljene dodatne primjedbe. Dana 10. siječnja 2017. organiziran je novi sastanak belgijskih saveznih i regionalnih tijela, od kojih su neka korisnici mjere, i Komisije.

19 Nakon što je ispitala primjedbe koje su dostavile Kraljevina Belgija i zainteresirane strane, Komisija je 27. srpnja 2017. donijela Odluku (EU) 2017/2115 o državnoj potpori br. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) koju je provela Belgija – Oporezivanje luka u Belgiji (SL 2017., L 332, str. 1., u daljnjem tekstu: pobijana odluka).

20 U skladu s pobijanom odlukom, kao prvo, Komisija je utvrdila da su djelatnosti belgijskih luka iz članka 180. stavka 2. zakona CIR barem djelomično gospodarske djelatnosti, tako da luke treba kvalificirati kao poduzetnike u mjeri u kojoj obavljaju takve djelatnosti (uvodne izjave 40. do 67. pobijane odluke). Kao drugo, Komisija je tvrdila da, time što podliježu porezu za pravne osobe (u daljnjem tekstu: porez za pravne osobe), a ne porezu na dobit na temelju članka 180. stavka 2. zakona CIR, luke ostvaruju prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja odgovara razlici između poreza na dobit koji bi trebale platiti za svoje gospodarske djelatnosti i dijela poreza za pravne osobe koji se može pripisati tim gospodarskim djelatnostima (uvodne izjave 68. do 73. pobijane odluke). Kao treće, Komisija je smatrala da predmetna mjera čini prijenos državnih sredstava u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 74. do 77) pobijane odluke). Kao četvrto, smatrala je da je mjera selektivna (uvodne izjave 78. do 107. pobijane odluke). Kao peto, smatrala je da, s obzirom na to da jača položaj korisnika u međunarodnoj trgovini, predmetna mjera može utjecati na trgovinu unutar Unije i ugroziti tržišno natjecanje (uvodne izjave 108. do 115. pobijane odluke). Iz toga je zaključila da porezno oslobođenje predviđeno člankom 180. stavkom 2. zakona CIR u korist belgijskih luka čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a jer prihodi oslobođeni od poreza nastaju gospodarskim djelatnostima koje obavljaju luke (uvodna izjava 116. pobijane odluke). Konačno, utvrdila je da se predmetnu mjeru potpore ne može proglasiti spojivom s unutarnjim tržištem ni na temelju članka 93. ni na temelju članka 106. stavka 2. UFEU-a (uvodne izjave 117. do 120. pobijane odluke) te je za provedbu te odluke odbila odobriti prijelazno razdoblje (uvodne izjave 124. do 130. pobijane odluke).

21 Člankom 1. pobijane odluke određuje se:

„Oslobođenje belgijskih luka iz članka 180. stavka 2. zakona CIR od poreza na dobit čini postojeću državnu potporu koja je nespojiva s unutarnjim tržištem.”

22 U skladu s člankom 2. pobijane odluke:

„1. Belgija je dužna ukinuti oslobođenje od poreza na dobit iz članka 1. i početi oporezivati porezom na dobit subjekte na koje se to oslobođenje primjenjuje.

2. Mjera kojom Belgija ispunjava obveze koje proizlaze iz stavka 1. mora biti donesena prije završetka kalendarske godine u kojoj je ova odluka priopćena. Ta se mjera mora početi primjenjivati na prihode od gospodarskih djelatnosti ostvarene najkasnije od početka porezne godine koja slijedi nakon godine njezina donošenja.”

Postupak i zahtjevi stranaka

23 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 9. listopada 2017. tužitelji, Havenbedrijf Antwerpen NV (luka grada Antwerepena) i Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Compagnie des installations maritimes de Bruges, Belgija), od kojih su oba navedena u članku 180. stavku 2. zakona CIR, pokrenuli su ovaj postupak.

24 Zasebnim aktima podnesenima tajništvu Općeg suda 19. i 23. siječnja 2018. Kraljevina Belgija i Vlaams Gewest (Flamanska regija) zatražile su intervenciju u ovom postupku u potporu tužiteljevu zahtjevu.

25 Odlukom od 15. ožujka 2018. predsjednik šestog vijeća Općeg suda odobrio je intervenciju Kraljevine Belgije. Kraljevina Belgija podnijela je svoj intervencijski podnesak 22. svibnja 2018., dok su stranke svoja očitovanja na taj podnesak podnijele u za to određenim rokovima.

26 Rješenjem od 25. listopada 2018., Havenbedrijf Antwerpen i Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Komisija (T-696/17, neobjavljeno, EU:T:2018:736), predsjednik šestog vijeća Općeg suda odbio je zahtjev za intervenciju Flamanske regije.

27 Odlukom od 7. studenoga 2018. Opći sud odlučio je uputiti predmet šestom proširenom vijeću, u skladu s člankom 28. svojeg Poslovnika.

28 Na prijedlog suca izvjestitelja Opći sud (šesto prošireno vijeće) odlučio je otvoriti usmeni dio postupka i, u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih člankom 89. Poslovnika, postaviti strankama određeni broj pisanih pitanja, na koja su one odgovorile u određenom roku.

29 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi održanoj 4. veljače 2019.

30 Budući da je jedan član šestog proširenog vijeća bio spriječen zasjedati, predsjednik Općeg suda odredio je na temelju članka 17. stavka 2. Poslovnika drugog suca kako bi se vijeće popunilo.

31 Tužitelji, uz potporu Kraljevine Belgije, od Općeg suda zahtijevaju da:

– proglasi tužbu dopuštenom;

– poništi pobijanu odluku;

– podredno odobri prijelazno razdoblje do trenutka kada Komisija dovrši istragu o poreznim sustavima za luke različitih država članica Unije, koje u svakom slučaju iznosi punih godinu dana;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

32 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži tužiteljima snošenje troškova i naloži Kraljevini Belgiji snošenje troškova njezine intervencije.

Pravo

33 Tužitelji navode četiri tužbena razloga u potporu svojoj tužbi. Kao prvo, Komisija je povrijedila članke 107. i 296. UFEU-a time što je lučke uprave kvalificirala kao poduzetnike. Kao drugo, Komisija je povrijedila članak 107. UFEU-a time što je smatrala da je oslobođenje od poreza na dobit selektivna mjera. Kao treće, podredno, Komisija je povrijedila članak 107. UFEU-a time što je smatrala da odstupanje od referentnog sustava nije opravdano prirodom i strukturom belgijskog poreznog sustava u području poreza na dobit. Kao četvrto, krajnje podredno, tužitelji zahtijevaju od Općeg suda da im odobri prijelazno razdoblje do trenutka kada Komisija dovrši svoju istragu o poreznim sustavima za različite luke u Uniji, koje u svakom slučaju iznosi godinu dana.

Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članaka 107. i 296. UFEU-a zbog kvalifikacije lučkih uprava kao poduzetnika

34 Prvi se tužbeni razlog, u dijelu u kojem se temelji na povredi članka 107. UFEU-a, dijeli na dva dijela. U okviru prvog dijela tužitelji tvrde da ne postoji tržište na kojem oni nude svoje usluge. U okviru drugog dijela tvrde da njihove djelatnosti nisu gospodarske prirode.

35 Opći sud smatra primjerenim najprije ispitati drugi dio, a zatim prvi.

36 Međutim, prije svega valja odmah odbiti prvi tužbeni razlog u dijelu u kojem se temelji na povredi članka 296. UFEU-a zbog nedostatka u obrazloženju pobijane odluke u pogledu kvalifikacije luka kao „poduzetnika” u smislu članka 107. UFEU-a.

37 Naime, u tom pogledu valja podsjetiti da je, prema sudskoj praksi, tužbeni razlog koji se temelji na povredi članka 296. UFEU-a različit od onog koji se temelji na neosnovanosti pobijane odluke. Dok se prvi, koji se tiče nedostatka u obrazloženju ili nedovoljnog obrazloženja, odnosi na bitnu povredu postupka u smislu članka 263. UFEU-a te čini razlog koji se odnosi na javni poredak koji treba istaknuti sud Unije, drugi, koji se odnosi na materijalnu zakonitost neke odluke, proizlazi iz povrede pravnog pravila koje se odnosi na primjenu Ugovora u smislu članka 263. UFEU-a te ga sud Unije može ispitati samo ako ga je istaknuo tužitelj. Pitanje obveze obrazlaganja stoga je različito od pitanja osnovanosti obrazloženja (vidjeti u tom smislu presude od 2. travnja 1998., Komisija/Sytraval i Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, t. 67. i od 15. lipnja 2005., Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, t. 52.).

38 Međutim, u ovom slučaju, osim što tužitelji u tužbi uopće nisu potkrijepili prigovor koji se temelji na navodnoj povredi članka 296. UFEU-a, valja utvrditi da je pobijana odluka dovoljno obrazložena s obzirom na to da je Komisija čak 28 uvodnih izjava u pobijanoj odluci posvetila pitanju kvalifikacije luka kao „poduzetnika” koji obavljaju gospodarske djelatnosti (vidjeti uvodne izjave 40. do 67. pobijane

odluke). Usto, iz ispitivanja u nastavku različitih prigovora koje su istaknuli tužitelji proizlazi da im je pobijana odluka omogućila da se upoznaju s razlozima za donesenu mjeru u tom pogledu, a Općem sudu da provede svoj nadzor.

39 Stoga prvi tužbeni razlog u dijelu u kojem se temelji na povredi članka 296. UFEU treba odbiti.

Drugi dio, koji se temelji na negospodarskoj prirodi djelatnosti belgijskih luka

40 U okviru drugog dijela tužitelji podsjećaju, kao prvo, pozivajući se na Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Uredba o politici i upravljanju morskim lukama) od 2. ožujka 1999. (*Belgish Staatsblad* od 8. travnja 1999.), da se njihove temeljne funkcije uglavnom sastoje od negospodarskih zadaća od općeg interesa, kao što su administrativno upravljanje javnim i privatnim lučkim dobrom, usluge inspekcije zaštite okoliša ili usluge lučke kapetanije. U okviru tih zadaća lučke uprave izvršavaju isključive javne ovlasti koje se ne mogu prenijeti upravo zbog javne prirode upravljanja lukama i njegova jedinstva. Usto, države članice raspolažu širokom diskrecijskom ovlasti za utvrđivanje onog što treba smatrati „gospodarskim uslugama" i „negospodarskim uslugama" od općeg interesa.

41 Kao drugo, tužitelji ističu da valja utvrditi razliku između temeljnih zadaća koje su im naložene uredbom i komercijalnih lučkih usluga koje nude treće osobe. Naime, lučke uprave ne ulažu u opremu potrebnu za komercijalno upravljanje lukom, za razliku od, primjerice, upravitelja zračnih luka. Jedina je zadaća lučkih uprava na nediskriminirajući način stavljati na raspolaganje lučku infrastrukturu korisnicima kao što su poduzetnici za rukovanje ili poduzetnici za logistiku koji sami obavljaju gospodarske djelatnosti i koji mogu dalje graditi na toj temeljnoj infrastrukturi. Tužitelji u tom pogledu ustraju na razlici između upravljanja lučkim dobrom kao temeljnom infrastrukturom i njegova iskorištavanja, koji su negospodarske prirode, te upravljanja nadgradnjom i njezina iskorištavanja. Takva je razlika potvrđena Uredbom (EU) 2017/352 Europskog parlamenta i Vijeća od 15. veljače 2017. o uspostavi okvira za pružanje lučkih usluga i zajedničkih pravila o financijskoj transparentnosti luka (SL 2017., L 57, str. 1.) te Komisijinom prethodnom praksom odlučivanja. Iz sudske prakse Suda također proizlazi da stavljanje na raspolaganje javne infrastrukture na nediskriminirajući način nije gospodarska djelatnost, tim više ako, kao u ovom slučaju, stavljanje na raspolaganje te infrastrukture i komercijalno upravljanje tom infrastrukturom ne pruža isti subjekt.

42 Kao treće, tužitelji ističu nepostojanje gospodarske djelatnosti zbog prakse određivanja cijena lučkih uprava. Prema njihovu mišljenju, postojanje naknade ne podrazumijeva uvijek, *a priori*, postojanje gospodarske djelatnosti. S jedne strane, lučke uprave naplaćuju lučke pristojbe, koje čine naknadu za pravo na pristup lučkom području, prelazak preko njega, sidrenje ili boravak u njemu te za jamstvo sigurnog i učinkovitog razvoja lučkog dobra. Te se lučke pristojbe smatraju „nagradama", odnosno naknadom za uslugu koju je tijelo pružilo poreznom obvezniku. Te se pristojbe ne utvrđuju na temelju tržišnih mehanizama, u skladu s ponudom i potražnjom, nego jednostrano. One nisu posljedica trgovinskih pregovora te se njima uzimaju u obzir zakonski zahtjevi i upravni nadzor. Usto, neovisnost kojom tužitelji raspolažu pri utvrđivanju cijena lučkih pristojbi ograničena je zbog načela jednakosti, transparentnosti i proporcionalnosti, kao i upravnog nadzora kojem podliježu. S druge strane, lučke uprave naplaćuju naknade za koncesiju zbog toga što trećim osobama dodjeljuju koncesiju za korištenje općih javnih dobara, u skladu s nediskriminirajućim i transparentnim postupkom. Zemljišta za koje se daje koncesija ne dodjeljuju se automatski ponuditelju koji ponudi najvišu cijenu, nego na temelju unaprijed utvrđenih kriterija, povezanih s dodanom vrijednošću projekta i društvenom dobrobiti. Stoga cijene nisu instrument komercijalne politike, kao što to tvrdi Komisija, nego instrument kojim lučke uprave nastoje ispuniti zadaće pružanja javne usluge u korist javnog interesa.

43 Kao četvrto, tužitelji tvrde da su gospodarske djelatnosti luka sporedne prirode, tako da sve djelatnosti luka treba smatrati negospodarskima ili od općeg interesa. U tom pogledu podsjećaju da se luke ne bave komercijalnim upravljanjem lučkom infrastrukturom, nego stavljaju na raspolaganje vodne putove i bazene te dodjeljuju koncesije za zemljišta u zamjenu za lučke pristojbe i naknade za koncesiju. Stoga bi njihove djelatnosti od sekundarne važnosti trebale slijediti kvalifikaciju temeljnih djelatnosti.

44 Stoga je pogrešan Komisijin zaključak iz pobijane odluke prema kojem se lučke uprave za potrebe primjene pravila u području državnih potpora smatra poduzetnicima.

45 Komisija osporava te argumente.

46 Najprije valja podsjetiti, kao što je to Komisija učinila u uvodnoj izjavi 40. pobijane odluke, da prema ustaljenoj sudskoj praksi pojam poduzetnika obuhvaća svako tijelo koje obavlja gospodarsku djelatnost, neovisno o pravnom obliku tog tijela i načinu njegova financiranja. U tom pogledu, sve djelatnosti koje se sastoje od ponude roba i usluga na tržištu čine gospodarsku djelatnost (presuda od 12. rujna 2000., Pavlov i dr., C-180/98 do C-184/98, EU:C:2000:428, t. 74. i 75.; vidjeti također u tom smislu presude od 16. lipnja 1987., Komisija/Italija, 118/85, EU:C:1987:283, t. 7. i od 23. travnja 1991., Höfner i Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, t. 21.).

47 Osim toga, u sudskoj praksi priznato je da komercijalno upravljanje te izgradnja infrastruktura luka ili zračnih luka za potrebe takvog komercijalnog upravljanja čine gospodarske djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 78.; od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821, t. 40. do 43. i od 15. ožujka 2018., Naviera Armas/Komisija, T-108/16, EU:T:2018:145, t. 78.).

48 Komisija je u ovom slučaju u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke navela niz gospodarskih djelatnosti koje mogu obavljati luke. Prvo, luke pružaju opću uslugu svojim korisnicima (to su ponajprije brodovlasnici ili, općenito, svi operateri plovila) na način da plovilima omogućuju pristup lučkoj infrastrukturi u zamjenu za naknadu koja se općenito naziva „lučkom pristojbom”. Drugo, određene luke pružaju posebne usluge plovilima kao što su upravljanje, podizanje, održavanje ili sidrenje, isto u zamjenu za naknadu. Treće, luke u zamjenu za naknadu stavljaju određenu infrastrukturu ili određeno zemljište na raspolaganje poduzetnicima koji te prostore upotrebljavaju za vlastite potrebe ili kako bi pružali određene prethodno spomenute posebne usluge za plovila. Komisija je usto u uvodnoj izjavi 45. pobijane odluke pojasnila da činjenica da treći poduzetnici upotrebljavaju određeno lučko zemljište i infrastrukturu za pružanje usluga brodovlasnicima ili plovilima ne isključuje činjenicu da su djelatnosti upravljanja koje obavljaju lučke uprave, a koje se osobito sastoje od davanja tih zemljišta i infrastruktura u najam tim trećim poduzetnicima, djelatnosti gospodarske prirode.

49 Tužitelji su, kad su o tome upitani na raspravi, potvrdili, kao prvo, da naplaćuju naknade, koje kvalificiraju kao „lučke pristojbe”, koje se barem djelomično primaju u zamjenu za pravo na pristup plovilâ lučkoj infrastrukturi. Kao drugo, iako osporavaju da same obavljaju djelatnosti podizanja, utovara ili istovara robe, osobito s pomoću dizalica, ili pak rukovanja, ipak priznaju da obavljaju određene djelatnosti pretovara i tegljenja iza ustava. Kao treće, ne osporavaju da zemljišta stavljaju na raspolaganje trećim poduzetnicima u zamjenu za naknadu za koncesiju.

50 Stoga Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni time što je u uvodnoj izjavi 67. pobijane odluke smatrala da su aktivnosti koje obavljaju luke barem djelomično gospodarske djelatnosti.

51 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje nijednim od argumenata koje su istaknuli tužitelji ili Kraljevina Belgija.

52 Kao prvo, tužitelji tvrde da njihove aktivnosti nisu gospodarske djelatnosti jer imaju javne ovlasti i obavljaju zadaće od općeg interesa.

53 U tom pogledu valja napomenuti, kao što je to učinila Komisija u uvodnoj izjavi 47. pobijane odluke, da se u ovom slučaju ne osporava da se na luke može prenijeti izvršavanje određenih javnih ovlasti negospodarske prirode, kao što su nadzor i sigurnost pomorskog prometa ili nadzor u svrhu sprečavanja onečišćenja.

54 Međutim, činjenica da neko tijelo za izvršavanje dijela svojih djelatnosti raspolaže javnim ovlastima ne onemogućuje, sama po sebi, to da ga se kvalificira kao poduzetnika. Naime, kako bi se utvrdilo jesu li predmetne djelatnosti djelatnosti poduzetnika u smislu Ugovora, valja ispitati kakva je priroda tih djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 74. i 75. i od 12. srpnja 2012., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, t. 37.).

55 Okolnost da tužitelji mogu obavljati usluge od općeg interesa stoga nije dovoljna da ih se ne kvalificira kao „poduzetnike” ako, i u mjeri u kojoj, također obavljaju gospodarske djelatnosti, koje se sastoje od ponude robe i usluga na tržištu u zamjenu za naknadu, kao što su one koje je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke (vidjeti točku 48. ove presude).

56 Usto, valja podsjetiti, kao što je to učinila Komisija u uvodnoj izjavi 48. pobijane odluke, da, iako nacionalna nadležna tijela imaju široku diskrecijsku ovlast u pružanju, naručivanju i organiziranju usluga od općeg interesa u najvećoj mogućoj mjeri povezanih s potrebama korisnika, to ne isključuje činjenicu da te djelatnosti mogu biti gospodarske prirode. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi (vidjeti točke 46. i 54. ove presude), pojam „gospodarske djelatnosti” proizlazi iz činjeničnih elemenata, među ostalim postojanja tržišta za predmetne usluge, i ne ovisi o nacionalnom izboru ili ocjenama. Stoga sama država ili državno tijelo mogu djelovati kao poduzetnik (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

57 U tom se pogledu Kraljevina Belgija uzalud poziva na Uredbu 2017/352 kako bi dokazala da luke ne obavljaju gospodarske djelatnosti. Naime, iako je točno da se tom uredbom predviđa da države članice mogu odlučiti pružateljima lučkih usluga nametnuti obveze pružanja javnih usluga povezane s lučkim uslugama te mogu povjeriti pravo nametanja tih obveza upravljačkom tijelu luke ili nadležnom tijelu kako bi osigurale određene ciljeve javne usluge, u ovom slučaju ne postoji nikakva povezanost između predmetne mjere potpore, odnosno oslobođenja od poreza na dobit koje je odobreno lukama, i bilo kakve zadaće pružanja javne usluge. Uostalom, pobijana odluka tužitelje nipošto ne sprečava da s Flamanskom regijom sklapaju sporazume o prijenosu javnih ovlasti.

58 Nadalje, u dijelu u kojem se Kraljevina Belgija poziva na Komunikaciju Komisije (2004) 43 – Smjernice Zajednice o državnim potporama za pomorski promet (SL 2004., C 13, str. 3.) kako bi dokazala negospodarsku prirodu djelatnosti luka, valja istaknuti da se u točki 2.1. tih smjernica pojašnjava da se „ulaganja u infrastrukturu obično ne smatraju državnim potporama u smislu članka [107.] stavka 1. [UFEU-a] ako država svim predmetnim subjektima nudi slobodan i jednak pristup infrastrukturama”. Baš kao i u Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (SL 2016., C 262, str. 1.), u toj se točki stoga upućuje isključivo na potpore za ulaganje u infrastrukture, a ne na potpore u obliku oslobođenja od poreza na dobit čiji iznos ovisi izravno o ostvarenoj dobiti, kao u ovom slučaju.

59 Kraljevina Belgija također se poziva na točku 59. presude od 22. svibnja 2003., Korhonen i dr. (C-18/01, EU:C:2003:300), iz koje proizlazi da upravljanje javnim zemljištima i zgradama odgovara potrebi od općeg interesa negospodarske prirode. Međutim, valja utvrditi, kao što je to učinila Komisija u uvodnoj izjavi 60. pobijane odluke, da se ta presuda ne odnosi na pojam poduzetnika u pravu državnih potpora, nego na pitanje ispunjava li dioničko društvo, koje je osnovala jedinica lokalne samouprave te je u

njezinu vlasništvu i ona njime upravlja, potrebu od općeg interesa u smislu članka 1. točke (b) drugog stavka Direktive Vijeća 92/50/EEZ od 18. lipnja 1992. o usklađivanju postupaka za sklapanje ugovora o javnim uslugama (SL 1992., L 209, str. 1.).

60 Stoga treba odbiti prigovor koji se temelji na nepostojanju gospodarske djelatnosti zbog javnih ovlasti luka.

61 Kao drugo, tužitelji smatraju da valja razlikovati djelatnosti upravljanja luka lučkom infrastrukturom i komercijalne djelatnosti korisnika luka.

62 U tom pogledu najprije valja istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke dovoljno jasno utvrdila gospodarske djelatnosti koje obavljaju luke (vidjeti točku 48. ove presude). Kao što je to Komisija utvrdila u navedenoj uvodnoj izjavi, luke plovilima osobito omogućuju pristup lučkoj infrastrukturi u zamjenu za naknadu i stavljaju zemljišta na raspolaganje u zamjenu za naknadu. Stoga argument tužiteljâ prema kojem luke samo olakšavaju ponudu usluga trećih korisnika luka nije činjenično utemeljen.

63 Usto valja pojasniti da Komisija nije smatrala da luke u svim slučajevima same pružaju određene usluge, kao što su podizanje, rukovanje, sidrenje, pretovar ili upravljanje, plovilima koja se koriste njihovim infrastrukturama. Tako je priznala da u određenim slučajevima te usluge mogu pružati drugi poduzetnici. Komisija je u uvodnoj izjavi 45. pobijane odluke ipak smatrala da činjenica da treći poduzetnici upotrebljavaju određeno lučko zemljište i infrastrukturu za pružanje usluga brodovlasnicima ili plovilima ne isključuje činjenicu da su djelatnosti upravljanja koje obavljaju luke kao lučke uprave, a koje se osobito sastoje od davanja tih zemljišta i infrastruktura u najam tim trećim poduzetnicima, djelatnosti gospodarske prirode.

64 Što se tiče posebne situacije tužiteljâ, Komisija je na raspravi također priznala da određene posebne usluge navedene u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke tužitelji ne moraju nuditi, pri čemu to ipak nije dovoljno da bi se doveo u pitanje ostatak njezine analize (vidjeti točke 48. i 49. ove presude).

65 Naime, u tom pogledu valja podsjetiti da, u slučaju odluke koja se odnosi na program potpora, kao u ovom slučaju, Komisija može samo općenito i apstraktno proučiti obilježja predmetnog programa kako bi u obrazloženju odluke ocijenila je li taj program, zbog pravila koja predviđa, u načelu državna potpora za svoje korisnike. Stoga Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju na temelju takvog programa (vidjeti u tom smislu presude 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. 63. i od 26. studenoga 2015., Navarra de Servicios y Tecnologías/Komisija, T-487/13, neobjavljenu, EU:T:2015:899, t. 66.).

66 Prema tome, Komisija prilikom ispitivanja općih obilježja programa potpora, kao u ovom slučaju, također može općenito i apstraktno utvrditi gospodarske djelatnosti koje mogu obavljati luke, čak i ako svaka luka ne obavlja stvarno sve te djelatnosti u svim slučajevima. Ako određena luka na obavlja nijednu od gospodarskih djelatnosti koje je Komisija utvrdila u pobijanoj odluci, ona se ipak ne može kvalificirati kao poduzetnik na kojeg se primjenjuju pravila UFEU-a koja se odnose na državne potpore. Međutim, to ovdje nije slučaj s obzirom na to da tužitelji obavljaju većinu gospodarskih djelatnosti koje je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke (vidjeti točke 48. i 49. ove presude).

67 Tužitelji u potporu svojim argumentima također ističu uvodnu izjavu 43. Uredbe 2017/352, kojom se predviđa da, „[k]ada upravljačko tijelo luke koja prima javna sredstva djeluje i kao pružatelj usluge, potrebno mu je nametnuti obvezu vođenja računa za javno financirane djelatnosti koje provodi u svojstvu upravljačkog tijela luke odvojeno od računa za djelatnosti koje provodi na temelju tržišnog natjecanja kako bi se osigurali jednaki uvjeti, transparentnost kod dodjeljivanja i upotrebe javnih sredstava te kako bi se izbjeglo narušavanje tržišta". Tužitelji iz toga zaključuju da samo pružanje

lučkih usluga može podlijegati pravilima o državnim potporama, za razliku od djelatnosti upravljanja lukom. Međutim, kao što to tvrdi Komisija, činjenica da lučke usluge koje pružaju treće osobe čine gospodarske djelatnosti ne sprečava luke da i one same obavljaju gospodarske djelatnosti. Uostalom, zadnjom rečenicom navedene uvodne izjave predviđa se da bi „[u] svakom […] slučaju trebalo osigurati usklađenost s pravilima o državnim potporama".

68 Budući da se tužitelji također pozivaju na Komisijinu prethodnu praksu odlučivanja, valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Komisijina praksa odlučivanja koja se odnosi na druge predmete ne može utjecati na valjanost odluke koja se pobija, koja se može ocijeniti samo s obzirom na objektivna pravila Ugovora (presude od 16. srpnja 2014., Njemačka/Komisija, T-295/12, neobjavljena, EU:T:2014:675, t. 181. i od 9. lipnja 2016., Magic Mountain Kletterhallen i dr./Komisija, T-162/13, neobjavljena, EU:T:2016:341, t. 59.).

69 U svakom slučaju, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 41. pobijane odluke, njezina najnovija praksa odlučivanja otkriva da komercijalno iskorištavanje i izgradnja lučke infrastrukture čine gospodarske djelatnosti. Kad bi Komisija mogla izmijeniti svoju praksu odlučivanja u tom pogledu, to bi bilo u svrhu usklađivanja sa sudskom praksom Suda, osobito s presudama od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617) i od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Međutim, tužitelji smatraju da se iz presuda navedenih u točki 69. ove presude ne može zaključiti da upravljanje lučkom infrastrukturom nužno čini gospodarsku djelatnost. Stoga je, s jedne strane, situacija o kojoj je riječ u presudi od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821), različita u dijelu u kojem žalitelji ne iskorištavaju sami infrastrukturu, nego je stavljaju na raspolaganje trećim osobama. S druge strane, u presudi od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617), Opći sud kvalificirao je kao gospodarske samo djelatnosti koje se pružaju u zamjenu za komercijalnu naknadu.

71 Međutim, kao što to tvrdi Komisija, Opći sud i Sud izričito su smatrali da stavljanje na raspolaganje instalacija zračnih luka zračnim prijevoznicima u zamjenu za plaćanje naknade čini gospodarsku djelatnost (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 78. i od 12. prosinca 2000., Aéroports de Paris/Komisija, T-128/98, EU:T:2000:290, t. 121.). Međutim, nema temeljne razlike između dodjele pristupa infrastrukturi zračne luke u zamjenu za naknade zračnih luka i dodjele pristupa lučkoj infrastrukturi u zamjenu za lučke pristojbe.

72 Usto, suprotno onomu što tvrde tužitelji u tom pogledu, luke same iskorištavaju lučku infrastrukturu kad plovilima daju pristup lučkoj infrastrukturi ili daju zemljišta u zakup u zamjenu za naknadu, kao što je zračna luka Leipzig-Halle to učinila u predmetu u kojem je donesena presuda od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Stoga tužitelji pogrešno tvrde da je Komisija u pobijanoj odluci pomiješala djelatnosti luka i djelatnosti njihovih korisnika, kao i upravljanje infrastrukturom i komercijalno iskorištavanje lučke nadgradnje.

74 Kao treće, tužitelji ističu nepostojanje gospodarske djelatnosti zbog prakse određivanja cijena lučkih uprava.

75 U tom pogledu valja podsjetiti da su, prema sudskoj praksi, usluge koje se mogu kvalificirati kao gospodarske djelatnosti one koje se uobičajeno pružaju uz naknadu. Bitna značajka naknade je to što je ona ekonomska protučinidba za uslugu o kojoj je riječ (vidjeti presudu od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

76 Stoga je, suprotno onomu što tvrde tužitelji u tom pogledu, postojanje naknade itekako važan element za utvrđivanje postojanja gospodarske djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821, t. 40. i od 24. ožujka 2011., Freistaat Sachsen i Land Sachsen-Anhalt/Komisija, T-443/08 i T-455/08, EU:T:2011:117, t. 93.).

77 U tom se pogledu argumentom tužiteljâ da Cour constitutionnelle (Ustavni sud, Belgija) kvalificira lučke pristojbe kao „nagradu”, čime se isključuje uzimanje u obzir bilo koje komponente povezane s dobiti, ne pobija Komisijina teza da te pristojbe čine ekonomsku protučinidbu za pružanje usluge o kojoj je riječ.

78 Točno je da, kao što to tvrde tužitelji, prema sudskoj praksi, okolnost da se proizvod ili usluga koju pruža javni subjekt i koji su povezani s njegovim izvršavanjem javnih ovlasti pružaju u zamjenu za naknadu predviđenu zakonom koju taj subjekt ne utvrđuje ni izravno ni neizravno, nije sama po sebi dovoljna da se djelatnost koju se obavlja kvalificira kao gospodarsku djelatnost, a subjekt koji je obavlja kao poduzetnika (vidjeti presudu od 12. rujna 2013., Njemačka/Komisija, T-347/09, neobjavljenu, EU:T:2013:418, t. 30. i navedenu sudsku praksu). Međutim, takva okolnost ne može sama po sebi biti dovoljna ni za to da se predmetnu djelatnost ne kvalificira kao gospodarsku djelatnost.

79 Usto valja istaknuti, kao što je Komisija to učinila u uvodnoj izjavi 51. pobijane odluke, da su značajke cijena koje primjenjuju luke u ovom slučaju (činjenica da su javne, nediskriminirajuće itd.) slične značajkama cijena koje se primjenjuju u okviru usluga od općeg gospodarskog interesa, koje su u načelu gospodarske djelatnosti i podliježu pravu o državnim potporama. Isto tako, kod velike većine gospodarskih usluga cijene su također javne, nediskriminirajuće te ih unaprijed jednostrano utvrđuje pružatelj usluge.

80 Konačno, što se tiče argumenta prema kojem luke ne slijede komercijalnu logiku prilikom određivanja svojih cijena, nego nastoje ispuniti zadaće pružanja javne usluge, valja podsjetiti da se okolnost da se roba ili usluge nude bez namjere stjecanja dobiti ne protivi tome da subjekta koji izvršava te transakcije na tržištu treba smatrati poduzetnikom jer ta ponuda konkurira ponudi drugih gospodarskih subjekata čiji je cilj stjecanje dobiti (presude od 1. srpnja 2008., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, t. 27. i od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, t. 46.; vidjeti također u tom smislu presudu od 12. rujna 2013., Njemačka/Komisija, T-347/09, neobjavljenu, EU:T:2013:418, t. 48.).

81 Usto, puka činjenica da cijene jednostrano utvrđuju luke pod nadzorom regionalnog povjerenika za luku ne znači da potražnja nije uzeta u obzir. Upravo suprotno, kao što to Komisija napominje u uvodnoj izjavi 56. pobijane odluke, pri određivanju cijena, osobito lučkih pristojbi, luke uzimaju u obzir tržišne okolnosti. U tom smislu cijene očigledno čine važan instrument komercijalne politike koju luke primjenjuju kako bi potaknule brodovlasnike i utovarivače na upotrebu lučke infrastrukture te kako bi potaknule poduzetnike da dođu u luke kako bi razvili svoje proizvodne ili uslužne djelatnosti. Konkretno, što se tiče luka gradova Antwerpen i Zeebruges, iz bilješke br. 46. pobijane odluke proizlazi da, na temelju članka 25. stavka 3. Uredbe o politici i upravljanju morskim lukama od 2. ožujka 1999., „Flamanska vlada i lučke kapetanije razvijaju inicijative u cilju razvoja […] usklađenih cjenovnih struktura u flamanskim morskim lukama kako bi flamanskim morskim lukama zajamčile pošteno tržišno natjecanje”.

82 Nadalje, ne osporava se da lučke pristojbe i naknade za koncesiju koje naplaćuju luke pokrivaju barem većinu troškova koji nastaju za luke kad nude svoje usluge na tržištu, kao što je to Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 53. pobijane odluke. U slučaju luke grada Antwerepena ti su prihodi čak premašili ukupne kratkoročne troškove u 2015. Činjenica da se tim prihodima također mogu financirati određene negospodarske djelatnosti ne umanjuje činjenicu da su ostvareni u zamjenu za gospodarske djelatnosti kao što su stavljanje na raspolaganje lučke infrastrukture ili pristup lučkoj infrastrukturi.

83 Stoga također treba odbiti prigovor koji se temelji na nepostojanju gospodarske djelatnosti zbog prakse određivanja cijena luka.

84 Kao četvrto, tužitelji tvrde da je, čak i ako luke obavljaju gospodarske djelatnosti, riječ o djelatnostima isključivo sporedne prirode na koje se stoga ne primjenjuje članak 107. stavak 1. UFEU-a.

85 U tom pogledu valja podsjetiti da činjenica da neko tijelo za izvršavanje dijela svojih djelatnosti raspolaže javnim ovlastima ne sprečava, sama po sebi, to da ga se kvalificira kao poduzetnika u smislu prava Unije o tržišnom natjecanju zbog njegovih ostalih gospodarskih djelatnosti (presude od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 74. i od 1. srpnja 2008., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, t. 25.).

86 Točno je da, kao što to tvrde tužitelji, prema sudskoj praksi, s obzirom na to da javni subjekt obavlja gospodarsku djelatnost koju se može odvojiti od izvršavanja javnih ovlasti, taj subjekt u odnosu na tu djelatnost djeluje kao poduzetnik, dok, ako tu gospodarsku djelatnost nije moguće odvojiti od izvršavanja javnih ovlasti, djelatnosti koje obavlja taj subjekt kao cjelina ostaju povezane s izvršavanjem tih javnih ovlasti (presude od 12. srpnja 2012., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, t. 38. i od 12. rujna 2013., Njemačka/Komisija, T-347/09, neobjavljena, EU:T:2013:418, t. 29.; vidjeti također u tom smislu presudu od 26. ožujka 2009., SELEX Sistemi Integrati/Komisija, C-113/07 P, EU:C:2009:191, t. 71. do 80.).

87 Međutim, u ovom slučaju, ni tužitelji ni Kraljevina Belgija nisu podnijeli konkretne elemente kako bi dokazali da se gospodarske djelatnosti koje obavljaju luke ne mogu odvojiti od njihovih javnih ovlasti, kao što su nadzor i sigurnost pomorskog prometa ili nadzor u svrhu sprečavanja onečišćenja. Sama činjenica da može postojati gospodarska povezanost između tih djelatnosti, zbog toga što gospodarske djelatnosti luka omogućuju da se u potpunosti ili barem djelomično financiraju njihove negospodarske djelatnosti, nije dovoljna da se utvrdi neodvojivost tih djelatnosti, u smislu sudske prakse.

88 U tom pogledu također valja napomenuti da u ovom slučaju gospodarske djelatnosti luka nisu obvezne na temelju njihovih negospodarskih djelatnosti od općeg interesa i da, bez njih, te negospodarske djelatnosti ne bi nužno bile lišene korisnosti (vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, t. 41. i od 12. rujna 2013., Njemačka/Komisija, T-347/09, neobjavljenu, EU:T:2013:418, t. 41.).

89 Stoga valja utvrditi da gospodarske djelatnosti luka nisu neodvojive od njihovih negospodarskih djelatnosti od općeg interesa, u smislu sudske prakse (vidjeti točku 86. ove presude).

90 Usto, valja napomenuti da ni tužitelji ni Kraljevina Belgija nisu dokazali da su gospodarske djelatnosti luka sekundarne ili sporedne u odnosu na njihove negospodarske djelatnosti od općeg interesa.

91 Naprotiv, kao što to osobito proizlazi iz uvodnih izjava 53. i 65. pobijane odluke, lučke pristojbe i naknade za koncesiju čine izrazito veliku većinu prometa luka. U odgovoru na pisano pitanje Općeg suda, tužitelji su uostalom potvrdili da je više od 75 % njihova prihoda ostvareno na temelju triju vrsta djelatnosti, odnosno koncesija, plovidbe i tegljenja. Međutim, kao što to proizlazi iz ispitivanja drugih argumenata tužiteljâ, Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni time što je te djelatnosti u pobijanoj odluci kvalificirala kao gospodarske.

92 Stoga također treba odbiti prigovor koji se temelji na tome da gospodarske djelatnosti luka nisu sporedne prirode u odnosu na njihove negospodarske djelatnosti od općeg interesa.

Prvi dio, koji se temelji na nepostojanju tržišta na kojem lučke uprave nude svoje usluge

93 Tužitelji u okviru prvog dijela prvog tužbenog razloga tvrde da se lučke uprave ne mogu smatrati poduzetnicima zbog nepostojanja tržišta na kojem nude svoje usluge. Naime, na temelju Uredbe o politici i upravljanju morskim lukama od 2. ožujka 1999., u okviru podjele javnih upravnih ovlasti stvoren je zakoniti monopol kojim se isključuje svaka mogućnost tržišnog natjecanja time što se utvrđuje isključivi pružatelj predmetne usluge. Stoga ne postoji „tržište" u pogledu upravljanja lukama grada Antwerpena i Bruggea, što je potvrđeno u izvješću Nederlandse Mededingingsautoriteita (nizozemska agencija za tržišno natjecanje).

94 Tužitelji u tom pogledu podsjećaju da lučke uprave samo olakšavaju ponudu usluga trećih osoba, odnosno poduzetnika za pretovar ili industrijskih poduzetnika, na tržištu na kojem te treće osobe djeluju, osobito dodjelom koncesija za zemljišta, pri čemu one same ipak ne obavljaju te gospodarske djelatnosti.

95 Usto, upravljanje lukama treba razlikovati od upravljanja zračnim lukama, za koje nacionalno zakonodavstvo potvrđuje tržišno okruženje, a stoga i tržišno natjecanje u kojem se obavljaju djelatnosti upravljanja zračnom lukom.

96 Tužitelji u replici također prigovaraju Komisiji, s jedne strane, da je pogrešno zaključila da postoji tržište zato što nude svoje usluge uz naknadu i, s druge strane, da nije ispitala jesu li ostali gospodarski subjekti spremni i sposobni pružati te usluge na predmetnom tržištu, u skladu s točkom 14. Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a.

97 Komisija osporava te argumente.

98 U tom pogledu valja istaknuti da subjekt koji raspolaže zakonitim monopolom može na tržištu nuditi robu i usluge, a stoga i biti „poduzetnik" u smislu članka 107. UFEU-a. Naime, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 48. pobijane odluke, pojam gospodarske djelatnosti objektivan je pojam koji proizlazi iz činjeničnih elemenata, među ostalim postojanja tržišta za predmetne usluge, i ne ovisi o nacionalnom izboru ili ocjenama.

99 U ovom slučaju, kao što je to prethodno utvrđeno, tužitelji sami obavljaju većinu djelatnosti koje je Komisija u uvodnoj izjavi 44. pobijane odluke kvalificirala kao gospodarske (vidjeti točku 49. ove presude). Međutim, čak i da, kao što to tvrde tužitelji, imaju zakoniti monopol i da u Belgiji ne postoje privatni lučki operateri koji bi im konkurirali za te djelatnosti, valja napomenuti da, kao što je to Komisija potvrdila na raspravi, na razini Unije postoji tržišno natjecanje među različitim morskim lukama, osobito na osi Hamburg-Rotterdam-Antwerpen, kako bi se privukla plovila ili drugi pružatelji usluga, što tužitelji ne osporavaju. Tužitelji stoga pogrešno smatraju da ne postoji nikakvo tržište za te djelatnosti samo zbog toga što imaju prirodni i zakoniti monopol za njihovo obavljanje u Belgiji.

100 Tužitelji se također pozivaju na izvješće nizozemske agencije za tržišno natjecanje, iz kojeg proizlazi da ne postoji nikakvo tržišno natjecanje između upravljačkih tijela luka. Međutim, valja istaknuti da to izvješće, koje se konkretno odnosi na konkurentski položaj luke grada Rotterdama u Nizozemskoj, u okviru istrage o zlouporabi vladajućeg položaja, nije relevantno za potrebe općenitog utvrđivanja nepostojanja gospodarske djelatnosti luka. Usto, u tom se izvješću samo utvrđuje niska razina tržišnog natjecanja među lučkim upravama u pogledu određivanja cijena u lukama u Nizozemskoj, pri čemu se ipak ne zaključuje da stavljanje na raspolaganje lučke infrastrukture i dodjela industrijskih zemljišta nisu gospodarske djelatnosti.

101 Naprotiv, u sudskoj praksi priznato je da komercijalno upravljanje te izgradnja infrastruktura luka ili zračnih luka za potrebe takvog komercijalnog upravljanja čine gospodarske djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 78.;

od 19. prosinca 2012., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821, t. 40. do 43. i od 15. ožujka 2018., Naviera Armas/Komisija, T-108/16, EU:T:2018:145, t. 119.).

102 Tužitelji u tom pogledu pogrešno tvrde da upravljanje lukama treba razlikovati od upravljanja zračnim lukama. Naime, kao što to tvrdi Komisija, činjenica da se upravljanje zračnim lukama odvija na temelju koncesije ne znači da upravljanje zračnom lukom ili lukom koje obavlja javni poduzetnik ili poduzetnik koji ima javne ovlasti ne čini gospodarsku djelatnost.

103 Usto, u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. ožujka 2018., Naviera Armas/Komisija (T-108/16, EU:T:2018:145), iako je točno da je glavni cilj bio ispitati je li poduzetnik korisnik luke, koji ima isključivo pravo u njoj obavljati komercijalne djelatnosti, zbog toga korisnik državne potpore, Opći sud ipak je u točki 119. navedene presude izričito utvrdio da je djelatnost u okviru koje upravljačko tijelo luke upravlja lučkom infrastrukturom te je stavlja na raspolaganje brodarskom društvu korisniku, uz plaćanje lučkih pristojbi, itekako „gospodarska” djelatnost.

104 Konačno, tužitelji se pozivaju na točku 14. Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a kako bi utvrdili da je Komisija trebala ispitati jesu li ostali gospodarski subjekti spremni i sposobni pružati te usluge na predmetnom tržištu. Navedenom točkom predviđa se sljedeće:

„Odlukom tijela javne vlasti da se trećim stranama ne dopusti pružanje određene usluge (na primjer, zbog toga što ono želi pružati tu uslugu) ne isključuje se postojanje gospodarske djelatnosti. Usprkos takvom zatvaranju tržišta, gospodarska djelatnost može postojati ako su ostali gospodarski subjekti spremni i sposobni pružati tu uslugu na predmetnom tržištu. Općenitije, činjenica da se određena usluga pruža interno nije bitna za gospodarsku prirodu djelatnosti.”

105 Komisija je u odgovoru na repliku i na raspravi pojasnila da se tužitelji ne mogu korisno pozvati na točku 14. njezine Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a s obzirom na to da oni u ovom slučaju sami izravno pružaju određene usluge, što, u skladu s tom točkom, nije dovoljno da bi se smatralo da ne postoji nikakva gospodarska djelatnost. Naime, ne može se isključiti da bi ostali privatni poduzetnici mogli biti sposobni i spremni obavljati gospodarske djelatnosti koje obavljaju tužitelji kad bi te djelatnosti stvarno bile otvorene za tržišno natjecanje i kad ne bi bile predmet zakonitog monopola.

106 Stoga također treba odbiti prvi dio prvog tužbenog razloga.

107 S obzirom na sva ta razmatranja, valja utvrditi da Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni time što je u uvodnoj izjavi 67. pobijane odluke smatrala da su aktivnosti koje obavljaju belgijske luke barem djelomično gospodarske djelatnosti.

108 Stoga valja odbiti prvi tužbeni razlog.

Drugi i treći tužbeni razlog, koji se u biti temelje na povredi kriterija selektivnosti

109 Tužitelji se u okviru svojeg drugog i trećeg tužbenog razloga u biti pozivaju na povredu kriterija selektivnosti predviđenog u članku 107. stavku 1. UFEU-a.

110 Prije nego što se ispitaju različiti prigovori tužiteljâ i Kraljevine Belgije u okviru tih dvaju tužbenih razloga, valja podsjetiti na stajalište koje je Komisija zauzela u pobijanoj odluci kako bi zaključila da je predmetna mjera selektivna, kao i na relevantnu sudsku praksu.

Sažetak Komisijine analize o selektivnosti mjere u pobijanoj odluci

111 Komisija je u točki 5.1.4. pobijane odluke, koja se odnosi na selektivnost mjere, najprije tvrdila da se ne osporava to da belgijske luke ne plaćaju porez na dobit. Temelj tog oslobođenja od plaćanja poreza na dobit mogu biti, kako tvrde belgijska nadležna tijela, članak 180. stavak 2. zakona CIR ili članci 1. i 2. zakona CIR (uvodna izjava 81. pobijane odluke).

112 Komisija je zatim provela analizu u dvije faze, ovisno o tome čine li pravni temelj za oslobođenje belgijskih luka od plaćanja poreza na dobit članci 1. i 2. zakona CIR (u daljnjem tekstu: druga pretpostavka) ili pravni temelj za oslobođenje belgijskih luka od plaćanja poreza na dobit čini članak 180. stavak 2. zakona CIR (u daljnjem tekstu: prva pretpostavka).

113 Kao prvo, Komisija je u okviru druge pretpostavke analizirala argument belgijskih tijela prema kojem članak 180. stavak 2. zakona CIR tek povlači posljedice općih pravila iz članaka 1. i 2. zakona CIR i stoga ne čini odstupanje od referentnog sustava (uvodne izjave 82. do 91. pobijane odluke). Komisija je u tom pogledu smatrala da takvo tumačenje u biti počiva na pretpostavci prema kojoj djelatnosti koje obavljaju luke nužno isključuju mogućnost da se smatraju „društvima” za potrebe poreza na dobit (rezidentnih pravnih osoba), iako jesu „poduzetnici” u smislu članka 107. UFEU-a. Suprotno tomu, Komisija je smatrala da su luke u načelu „društva” za potrebe oporezivanja svojih prihoda zbog svojih djelatnosti i činjenice da obavljaju gospodarske djelatnosti zbog kojih se mogu smatrati „poduzetnicima” u smislu članka 107. UFEU-a (uvodne izjave 84. i 85. pobijane odluke). Usto je primijetila da je pretpostavka na kojoj počiva argument belgijskih nadležnih tijela protivna službenom komentaru zakona CIR, ostalim internim tekstovima te službenim stajalištima belgijske vlade (uvodna izjava 86. pobijane odluke).

114 Prema tome, Komisija je navela da ne dijeli mišljenje prema kojem luke čak i u slučaju brisanja članka 180. stavka 2. zakona CIR ne bi podlijegale porezu na dobit na temelju općih kriterija iz članaka 1. i 2. zakona CIR. Komisija je zbog istih razloga osporavala da pravila o porezu za pravne osobe čine referentni sustav za oporezivanje luka. U pogledu tih elemenata Komisija je smatrala da bi uobičajena primjena općih pravila belgijskog prava dovela do oporezivanja luka porezom na dobit zbog dobiti od njihovih gospodarskih djelatnosti (uvodne izjave 87. do 89. pobijane odluke).

115 Komisija je nadalje pojasnila da, čak i kad bi predmetna nacionalna pravila ili način na koji ih tumači administracija mogao dovesti do neplaćanja poreza na dobit od strane belgijskih luka, ta bi pravila dovela do diskriminacije između „poduzetnika” koji obavljaju gospodarske djelatnosti u smislu članka 107. UFEU-a. Na isti način kao i članak 180. stavak 2. zakona CIR u analizi prikazanoj u nastavku, ta pravila, odnosno belgijski sustav oporezivanja dobiti u cijelosti, izvor su prednosti dodijeljenih određenim „poduzetnicima”, odnosno lukama, iako se ti poduzetnici u pogledu dobiti koja nastaje „gospodarskim djelatnostima” nalaze u situaciji koja je usporediva sa situacijom ostalih poduzetnika (rezidentnih pravnih osoba) koji podliježu porezu na dobit u pogledu svrhe poreza na dobit rezidentnih pravnih osoba, a to je oporezivanje dobiti. Osim toga, Komisija je smatrala da luke ne poštuju „posebna načela rada zbog kojih se znatno razlikuju od ostalih gospodarskih subjekata” koji podliježu porezu na dobit. Konkretnije, prema Komisijinu mišljenju, činjenica da luke nemaju svrhu ostvarivanja dobiti nije dostatna kako bi se smatralo da se nalaze u različitoj situaciji od situacije ostalih gospodarskih subjekata koji podliježu porezu na dobit. Prema toj pretpostavci, prema njezinu mišljenju, sam belgijski sustav bio bi selektivan (uvodna izjava 90. pobijane odluke).

116 Prema tome, prema Komisijinu mišljenju, čak i kad bi članci 1. i 2. zakona CIR bili pravni temelj za neplaćanje poreza na dobit od strane belgijskih luka, to bi neplaćanje predstavljalo mjeru koja je *prima facie* selektivna u pogledu gospodarskih djelatnosti luka (uvodna izjava 91. pobijane odluke).

117 Kao drugo, Komisija je analizirala prvu pretpostavku, kojoj daje prednost, prema kojoj članak 180. stavak 2. zakona CIR čini pravni temelj za oslobođenje belgijskih luka od poreza na dobit, kao odstupanje od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 1. i 2. zakona CIR (uvodne izjave 92. do 107. pobijane odluke).

118 Komisija je u tom pogledu smatrala, kao prvo, da referentni sustav u ovom slučaju čine opća porezna pravila koja proizlaze iz članaka 1. i 2. zakona CIR, dok članak 180. stavak 2. zakona CIR čini odstupanje od tih općih poreznih pravila. Naime, člankom 1. zakona CIR za pravne osobe koje su rezidenti Belgije utvrđen je dvojni sustav oporezivanja dobiti: prema tom sustavu „društva" podliježu porezu na dobit, a „pravne osobe" osim društava podliježu porezu za pravne osobe. Članak 2. zakona CIR obuhvaća kriterije koji omogućuju definiranje „društava", a time i utvrđivanje pravnih osoba koje podliježu porezu na dobit te, sustavom eliminacije, pravnih osoba koje podliježu porezu za pravne osobe. Osim toga, člankom 179. zakona CIR potvrđeno je da su porezni obveznici koji podliježu porezu na dobit rezidentna društva. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, člankom 180. stavkom 2. zakona CIR luke se bezuvjetno oslobađa plaćanja poreza na dobit, bez primjene općih pravila podjele između poreza na dobit i poreza za pravne osobe definiranih člancima 1. i 2., odnosno ne uzimajući u obzir jesu li te luke „društva" (ili ne) (uvodne izjave 93. i 94. pobijane odluke).

119 Kao drugo, Komisija je smatrala da se tim odstupanjem od referentnog sustava uvodi razlika između gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se nastoji ostvariti referentnim poreznim sustavom nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Naime, neovisno o sustavu koji se primjenjuje (porez na dobit ili opće oporezivanje rezidentnih pravnih osoba), cilj je poreza na dobit oporezivanje dobiti; u pogledu tog cilja svi se poduzetnici nalaze u istoj činjeničnoj i pravnoj situaciji u pogledu dobiti koja nastaje njihovim gospodarskim djelatnostima. Činjenica da luke ne nastoje ostvariti dobit ili su manje usmjerene na kratkoročni povrat ulaganja ne mijenja tu ocjenu. Činjenica da belgijske luke drže i nadziru tijela javne vlasti ili da osobito obavljaju negospodarske djelatnosti, kao što su zadaće obuhvaćene obavljanjem javne ovlasti, ne podrazumijeva da se nalaze u pravno i činjenično različitoj situaciji u pogledu primjene poreza na dobit na dobit od njihovih gospodarskih djelatnosti (uvodne izjave 97. i 98. pobijane odluke).

120 Komisija je stoga zaključila da je mjera *prima facie* selektivna u pogledu gospodarskih djelatnosti luka (uvodna izjava 99. pobijane odluke).

121 Kao treće, neovisno o tome koja se pretpostavka primijeni, Komisija je provela ispitivanje mogućeg opravdanja mjere s obzirom na prirodu ili opću strukturu poreznog sustava. Najprije je podsjetila da spojivost mjere s unutarnjim pravom sama po sebi ne može biti opravdanje s obzirom na strukturu sustava ako nije dokazano da to opravdanje proizlazi iz značajki svojstvenih referentnom poreznom sustavu. Usto je napomenula da nepostojanje diskriminacije u nacionalnom pravu ne podrazumijeva nepostojanje selektivnosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 101. i 102. pobijane odluke).

122 Jednako tako, prema Komisijinu mišljenju, s obzirom na to da je odlučujući kriterij za to primjenjuje li se porez na dobit ili porez za pravne osobe činjenica bavi li se predmetni subjekt „upravljanjem" ili „poslovanjem" (vidjeti članak 2. zakona CIR), tvrdnje da su luke oslobođene plaćanja poreza na dobit jer ne raspoređuju svoju dobit nego je reinvestiraju, da slijede cilj koji premašuje njihov pojedinačni interes, da njihova statutarna svrha nije ostvarenje dobiti, da čine dio javnih vlasti te da obavljaju zadaće od općeg interesa nisu dovoljne da se opravda porezni tretman koji je povoljniji od poreznog tretmana ostalih rezidentnih društava u pogledu vodećih načela poreznog sustava. Usto, navodna činjenica da sredstva luka ne pokrivaju uvijek njihove troškove ili činjenica da se određeni troškovi koji nisu svojstveni svrsi poslovanja poduzetnika ne mogu odbiti od poreza na dobit na temelju članka 49. zakona CIR, jednako tako ne omogućuju opravdanje oslobođenja luka od poreza na dobit. Nadalje, činjenica da oslobođenje luka od poreza na dobit proizlazi iz općeg načela prava, odnosno samog belgijskog Ustava, pod pretpostavkom da je utvrđena, kao takva ne može nužno

opravdati to oslobođenje s obzirom na prirodu ili opću strukturu sustava jer moguća razmatranja koja su uzeli u obzir zakonodavac ili nacionalni sudovi mogu biti izvan granica dobrog funkcioniranja poreznog sustava ili njegovih vodećih načela (uvodne izjave 103. do 106. pobijane odluke).

123 Konačno, prema Komisijinu mišljenju, argumenti belgijskih nadležnih tijela i zainteresiranih strana koji se odnose na kriterije koji proizlaze iz nacionalne sudske prakse u svrhu ocjene je li pravna osoba „društvo" u smislu članaka 1. i 2. zakona CIR (osobito nepostojanje industrijskih i komercijalnih metoda) nisu relevantni kako bi se dokazalo opravdanje mjere intrinzičnom logikom poreznog sustava jer se njima u stvarnosti dokazuje da luke nisu „društva", u kojem bi slučaju nepostojanje oporezivanja porezom na dobit bilo selektivno zbog samog izbora kriterija koji se upotrebljavaju kako bi se utvrdile granice referentnog sustava, a ne zbog odstupanja od tog referentnog sustava koje bi eventualno bilo opravdano (uvodna izjava 107. pobijane odluke).

Pregled relevantne sudske prakse

124 Člankom 107. stavkom 1. UFEU-a predviđa se da je, „[o]sim ako je Ugovorima drukčije predviđeno, svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva […] s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama".

125 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, da bi se nacionalna mjera kvalificirala kao „državna potpora" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju se ispuniti svi sljedeći uvjeti. Prvo, mora biti riječ o intervenciji države ili intervenciji putem državnih sredstava. Drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, mora davati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, treba narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.; od 6. ožujka 2018., Komisija/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, t. 43. i od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, t. 79.).

126 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti koja je sastavni dio pojma „državne potpore" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, iz također ustaljene sudske prakse proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva utvrđivanje stavlja li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe" u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao kvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

127 Nadalje, iako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg dosega, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

128 Stoga je cilj ispitivanja selektivnosti mjere, osobito u području oporezivanja, utvrditi stavljaju li se njome „određen[i] poduzetni[ci] ili proizvodnje određene robe" u povoljniji položaj u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ili, naprotiv, čini li ona opću mjeru porezne politike koja se bez razlike primjenjuje na sve poduzetnike na nacionalnom području (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.; od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73. i od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, EU:C:2013:525, t. 18.).

129 U tom kontekstu, u svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora utvrditi, kao prvo, redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u dotičnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

130 Pojam „državne potpore” ne obuhvaća, međutim, mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

131 Ispitivanje uvjeta selektivnosti tako u načelu podrazumijeva utvrđivanje, kao prvo, referentnog okvira u kojem se nalazi predmetna mjera, pri čemu to utvrđivanje ima osobitu važnost u slučaju poreznih mjera jer se sâmo postojanje prednosti može utvrditi isključivo u odnosu na takozvano „uobičajeno” oporezivanje (vidjeti presudu od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, t. 85. i navedenu sudsku praksu).

132 Međutim, kvalifikacija poreznog sustava kao „selektivnog” ne ovisi o činjenici da je osmišljen na način da poduzetnici koji eventualno ostvaruju selektivnu prednost općenito podliježu istim poreznim opterećenjima kao i drugi poduzetnici, ali imaju koristi od pravila o odstupanjima, tako da se selektivna prednost može utvrditi kao razlika između uobičajenog poreznog opterećenja i poreznog opterećenja koje snose ti prvonavedeni poduzetnici (presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 91. i od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, t. 87.).

133 Naime, takvo razumijevanje kriterija selektivnosti pretpostavljalo bi da porezni sustav, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „selektivnog”, bude uspostavljen prema određenoj regulatornoj tehnici, što bi imalo za posljedicu da nacionalna porezna pravila otpočetka izbjegnu nadzor u području državnih potpora samo zbog toga što su nastala drukčijom regulatornom tehnikom iako pravno ili činjenično, uz prilagodbu i kombiniranje različitih poreznih pravila, proizvode iste učinke. Njime bi se tako povrijedila ustaljena sudska praksa prema kojoj članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima i ciljevima, nego ih definira ovisno o njihovim učincima i stoga neovisno o upotrijebljenim tehnikama (vidjeti presudu od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-208/16 P, neobjavljenu, EU:C:2018:506, t. 88. i navedenu sudsku praksu).

134 S obzirom na navedeno, iz iste sudske prakse usto proizlazi da, ako u svrhu utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere korištena regulatorna tehnika nije odlučujuća tako da nije uvijek nužno da ona odstupa od uobičajenog poreznog sustava, okolnost da ona ima takvu prirodu zbog korištenja te regulatorne tehnike relevantna je kada iz te tehnike proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi do njihova različitog tretmana, odnosno jedni su obuhvaćeni odstupanjem, a drugi i dalje podliježu uobičajenom poreznom sustavu, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži (presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 77.; od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija (C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, t. 90. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 33.).

135 Različite prigovore tužiteljâ i Kraljevine Belgije treba ispitati upravo s obzirom na ta razmatranja.

136 Opći sud u tom pogledu smatra da je selektivnost predmetne mjere, odnosno oslobođenja od poreza na dobit koje je odobreno lukama na temelju članka 180. stavka 2. zakona CIR, primjereno ispitati u dvije faze, kao što je to Komisija učinila u pobijanoj odluci, ovisno o tome čini li članak 180. stavak 2. zakona CIR odstupanje od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 1. i 2. zakona CIR (vidjeti točke 117. do 120. ove presude) ili pak sastavni dio referentnog okvira (vidjeti točke 113. do 116. ove presude).

Selektivnost predmetne mjere pod pretpostavkom da članak 180. stavak 2. zakona CIR čini odstupanje od referentnog okvira

– Prigovor koji se temelji na pogrešnom utvrđenju referentnog okvira

137 Tužitelji, koje podupire Kraljevina Belgija, u okviru svojeg drugog tužbenog razloga tvrde da je Komisija pogrešno zaključila da je predmetna mjera selektivna time što je smatrala, kao prvo, da porez na dobit čini referentni sustav za subjekte kao što su tužitelji i, kao drugo, da oporezivanje luka porezom za pravne osobe čini odstupanje od referentnog sustava, što dovodi do razlike u postupanju prema gospodarskim subjektima koji se, s obzirom na cilj predmetnog poreznog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

138 Stoga je, prema mišljenju tužiteljâ, oslobođenje belgijskih luka od poreza na dobit na temelju članka 180. stavka 2. zakona CIR tek obična primjena općih pravila članaka 1. i 2. zakona CIR. Tužitelji također tvrde da se u službenom komentaru zakona CIR, na koji se Komisija poziva u pobijanoj odluci, upućuje samo na to da se pravne osobe koje su bezuvjetno oslobođene od poreza na dobit na temelju članka 180. stavka 2. zakona CIR u načelu može smatrati poreznim obveznicima koji podliježu porezu na dobit. Stoga se iz tog komentara ne može zaključiti da bi brisanje članka 180. stavka 2. zakona CIR automatski dovelo do posebnog oporezivanja luka porezom na dobit. Činjenica da se oporezuje porezom za pravne osobe ne može se sama po sebi smatrati odstupanjem od referentnog okvira.

139 Prema mišljenju Kraljevine Belgije, subjekte koji podliježu porezu za pravne osobe obilježava, s jedne strane, činjenica da se ne bave ni upravljanjem ni poslovanjem koje ostvaruje profit i, s druge strane, činjenica da nastoje postići cilj koji nadilazi njihov osobni interes ili interes njihovih dioničara. Što se tiče lučkih uprava, iako one marginalno obavljaju gospodarske djelatnosti, nepostojanje svrhe ostvarivanja dobiti i opći interes njihovih zadaća opravdavaju njihovo neoporezivanje porezom na dobit. Automatskim povezivanjem gospodarske djelatnosti i poreza na dobit Komisija stoga povređuje pojam društva u belgijskom pravu, koji je obilježen svrhom ostvarivanja profita, odnosno stvaranjem izravne ili neizravne imovinske koristi za dioničare.

140 Komisija osporava te argumente.

141 U tom pogledu najprije valja istaknuti da, suprotno onomu što tvrde tužitelji, Komisija u pobijanoj odluci nije smatrala da referentni sustav čini isključivo porez na dobit, od kojeg drugi sustavi oporezivanja odstupaju. Naime, iz uvodnih izjava 83. i 93. pobijane odluke proizlazi da je Komisija smatrala da referentni sustav u ovom slučaju čine opća porezna pravila koja proizlaze iz članaka 1. i 2. zakona CIR, kojima se predviđa da „društva” podliježu porezu na dobit, dok rezidentne pravne osobe koje nisu „društva” podliježu porezu za pravne osobe. Međutim, Komisija je ispitala jesu li na temelju tih općih pravila luke u načelu obuhvaćene pojmom „društvo” iz članka 2. stavka 5. zakona CIR, tako da članak 180. stavak 2. zakona CIR treba tumačiti kao odstupanje od referentnog sustava u njihovu korist, ili su na temelju tih općih pravila prirodno obuhvaćene porezom za pravne osobe, tako da članak 180. stavak 2. zakona CIR ima isključivo deklaratoran učinak.

142 Argument tužiteljâ da je Komisija pogrešno definirala referentni sustav kao porez na dobit temelji se dakle na pogrešnom tumačenju pobijane odluke te ga stoga treba odbiti.

143 Nadalje, valja istaknuti da pristup koji zagovaraju tužitelji i Kraljevina Belgija, prema kojem članak 180. stavak 2. zakona CIR ne čini odstupanje od referentnog okvira, odgovara drugoj pretpostavci koju je Komisija ispitala u uvodnim izjavama 82. do 97. pobijane odluke kako bi utvrdila selektivnost predmetne mjere (vidjeti točke 113. do 116. ove presude).

144 Kako bi odbila taj pristup, Komisija se u biti pozvala na činjenicu da su luke u načelu „društva" za potrebe oporezivanja svojih prihoda zbog svojih djelatnosti koje su gospodarske djelatnosti. Stoga je smatrala da bi bez članka 180. stavka 2. zakona CIR luke u pravilu podlijegale porezu na dobit te je odbila ideju prema kojoj luke na temelju „uobičajene" primjene članaka 1. i 2. zakona CIR podliježu porezu za pravne osobe, a ne porezu na dobit.

145 Valja utvrditi da to rasuđivanje nije zahvaćeno nikakvom pogreškom u ocjeni.

146 Naime, u članku 1. zakona CIR porez na dobit definira se kao „porez na svu dobit rezidentnih trgovačkih društava", dok se porez za pravne osobe definira kao „porez na dobit belgijskih pravnih osoba osim društava", pri čemu se ne navode dodatna pojašnjenja.

147 Osim toga, u članku 2. stavku 5. zakona CIR koji je, kao što to Komisija priznaje u pobijanoj odluci, također dio referentnog okvira, definira se što treba smatrati „društvom" i „rezidentnim društvom". Tako je „društvo" u članku 2. stavku 5. točki (a) zakona CIR definirano kao „sva propisno osnovana društva, udruženja, ustanove ili organizacije koja imaju pravnu osobnost te ostvaruju profit od upravljanja ili poslovanja". „Rezidentno društvo" definira se u članku 2. stavku 5. točki (b) zakona CIR kao „sva društva koja u Belgiji imaju sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora i koja su obuhvaćena područjem primjene poreza na dobit".

148 Stranke su, kad su o tome upitane u okviru mjere upravljanja postupkom i na raspravi, priznale da se odlučujući kriterij za utvrđivanje treba li rezidentna pravna osoba podlijegati porezu na dobit ili porezu za pravne osobe temelji na pitanju bavi li se taj subjekt „upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit" u smislu članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR.

149 Stoga valja ispitati bave li se luke „upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit" u smislu članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR te jesu li one u načelu obuhvaćene definicijom „društva" predviđenom u navedenom članku.

150 U tom pogledu, kao što su to tužitelji objasnili u odgovoru na mjeru upravljanja postupkom, činjenica bavljenja „upravljanjem koje ostvaruje profit" odnosi se, u skladu s komentarom 179/10 belgijske porezne uprave, na „upravljanje bilo kakvim industrijskim, komercijalnim ili poljoprivrednim poduzećem", čija je dobit profesionalna dobit koja podliježe porezu na osobni dohodak ako to upravljanje provodi fizička osoba ili društvo bez pravne osobnosti. U pogledu izraza „baviti se poslovanjem koje ostvaruje profit", on istodobno obuhvaća „zanimanja koja ostvaruju profit" u smislu zanimanja čija je svrha ostvarenje profita, i zanimanja koja ostvaruju profit, no čija svrha nije ostvarenje profita, koja obuhvaćaju stalnu stručnu djelatnost, koja se sastoji od dovoljno učestalog ponavljanja industrijskih, komercijalnih ili poljoprivrednih aktivnosti kako bi ona činila „zanimanje", ili od primjene industrijskih ili komercijalnih metoda. Usto, u skladu s komentarom 182/10 zakona CIR, pravna osoba primjenjuje industrijske i komercijalne metode kada posluje s ekonomskim ciljem, organizacijom ili strategijom te upotrebljava metode upravljanja nadahnute uglavnom pojmovima troškova, prihoda i profitabilnosti.

151 Prema tome, iako se, kao što to tvrde tužitelji i Kraljevina Belgija, pojmovi „gospodarska djelatnost" i „poslovanje koje ostvaruje profit" ne preklapaju u potpunosti, luke se u ovom slučaju, s obzirom na svoje prethodno navedene djelatnosti (vidjeti točku 49. ove presude), ipak bave poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR.

152 Međutim, prema mišljenju Kraljevine Belgije, „društvo” je ponajprije obilježeno, za razliku od svih ostalih rezidentnih pravnih osoba, svrhom ostvarivanja profita. U tom se pogledu poziva na članak 1. belgijskog codea des sociétés (Zakonik o trgovačkim društvima), kojim se predviđa da se „društvo osniva ugovorom u skladu s kojim se dvije ili više osoba udružuju kako bi obavljale jednu ili više određenih djelatnosti i stvorile izravnu ili neizravnu imovinsku korist za dioničare”.

153 Međutim, valja istaknuti, kao što je to istaknula Komisija, da iz članaka 1. i 2. zakona CIR, koji čine relevantni referentni okvir u ovom slučaju, ne proizlazi da je svrha ostvarivanja profita odlučujući razlikovni kriterij u tom pogledu, s obzirom na to da se u članku 2. stavku 5. zakona CIR ne upućuje na svrhu ostvarivanja profita, nego na činjenicu bavljenja „upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit”.

154 Kad su o tome upitani u okviru mjere upravljanja postupkom, tužitelji i Kraljevina Belgija priznali su da se pojam upravljanja ili poslovanja „koje ostvaruje profit” iz članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR ne preklapa nužno s pojmom „svrha ostvarivanja dobiti”. To je tumačenje uostalom potvrđeno komentarom 179/11 belgijske porezne uprave koja tumači tu odredbu, prema kojem izraz „baviti se poslovanjem koje ostvaruje profit” obuhvaća i poslovanja koja ostvaruju profit, no čija svrha nije ostvarenje profita, koja su slična stalnoj stručnoj djelatnosti jer se sastoje od dovoljno učestalog ponavljanja industrijskih, komercijalnih ili poljoprivrednih aktivnosti kako bi činila zanimanje, ili od primjene industrijskih ili komercijalnih metoda.

155 Usto, iz uvodne izjave 103. pobijane odluke proizlazi da ostali poduzetnici jednako tako reinvestiraju svoju dobit, slijede ciljeve koji premašuju njihov pojedinačni interes ili stvaraju učinke na gospodarstvo koji premašuju njihov pojedinačni interes, a da pri tome nisu oslobođeni od poreza na dobit zbog tog razloga. Tako se u bilješci br. 83. pobijane odluke upućuje na činjenicu da su određeni međuopćinski subjekti, koji jednako tako obavljaju zadaće od općeg interesa i koji su osnovani u svrhu javnog interesa, nedavno počeli podlijegati porezu na dobit u Belgiji, što su tužitelji i Kraljevina Belgija priznali u svojim odgovorima na mjere upravljanja postupkom. Stoga valja utvrditi da obavljanje zadaća od općeg interesa, statutarna svrha koja se ne odnosi na ostvarivanje dobiti ili javni status dioničara nisu odlučujući kriteriji na kojima se temelji predmetni porezni sustav.

156 Stoga, suprotno onomu što tvrdi Kraljevina Belgija, iz same logike članaka 1. i 2. zakona CIR ne proizlazi da članak 180. stavak 2. zakona CIR nema nikakav pravni doseg i da je u potpunosti deklarativan. Naprotiv, kao što to tvrdi Komisija, iz logike tih odredbi proizlazi da rezidentna društva koja se bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit u načelu trebaju podlijegati porezu na dobit. Stoga se člankom 180. stavkom 2. zakona CIR uvodi bezuvjetno oslobođenje od poreza na dobit u korist luka koje su u njemu navedene jer se bave poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR. Prema tome, članak 180. stavak 2. zakona CIR nije sastavni dio same logike referentnog okvira niti je njome obuhvaćen, kao što to pokušavaju utvrditi tužitelji i Kraljevina Belgija, nego čini odstupanje od navedenog okvira.

157 Taj je zaključak potkrijepljen različitim dokazima koje je Komisija uvjerljivo istaknula u pobijanoj odluci i u okviru postupka pred Općim sudom, kao što su, među ostalim, službeni komentari zakona CIR koje je dala belgijska porezna uprava i službena stajališta belgijskih tijela iznesena *in tempore non suspecto*, u okviru kojih se za luke smatra da su načelno obuhvaćene definicijom izraza „društvo” predviđenom u članku 2. stavku 5. zakona CIR.

158 Stoga, kao prvo, iz uvodne izjave 86. pobijane odluke proizlazi da su, u skladu sa službenim komentarima belgijske porezne uprave, luke javni poduzetnici koji bi, u slučaju nepostojanja bezuvjetnog oslobođenja iz članka 180. stavka 2. zakona CIR, podlijegali porezu na dobit u skladu s člancima 1. i 2. zakona CIR. U komentaru 179/2, navedenom u bilješci br. 71. pobijane odluke, pojašnjava se, na primjer, da su, „iako se u načelu mogu smatrati poreznim obveznicima koji podliježu porezu na dobit, na temelju članaka 180. do 182. zakona CIR sljedeće osobe isključene iz poreza na dobit: 1. pravne osobe koje su ‚bezuvjetno’ isključene iz poreza na dobit”.

159 Kao drugo, iz uvodne izjave 86. pobijane odluke također proizlazi da je sama belgijska vlada pred belgijskim Courom constitutionnelle (Ustavni sud) ocijenila da su luke, među ostalim društvima i pravnim osobama iz članka 180. i članka 220. stavka 2. zakona CIR, zapravo pravne osobe koje obavljaju djelatnosti upravljanja ili poslovanja u smislu članka 2. zakona CIR. Usto, potpredsjednik vlade i ministar financija i vanjske trgovine pred belgijskim je Zastupničkim domom izjavio i da su luke javni poduzetnici koji bi, u slučaju nepostojanja bezuvjetnog oslobođenja iz članka 180. zakona CIR, podlijegali porezu na dobit u skladu s člancima 1., 2. i 179. zakona CIR.

160 Kao treće, iz zakona koji je belgijski savezni parlament donio 29. svibnja 2018., „Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires" (Zakon o utvrđivanju uvjeta za prijelaz na oporezivanje lučkih uprava porezom na dobit, *Moniteur Belge* od 11. lipnja 2018., str. 48409.), proizlazi da se, radi usklađivanja s pobijanom odlukom i ukidanja bezuvjetnog oslobođenja od poreza na dobit koje je odobreno lukama i koje je Komisija kvalificirala kao državnu potporu, u članku 2. tog zakona predviđa da se „članak 180. stavak 1. točka 2. [zakona CIR] stavlja izvan snage". Stoga valja utvrditi, kao što je to Komisija tvrdila na raspravi, da je, prema mišljenju belgijskog zakonodavca, obično ukidanje oslobođenja predviđenog člankom 180. stavkom 2. zakona CIR dovoljno da se luke oporezuje porezom na dobit, što podrazumijeva da će bez tog oslobođenja luke prirodno ili automatski podlijegati porezu na dobit.

161 Kao četvrto, iz teksta i logike članaka 180. do 182. zakona CIR proizlazi da se člankom 180. predviđa bezuvjetno odstupanje od poreza na dobit jer se njime, za razliku od članaka 181. i 182., neoporezivanje u njemu navedenih subjekata porezom na dobit ne podvrgava nijednom drugom uvjetu. Naime, s jedne strane, člankom 181. zakona CIR predviđa se da „[p]orezu na dobit ne podliježu neprofitne udruge i druge pravne osobe koje nemaju svrhu ostvarivanja dobiti" i koje obavljaju određene djelatnosti od općeg interesa koje su u njemu navedene, kao što su pomoć obiteljima ili obrazovanje. S druge strane, člankom 182. zakona CIR predviđa se da, „[š]to se tiče neprofitnih udruga i drugih pravnih osoba koje nemaju svrhu ostvarivanja dobiti, poslovanjem koje ostvaruje profit ne smatraju se: 1. jednokratni ili izvanredni poslovi; 2. poslovi koji uključuju ulaganje prikupljenih sredstava u izvršavanje njihove statutarne zadaće; 3. poslovi koji čine djelatnost koja uključuje samo sporedne industrijske, komercijalne ili poljoprivredne aktivnosti ili u kojoj se ne primjenjuju industrijske ili komercijalne metode". Suprotno tomu, člankom 180. zakona CIR samo se predviđa da „porezu na dobit ne podliježu" u njemu navedeni subjekti te se ne navode drugi uvjeti povezani s nepostojanjem svrhe ostvarivanja dobiti ili sporednom prirodom poslovanja koje ostvaruje profit, a koje obavljaju ti subjekti.

162 Ta se logika nalazi i u članku 220. zakona CIR, kojim se predviđa da „[p]orezu za pravne osobe podliježu: 1. država, zajednice, regije, pokrajine, aglomeracije, savezi općina, općine, javni centri za socijalnu pomoć, […] kao i javne vjerske ustanove, spasilačke službe, policijske snage te odbori za poldere i vodu; 2. pravne osobe koje, na temelju članka 180., ne podliježu porezu na dobit; 3. pravne osobe koje u Belgiji imaju sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora, koje se ne bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit ili koje ne podliježu porezu na dobit u skladu s člancima 181. i 182.". Naime, osim ako se članak 220. stavak 2. zakona CIR ne liši svakog korisnog učinka i osim ako se ne smatra da ta odredba, poput članka 180. zakona CIR, ima u potpunosti deklarativnu vrijednost, iz te odredbe također proizlazi da bi bez oslobođenja predviđenog člankom 180. stavkom 2. zakona CIR luke načelno podlijegale porezu na dobit, osim ako mogu dokazati da se ne bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit ili ako ispune druge uvjete iz članaka 181. i 182. zakona CIR.

163 Stoga, s obzirom na sva ta razmatranja, valja utvrditi da je Komisija u pobijanoj odluci pravilno smatrala da se referentni okvir za potrebe ispitivanja selektivnosti u ovom slučaju sastoji od članaka 1. i 2. zakona CIR, od kojeg članak 180. stavak 2. zakona CIR odstupa, jer se potonjom odredbom luke bezuvjetno oslobađa od poreza na dobit, čak i ako se bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. točke (a) zakona CIR.

164 Prema tome, prvi prigovor treba odbiti kao neosnovan.

– Prigovor koji se temelji na neusporedivosti luka i subjekata koji podliježu porezu na dobit

165 Tužitelji tvrde da se lučke uprave ne nalaze u istoj situaciji kao i drugi subjekti koji podliježu porezu na dobit, suprotno onomu što je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 90. pobijane odluke. One podliježu drukčijem pravnom i činjeničnom sustavu od drugih subjekata te predstavljaju proširenje javne vlasti koja obavlja zadaće javnog prava. Osim toga, lučke uprave ne mogu slobodno upotrebljavati sredstva kojima raspolažu kako bi optimizirale svoje djelatnosti, što drugi subjekti koji podliježu porezu na dobit načelno mogu činiti, kao što to čine neprofitne udruge kad se bave poslovanjem koje ostvaruje profit.

166 Prema mišljenju tužiteljâ, ono što obilježava pravne osobe koje podliježu porezu za pravne osobe jest, s jedne strane, činjenica da se ne bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit ili, s druge strane, činjenica da nastoje postići širi cilj, koji nadilazi njihov vlastiti interes ili interes njihovih dioničara. Suprotno onomu što tvrdi Komisija, pravni oblik koji imaju luke nije odlučujući te je nepostojanje svrhe ostvarivanja dobiti stoga važan element pri razlikovanju poreza na dobit i poreza za pravne osobe. Naime, društva sa socijalnom svrhom čiji cilj nije raspodjela dobiti mogu podlijegati porezu za pravne osobe.

167 Usto, tužitelji tvrde da ne primjenjuju industrijske i komercijalne metode za obavljanje svojih djelatnosti u smislu članka 182. stavka 3. zakona CIR. U tom pogledu valja uzeti u obzir da, kao prvo, većina prihoda koji ostvaruju luke nije određena načelima ponude i potražnje, kao drugo, njihove su naknade nagradne prirode te im je cilj u načelu samo pokriti trošak određenih usluga, a ne ostvariti što veću dobit, kao treće, oni ne biraju luku kojom će upravljati te isto tako ne mogu ograničiti svoje usluge na najprofitabilnije korisnike, kao četvrto, njihov se prihod ne upotrebljava nužno za povećanje njihove učinkovitosti ili vlastite uspješnosti, kao peto, njihova se ulaganja temelje na dugoročnim makroekonomskim očekivanjima, a ne samo na kratkoročnom ili srednjoročnom mikroekonomskom povratu i, kao šesto, oni su jedini nadležni za obavljanje lučkih upravnih ovlasti koje su neprenosive. Stoga se nepostojanjem svrhe ostvarivanja dobiti u kombinaciji s nepostojanjem primjene industrijskih i komercijalnih metoda opravdava to da luke podliježu porezu za pravne osobe, a ne porezu na dobit.

168 Kraljevina Belgija također tvrdi, pozivajući se na presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), da se luke, s obzirom na ciljeve svojstvene sustavu poreza na dobit, ne nalaze u situaciji koja je činjenično i pravno usporediva sa situacijom društava koja imaju svrhu ostvarivanja dobiti i koja podliježu tom porezu. U tom pogledu napominje da se nigdje u Uredbi o politici i upravljanju morskim lukama od 2. ožujka 1999. ne navodi da luke trebaju nastojati ostvariti dobit.

169 Komisija osporava te argumente.

170 U tom pogledu valja podsjetiti da, prema sudskoj praksi, u svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora utvrditi, kao prvo, redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u dotičnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.; od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.).

171 Stoga valja utvrditi može li porezno oslobođenje kao što je ono predviđeno člankom 180. stavkom 2. zakona CIR staviti određene poduzetnike u povoljniji položaj od drugih poduzetnika koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji s obzirom na cilj koji se nastoji postići zajedničkim sustavom.

172 Komisija je u tom pogledu u uvodnim izjavama 97. i 98. pobijane odluke smatrala da je, neovisno o referentnom sustavu koji se primjenjuje (porez na dobit ili opće oporezivanje rezidentnih pravnih osoba), cilj poreza na dobit oporezivanje dobiti; u pogledu tog cilja svi se poduzetnici nalaze u istoj činjeničnoj i pravnoj situaciji u pogledu dobiti koja nastaje njihovim gospodarskim djelatnostima.

173 Suprotno tomu, prema mišljenju Kraljevine Belgije, luke se ne nalaze u situaciji usporedivoj sa situacijom društava koja podliježu porezu na dobit jer, čak i ako se bave poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. zakona CIR, imaju određena posebna obilježja, kao što su činjenica da svrha njihovih djelatnosti nije ostvarivanje dobiti, njihov način rada, pravni oblik ili pak nepostojanje konkurentnosti s privatnim sektorom, zbog kojih se razlikuju od tih društava.

174 U tom pogledu valja istaknuti da se, suprotno onomu što tvrdi Komisija, ne može smatrati da luke nužno moraju imati ista obilježja kao zadruge o kojima je bila riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), kao što su načelo „primata individualnog cilja” ili pravilo „jedan čovjek, jedan glas”, kako bi se mogle razlikovati od društava koja podliježu porezu na dobit u ovom slučaju.

175 Naime, prema sudskoj praksi, na Komisiji je da utvrdi *a priori* selektivnu prirodu predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 62.), što u ovom slučaju podrazumijeva provjeru nalaze li se luke, unatoč određenim posebnim obilježjima koja su im svojstvena, u situaciji koja je činjenično i pravno usporediva sa situacijom društava koja podliježu porezu na dobit, s obzirom na ciljeve referentnog okvira.

176 Međutim, valja pojasniti da se u tu svrhu razlikovni kriterij koji je primijenjen za ocjenjivanje usporedivosti situacija luka i društava koja podliježu porezu na dobit treba temeljiti na relevantnim i dosljednim obilježjima u odnosu na ciljeve referentnog okvira (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52. do 56.).

177 Međutim, u ovom slučaju, nijedno od obilježja luka na koja se pozivaju tužitelji i Kraljevina Belgija, pod pretpostavkom njihove utvrđenosti, nije relevantno i dosljedno s obzirom na cilj poreza na dobit, koji se, kao što na to upućuje njegov naziv, sastoji od oporezivanja dobiti rezidentnih pravnih osoba i, osobito u pogledu „društava” koja se bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit, oporezivanja dobiti koja nastaje tim djelatnostima.

178 Naime, kao prvo, što se tiče činjenice da luke ne nastoje ostvariti dobit te svu svoju dobit reinvestiraju u lučku infrastrukturu radi ispunjavanja njihovih zadaća od općeg interesa, valja podsjetiti, kao što je na to podsjetila Komisija, da se ciljevi od općeg interesa na koje se ovdje poziva odnose na gospodarske djelatnosti luka, a ne na njihove negospodarske djelatnosti od općeg interesa (vidjeti točku 53. ove presude). Ti se ciljevi u biti sastoje od davanja prednosti gospodarskom razvoju i zaposlenosti tužiteljâ i Flamanske regije. Međutim, valja utvrditi, kao što je to Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 103. pobijane odluke, da ostali poduzetnici jednako tako reinvestiraju svoju dobit, slijede ciljeve koji premašuju njihov pojedinačni interes ili stvaraju učinke na gospodarstvo koji premašuju njihov pojedinačni interes, a da pri tome nisu oslobođeni od poreza na dobit zbog tih razloga, što ne osporavaju ni tužitelji ni Kraljevina Belgija.

179 Stoga, čak i ako je nepostojanje svrhe ostvarivanja dobiti temeljno obilježje luka te je razlikovni kriterij koji se temelji na tom obilježju, u kombinaciji s drugim čimbenicima kao što su oni navedeni u članku 182. zakona CIR, relevantan za utvrđivanje treba li rezidentna pravna osoba podlijegati porezu na dobit ili porezu za pravne osobe, valja utvrditi da taj kriterij za potrebe ocjene usporedivosti situacija luka i društava koja podliježu porezu na dobit nije sam po sebi relevantan i dosljedan s obzirom na cilj oporezivanja dobiti koji se nastoji postići predmetnim sustavom.

180 U tom se pogledu ni tužitelji ni Kraljevina Belgija ne mogu korisno pozvati na presudu coura d'appel de Bruxelles (Žalbeni sud u Bruxellesu, Belgija) od 21. lipnja 2006., Oxfam Magasins du monde, na koju je upućeno na raspravi i na koju je Kraljevina Belgija uputila u svojim pisanim očitovanjima. Naime, u tom je predmetu cour d'appel de Bruxelles (Žalbeni sud u Bruxellesu) utvrdio da ASBL Oxfam treba podlijegati porezu za pravne osobe jer njegove djelatnosti prodaje proizvoda s oznakom pravedne trgovine na sajmovima ili tržnicama ne čine poslovanje koje ostvaruje profit s obzirom na to da im cilj nije bio primijeniti industrijske ili komercijalne metode u smislu članka 182. stavka 3. zakona CIR.

181 Člankom 182. stavkom 3. zakona CIR predviđa se da se, „što se tiče neprofitnih udruga i drugih pravnih osoba koje nemaju svrhu ostvarivanja dobiti, poslovanjem koje ostvaruje profit ne smatraju […] 3. poslovi koji čine djelatnost koja uključuje samo sporedne industrijske, komercijalne ili poljoprivredne aktivnosti ili u kojoj se ne primjenjuju industrijske ili komercijalne metode". Tim se člankom stoga predviđaju dvije različite pretpostavke u okviru kojih se smatra da djelatnosti pravnih osoba čija svrha nije ostvarivanje dobiti ne čine poslovanje koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. zakona CIR, odnosno, s jedne strane, činjenica sporednog bavljenja industrijskim, komercijalnim ili poljoprivrednim aktivnostima i, s druge strane, činjenica da se ne primjenjuju industrijske ili komercijalne metode. Kao što je to pravilno tvrdila Komisija, predmet u kojem je donesena presuda coura d'appel de Bruxelles (Žalbeni sud u Bruxellesu) od 21. lipnja 2006., Oxfam Magasins du monde, odnosi se samo na drugu pretpostavku, odnosno pretpostavku da udruga primjenjuje industrijske ili komercijalne metode.

182 U tom pogledu valja podsjetiti da, u skladu s komentarom 182/10 zakona CIR, pravna osoba primjenjuje industrijske i komercijalne metode kada posluje s ekonomskim ciljem, organizacijom ili strategijom te upotrebljava metode upravljanja nadahnute uglavnom pojmovima troškova, prihoda i profitabilnosti.

183 Međutim, kao što je to Komisija napomenula na raspravi, za tužitelje se ne može smatrati da ne primjenjuju industrijske ili komercijalne metode u smislu članka 182. stavka 3. zakona CIR, kao što je to bio slučaj Oxfama u predmetu navedenom u točki 180. ove presude. Naime, kao što je Komisija na to podsjetila na raspravi, luke izrađuju poslovni plan, imaju strukturiranu politiku poslovanja, kao i kadrovsku službu. Čak i ako je, kao što to tvrde tužitelji, cilj nagrada koje naplaćuju samo pokriti troškove određenih usluga, pri čemu se ne predviđa nikakva profitna marža, iz samog teksta Uredbe o politici i upravljanju morskim lukama od 2. ožujka 1999., koju je Komisija navela u uvodnoj izjavi 46. pobijane odluke, proizlazi da njihove djelatnosti podrazumijevaju primjenu industrijskih ili komercijalnih metoda. Konačno, također nije očito da njihove djelatnosti uključuju samo sporedne industrijske ili komercijalne aktivnosti u smislu te odredbe, tako da nisu obuhvaćene ni prvom pretpostavkom iz članka 182. stavka 3. zakona CIR.

184 U svakom slučaju, čak i ako luke ne nastoje ostvariti dobit, oslobođenje koje im je u ovom slučaju odobreno ne temelji se na članku 182. stavku 3. zakona CIR, nego na članku 180. stavku 2. zakona CIR, pri čemu ni iz jednog elementa spisa ne proizlazi da je belgijski zakonodavac u pogledu luka proveo konkretnu procjenu uvjeta iz članka 182. stavka 3. zakona CIR. Naprotiv, iz točaka 156. do 163. ove presude proizlazi da bi bez tog oslobođenja prirodno podlijegale porezu na dobit, na temelju kriterija predviđenih člancima 1. i 2. zakona CIR.

185 Kao drugo, što se tiče razlikovnog kriterija koji se temelji na pravnom obliku ili pravnom statusu luka, valja istaknuti, s jedne strane, da, u skladu s komentarom 179/16 belgijske porezne uprave navedenim u uvodnoj izjavi 86. pobijane odluke, većina belgijskih luka, s obzirom na njihov pravni oblik (društva SA, SPRL ili samostalne općinske kapetanije), jednako tako u načelu mora podlijegati porezu na dobit jer, prema općem pravilu, obavljaju bilo kakvu industrijsku ili komercijalnu djelatnost odnosno djelatnost u cilju ostvarenja dohotka, ili oboje, a sva dobit i profit koje ostvare moraju se smatrati rezultatom te djelatnosti. S druge strane, iz uvodne izjave 103. pobijane odluke proizlazi, a da stranke to ne osporavaju, da gospodarski subjekti koji ne čine dio tijela javne vlasti (kao što su neprofitne udruge)

mogu podlijegati porezu za pravne osobe, zbog čega pripadnost javnoj sferi jednako tako nije relevantan kriterij u pogledu nacionalnih pravila. Usto, te udruge unatoč svojoj neprofitnoj statutarnoj svrsi mogu podlijegati porezu na dobit na temelju općih načela ako obavljaju djelatnost upravljanja ili ostvaruju prihod od poslovanja.

186 Osim toga, u tom pogledu valja napomenuti, kao što je to Komisija učinila u uvodnoj izjavi 98. pobijane odluke, da se, prema sudskoj praksi, porezno oslobođenje dodijeljeno s obzirom na pravni oblik poduzetnika i sektore u kojima taj poduzetnik obavlja svoju djelatnost, koje proizlazi iz cilja zakonodavca da odobri prednost tijelima koja se smatraju društveno zaslužnima, općenito smatra selektivnim (vidjeti u tom smislu presudu od 10. siječnja 2006., Cassa di Risparmio di Firenze i dr., C-222/04, EU:C:2006:8, t. 136. do 138.).

187 Kao treće, ne može se prihvatiti ni teza Kraljevine Belgije, koja je prvi put istaknuta u odgovoru na mjeru upravljanja postupkom, prema kojoj je belgijski zakonodavac, s obzirom na regulatorni okvir kojim se uređuju luke u različitim regijama zemlje, mogao legitimno smatrati da se one, na temelju svojih propisa, ne bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit i konkurira privatnom sektoru, čime bi se opravdalo njihovo oporezivanje porezom za pravne osobe u cjelini.

188 Naime, iz svih dokaza koje je Komisija iznijela tijekom upravnog postupka i pred Općim sudom proizlazi da bi, bez članka 180. stavka 2. zakona CIR, luke u načelu trebale podlijegati porezu na dobit (vidjeti točke 156. do 163. ove presude). Stoga se one, u dijelu u kojem se bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. zakona CIR, u pogledu dobiti nastale tim djelatnostima nalaze u situaciji koja je činjenično i pravno usporediva sa situacijom društava koja podliježu porezu na dobit, a oslobođenje koje im je odobreno na temelju članka 180. stavka 2. zakona CIR predstavlja različit tretman koji se u biti može kvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti sudsku praksu navedenu u točki 126. ove presude).

189 Međutim, Kraljevina Belgija u tom se pogledu poziva na presudu br. 151/2016 belgijskog Coura constitutionnelle (Ustavni sud) od 1. prosinca 2016., u kojoj se priznaje legitimnost izbora zakonodavca da luke iz članka 180. stavka 2. zakona CIR nastavi oporezivati porezom za pravne osobe. Naime, Cour constitutionnelle (Ustavni sud), pred kojim su međuopćinski subjekti koji su nedavno počeli podlijegati porezu na dobit pokrenuli postupak, u toj je presudi smatrao sljedeće:

„Za razliku od međuopćinskih subjekata te drugih suradničkih struktura i projektnih udruga koje mogu obuhvaćati široko područje djelatnosti i konkurirati privatnim poduzetnicima, određeni javni gospodarski subjekti iz članka 180. stavaka 2. do 13. [zakona CIR] obavljaju djelatnost koja ne konkurira privatnim poduzetnicima ili koja je od posebnog javnog interesa. Zakonodavac je mogao smatrati da se na njih stoga treba primijeniti poseban porezni tretman. Različit tretman ne postoji bez opravdanog razloga.”

190 Međutim, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 102. pobijane odluke, presuda belgijskog Coura constitutionnelle (Ustavni sud) br. 151/2016 od 1. prosinca 2016. ne odnosi se na oslobođenje luka od poreza na dobit s obzirom na pravo o državnim potporama, nego na ocjenu oporezivanja porezom na dobit međuopćinskih subjekata, suradničkih struktura i projektnih udruga, u pogledu načela jednakosti i nediskriminacije. Međutim, nepostojanje diskriminacije u nacionalnom pravu ne podrazumijeva nužno nepostojanje selektivnosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

191 U svakom slučaju, kad bi se posljednja teza koju zagovara Kraljevina Belgija (vidjeti točku 187. ove presude) mogla prihvatiti, to bi značilo da je belgijski porezni sustav osmišljen na način da zakonodavac može diskrecijski smatrati da određeni subjekti nisu obuhvaćeni porezom na dobit, iako su u načelu „društva” koja se bave upravljanjem ili poslovanjem koje ostvaruje profit u smislu članka 2. stavka 5. zakona CIR. Međutim, prema sudskoj praksi, ako nadležna tijela raspolažu diskrecijskom ovlasti utvrđivanja korisnika i uvjeta za dodjelu mjere na temelju kriterija koji su strani poreznom sustavu, poput održavanja zaposlenosti ili nepostojanja konkurentnosti s privatnim

sektorom, za izvršavanje te ovlasti treba stoga smatrati da stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe" u odnosu na druge koji se u odnosu na cilj tog sustava nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, EU:C:2013:525, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

192 Stoga valja zaključiti da je Komisija u uvodnim izjavama 97. do 99. pobijane odluke pravilno utvrdila da je predmetna mjera *prima facie* selektivna jer čini odstupanje od referentnog okvira, koji se sastoji od članaka 1. i 2. zakona CIR, i jer se njome uvodi razlika između luka i društava koja podliježu porezu na dobit, iako se, s obzirom na cilj tog referentnog okvira, oni nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

Selektivnost mjere pod pretpostavkom da članak 180. stavak 2. zakona CIR formalno ne čini odstupanje od referentnog okvira

193 Podredno valja ispitati drugu pretpostavku koju je Komisija primijenila u pobijanoj odluci kako bi utvrdila selektivnost predmetne mjere. U skladu s tom pretpostavkom, članci 1. i 2. zakona CIR čine pravni temelj za oslobođenje luka od poreza na dobit u smislu da članak 180. stavak 2. zakona CIR formalno ne čini odstupanje od referentnog okvira (vidjeti točke 115. i 116. ove presude).

194 U tom pogledu, čak i ako, kao što to tvrde tužitelji i Kraljevina Belgija, članak 180. stavak 2. zakona CIR ne čini odstupanje od referentnog okvira u smislu da porez za pravne osobe čini relevantni referentni okvir za subjekte kao što su tužitelji, valja istaknuti, kao što je to Komisija učinila u uvodnoj izjavi 90. pobijane odluke, da je sam belgijski sustav oporezivanja dobiti selektivan jer se njima stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike", odnosno luke, iako se oni nalaze u situaciji koja je činjenično i pravno usporediva sa situacijom ostalih poduzetnika koji podliježu porezu na dobit u pogledu oporezivanja dobiti nastale njihovim gospodarskim djelatnostima (vidjeti u tom smislu presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101. do 107. i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 76. do 79.).

195 Naime, valja podsjetiti da, prema sudskoj praksi, nije uvijek nužno da mjera odstupa od uobičajenog poreznog sustava kako bi se utvrdilo da je selektivna, čak i ako je načelno riječ o relevantnom kriteriju u tom pogledu (vidjeti sudsku praksu navedenu u točkama 132. do 134. ove presude).

196 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od nje ne znači sama po sebi da ta mjera ima selektivan karakter (presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 24.).

197 Zbog toga se, kad nije moguće utvrditi mjeru koja odstupa od uobičajenog poreznog sustava, kako bi se moglo priznati da se na temelju kriterija tog sustava koji predstavljaju poreznu osnovicu dodjeljuju selektivne pogodnosti, tim kriterijima mora moći odrediti poduzetnike korisnike na temelju njihovih posebnih svojstava kao povlaštenu kategoriju, čime se na taj način omogućuje kvalifikacija te vrste sustava kao sustava kojim se pogoduje „određenim" poduzetnicima ili proizvodnjama „određene" robe u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

198 Međutim, u ovom slučaju, kao što je to Komisija napomenula na raspravi, čak i ako članak 180. stavak 2. zakona CIR ne odstupa od referentnog okvira, koji se sastoji od članaka 1. i 2. zakona CIR, u toj se odredbi poimence navode određeni subjekti, među kojima i luke, te ih se tako bezuvjetno oslobađa od poreza na dobit, iako se, u pogledu dobiti nastale „gospodarskim djelatnostima", nalaze u

situaciji koja je usporediva sa situacijom ostalih poduzetnika (rezidentne pravne osobe) koji podliježu porezu na dobit. Luke su stoga u tim odredbama utvrđene kao povlaštena kategorija zbog njihovih posebnih obilježja i sektora djelatnosti kojem pripadaju.

199 Stoga je Komisija u uvodnim izjavama 90. i 91. pobijane odluke pravilno mogla smatrati da je, iako članci 1. i 2. čine pravni temelj za neoporezivanje luka porezom na dobit, to neoporezivanje *a priori* selektivna mjera u pogledu gospodarskih djelatnosti luka.

200 Još treba provjeriti može li se, prema sudskoj praksi navedenoj u točki 130. ove presude, predmetna mjera, iako je *prima facie* selektivna i neovisno o pretpostavci koja je u tom pogledu primijenjena u odnosu na referentni okvir, ipak opravdati prirodom ili logikom poreznog sustava kojeg je dio, kao što to tvrde tužitelji i Kraljevina Belgija.

Prigovor koji se temelji na opravdanju zbog prirode ili logike poreznog sustava

201 Tužitelji u okviru svojeg trećeg tužbenog razloga podredno tvrde da se oporezivanje lučkih uprava porezom za pravne osobe, čak i ako čini odstupanje od referentnog sustava, može opravdati prirodom i strukturom belgijskog sustava u području poreza na dobit.

202 Tužitelji ističu da ukupna koherentnost belgijskog poreznog sustava podrazumijeva da javna tijela ne podliježu porezu na dobit trgovačkih društava, a to je porez na dobit. Pravne osobe navedene u članku 180. zakona CIR, među kojima se nalaze i belgijske luke, ne podliježu porezu na dobit u dijelu u kojem ne nastoje ostvariti dobit i predstavljaju proširenje državne vlasti. Usto, ne posluju s ciljem ostvarenja što veće dobiti, već eventualne viškove moraju reinvestirati u javnu infrastrukturu. Stoga su lučke uprave sasvim logično obuhvaćene porezom za pravne osobe, a ne porezom na dobit.

203 Konačno, prema mišljenju tužiteljâ, oporezivanje lučkih uprava porezom na dobit imalo bi štetne i diskriminirajuće posljedice s obzirom na to da bi se time neproporcionalno povećalo porezno opterećenje lučkih uprava. Naime, zbog oporezivanja porezom na dobit, luke bi mogle odbiti samo troškove svojstvene društvenoj djelatnosti i namijenjene stjecanju ili očuvanju oporezivih prihoda. Stoga se troškovi koje bi luke snosile zbog razloga od općeg interesa ne bi mogli odbiti na temelju članka 49. zakona CIR te bi se dodali računovodstvenoj dobiti kao „nepriznati rashodi”. Usto, postoji opasnost da se takvi troškovi oporezuju kao „iznimne ili besplatne pogodnosti” u smislu članka 26. zakona CIR. Stoga bi oporezivanje lučkih uprava porezom na dobit dovelo do diskriminacije jer bi se naložilo jednako postupanje prema subjektima koji se nalaze u različitim situacijama.

204 Kraljevina Belgija također ističe da se, čak i ako se člankom 180. stavkom 2. zakona CIR uvodi odstupanje u korist belgijskih lučkih uprava, što ona oštro osporava, to odstupanje može opravdati prirodom i općom strukturom belgijskog sustava poreza na dobit. Naime, logika belgijskog sustava poreza na dobit temelji se na razlici između trgovačkih poduzeća čija je svrha ostvarivanje dobiti i subjekata koji posluju u općem javnom interesu. Neoporezivanje porezom na dobit lučkih uprava, koje su subjekti javnog prava koji ispunjavaju zadaće od općeg interesa koje su nekoć bile povjerene lokalnim tijelima, jednostavna je primjena tog načela.

205 Komisija osporava te argumente.

206 U tom pogledu valja napomenuti da se argumenti koje je Kraljevina Belgija iznijela u okviru tog prigovora uvelike podudaraju s argumentima koji su ispitani u okviru prigovora koji se temelji na neusporedivosti luka s poduzetnicima koji podliježu porezu na dobit (vidjeti točke 173. do 190. ove presude).

207 Međutim, treba podsjetiti da, prema sudskoj praksi, mjera koja čini iznimku od primjene općeg poreznog sustava doista može biti opravdana prirodom i općom strukturom poreznog sustava ako država članica o kojoj je riječ može dokazati da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava. U tom pogledu treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom poreznom režimu i koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama svojstvenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva (presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 81.; od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 69. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 48.).

208 Stoga, iako je Sud u svojoj sudskoj praksi priznao da ciljevi svojstveni predmetnom općem poreznom sustavu, kao što su oni koji se odnose na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili na sprečavanje zlouporabe, mogu opravdati *a priori* selektivan porezni sustav (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, EU:C:2004:252, t. 74. do 76.; od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. do 76. i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 50. do 53.), dosljedno je odbijao priznati da ciljevi koji nisu svojstveni poreznom sustavu, kao što su želja da se zadrži međunarodna konkurentnost ili očuvaju radna mjesta u određenim sektorima, ili pak odobri prednost društveno zaslužnim tijelima, mogu opravdati *a priori* selektivnu mjeru te je stoga izuzeti iz područja primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 17. lipnja 1999., Belgija/Komisija, C-75/97, EU:C:1999:311, t. 37. do 39.; od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, t. 54. i od 10. siječnja 2006., Cassa di Risparmio di Firenze i dr., C-222/04, EU:C:2006:8, t. 136. do 138.).

209 Međutim, valja utvrditi da pojmovi općeg interesa, nepostojanja svrhe ostvarivanja dobiti, kao i javne ili privatne prirode predmetnih subjekata u ovom slučaju nisu povezani s prirodom i logikom belgijskog sustava poreza na dobit, koji se u biti temelji, što se tiče razlike između poreza na dobit i poreza za pravne osobe, na definiciji izraza „društvo” kako je utvrđena u članku 2. stavku 5. zakona CIR (vidjeti točku 148. ove presude).

210 Stoga Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni time što je u uvodnoj izjavi 103. pobijane odluke smatrala da, s obzirom na to da je odlučujući kriterij za to primjenjuje li se porez na dobit ili porez za pravne osobe činjenica bavi li se predmetni subjekt „upravljanjem” ili „poslovanjem koje ostvaruje profit” (vidjeti članak 2. zakona CIR), tvrdnje da su luke oslobođene plaćanja poreza na dobit jer ne raspoređuju svoju dobit nego je reinvestiraju, da slijede cilj koji premašuje njihov pojedinačni interes, da njihova statutarna svrha nije ostvarenje dobiti, da čine dio javnih vlasti te da obavljaju zadaće od općeg interesa nisu dovoljne da se opravda porezni tretman koji je povoljniji od poreznog tretmana ostalih rezidentnih društava u pogledu vodećih načela poreznog sustava.

211 U svakom slučaju, čak i ako bi ciljevi na koje se poziva Kraljevina Belgija mogli proizlaziti iz prirode ili logike poreznog sustava, valja utvrditi da se u ovom slučaju ne nastoje dosljedno postići predmetnom mjerom (vidjeti u tom smislu presude od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 88. i od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 73. i 74.).

212 Naime, kao što je to Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 103. pobijane odluke, ostali poduzetnici jednako tako reinvestiraju svoju dobit, slijede ciljeve koji premašuju njihov pojedinačni interes ili stvaraju učinke na gospodarstvo koji premašuju njihov pojedinačni interes, a da pri tome nisu oslobođeni od poreza na dobit zbog tih razloga. Suprotno tomu, gospodarski subjekti koji ne čine dio tijela javne vlasti, kao što su neprofitne udruge, mogu podlijegati porezu za pravne osobe pod uvjetom da poštuju opće načelo utvrđeno člankom 2. zakona CIR, zbog čega pripadnost javnoj sferi jednako tako nije važan kriterij u pogledu nacionalnih pravila.

213 Konačno, što se tiče argumenta tužiteljâ prema kojem njihovo oporezivanje porezom na dobit ima štetne i diskriminirajuće posljedice (vidjeti točku 203. ove presude), valja napomenuti, kao što je to Komisija učinila u uvodnoj izjavi 105. pobijane odluke, da oslobođenje od poreza na dobit koje je odobreno lukama nije povezano s činjenicom da su one u financijski nepovoljnom položaju zbog članka 49. zakona CIR jer se predmetno oslobođenje odnosi na svu ostvarenu dobit i nije ograničeno na dobit nastalu uslijed mogućeg nepostojanja mogućnosti odbitka određenih troškova u skladu s člankom 49. zakona CIR. Prema tome, oslobođenje predviđeno člankom 180. stavkom 2. zakona CIR nije opravdano vodećim načelom belgijskog poreznog sustava, čak i pod pretpostavkom da članak 49. zakona CIR čini takvo vodeće načelo.

214 S obzirom na ta razmatranja, Komisija nije počinila pogrešku u ocjeni time što je u pobijanoj odluci smatrala da se lukama oslobođenjem od poreza na dobit koje im je odobreno dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

215 Stoga valja odbiti drugi i treći tužbeni razlog.

Četvrti tužbeni razlog, koji se, još podrednije, temelji na zahtjevu za prijelazno razdoblje

216 Još podrednije, tužitelji od Općeg suda zahtijevaju da odobri prijelazno razdoblje do trenutka kada Komisija dovrši istragu o poreznim sustavima za različite luke u Uniji, koje u svakom slučaju iznosi punih godinu dana, kako bi se mogli prilagoditi novoj situaciji. Naime, u predmetu koji se odnosi na oporezivanje luka u Nizozemskoj, Komisija je zakonodavcu i nizozemskim lukama odobrila punih godinu dana za prilagodbu novoj situaciji. Osim toga, postoje naznake prema kojima slične mjere postoje i u drugim državama članicama, tako da različit tretman štetno utječe na ravnopravne uvjete tržišnog natjecanja i povećava nejednakost među lukama različitih država članica.

217 Kao prvo, Kraljevina Belgija tvrdi da je Komisija, time što je određene istrage selektivno provela samo u određenim državama članicama, tako dodijelila konkurentsku prednost lučkim upravama Unije koje ne podliježu nijednom obliku ili podliježu drugim oblicima oporezivanja i koje nisu predmet nijedne istrage. Kao drugo, Kraljevina Belgija, pozivajući se na praktične mogućnosti prilagodbe belgijskog poreznog zakonodavstva i nizozemski primjer, smatra da Komisija nije osigurala ravnopravne uvjete tržišnog natjecanja time što je odbila odobriti prijelazno razdoblje kako bi omogućila tu prilagodbu.

218 Komisija osporava te argumente.

219 Najprije valja utvrditi da tužitelji u okviru tog tužbenog razloga od Općeg suda zahtijevaju da odobri prijelazno razdoblje, a ne da poništi pobijanu odluku zbog nedostatka kojim je ona zahvaćena. Međutim, valja podsjetiti, kao što je na to podsjetila Komisija, da Opći sud nije nadležan za izdavanje naloga institucijama Unije ili za to da ih zamjenjuje u okviru kontrole zakonitosti koju provodi (vidjeti u tom smislu presude od 22. travnja 2016., Italija i Eurallumina/Komisija, T-60/06 RENV II i T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, t. 43. i od 12. svibnja 2016., Hamr - Sport/Komisija, T-693/14, neobjavljenu, EU:T:2016:292, t. 91.).

220 Međutim, tužitelji u replici tvrde da se granice nadzora Općeg suda ne protive tomu da se Komisijina odluka poništi zbog toga što se njome ne predviđa odgovarajuća privremena mjera. Za takav se tužbeni razlog stoga može smatrati da se u biti temelji na povredi načela jednakog postupanja, koji bi na temelju toga trebao dovesti do poništenja pobijane odluke zbog toga što u navedenu odluku nije uključeno prijelazno razdoblje koje bi Kraljevini Belgiji omogućilo da belgijske luke ne oporezuje porezom na dobit sve dok Komisija ne dovrši svoju istragu o poreznim sustavima različitih luka u svim državama članicama Unije.

221 U tom pogledu, kao prvo, u dijelu u kojem se čini da tužitelji tvrde da je Komisija trebala odobriti prijelazno razdoblje od jedne godine, baš kao što je to učinila u svojoj Odluci (EU) 2016/634 od 21. siječnja 2016. o mjeri potpore SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 i ex CP 115/2004) koju je provela Nizozemska — Oslobođenje od poreza na dobit za javna poduzeća (SL 2016., L 113, str. 148.), valja utvrditi da iz izreke te odluke ne proizlazi da je Komisija odobrila prijelazno razdoblje Kraljevini Nizozemskoj. Naprotiv, člankom 2. te odluke predviđa se da „Nizozemska uklanja oslobođenje od poreza na dobit za morske luke iz članka 1. u roku od dva mjeseca od datuma obavijesti o ovoj Odluci i tako izmijenjeni sustav poreza na dobit primjenjuje najkasnije s učinkom od porezne godine koja slijedi nakon donošenja ove Odluke”. Obveze koje su na temelju te odluke naložene Kraljevini Nizozemskoj stoga su slične onima naloženima Kraljevini Belgiji na temelju članka 2. pobijane odluke u ovom slučaju (vidjeti točku 22. ove presude), pri čemu se u tom pogledu ne može utvrditi nejednako postupanje.

222 Kao drugo, u dijelu u kojem se čini da tužitelji također tvrde da je Komisija trebala čekati dovršetak svoje istrage o oporezivanju luka u svim državama članicama Unije kako ne bi dodatno narušila tržišno natjecanje, valja utvrditi da je Opći sud sličan argument ispitao i odbio u presudi od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija (T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317).

223 U toj presudi, donesenoj nakon što su određene nizozemske luke podnijele tužbu protiv Odluke 2016/634 (vidjeti točku 221. ove presude), Opći sud odbio je argument tužiteljâ koji se temeljio na povredi načela jednakog postupanja, pri čemu je najprije podsjetio da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, poštovanje načela jednakog postupanja mora pomiriti s poštovanjem načela zakonitosti, što podrazumijeva da se nitko ne može u svoju korist pozvati na nezakonitost počinjenu u korist trećega (vidjeti presudu od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija, T-160/16, neobjavljenu, EU:T:2018:317, t. 116. i navedenu sudsku praksu).

224 Stoga se tužitelji ne mogu, kako bi dobili poništenje pobijane odluke, pozvati na činjenicu da Komisija nije istodobno od drugih država članica zatražila ukidanje potpora odobrenih njihovim lukama (vidjeti u tom smislu presudu od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija, T-160/16, neobjavljenu, EU:T:2018:317, t. 117.).

225 U svakom slučaju, valja istaknuti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, poštovanje načela jednakog postupanja ili nediskriminacije zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način i da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano. Također prema ustaljenoj sudskoj praksi, povreda načela jednakog postupanja kao posljedica različitog postupanja pretpostavlja da su predmetne situacije usporedive s obzirom na sve elemente koji ih obilježavaju (vidjeti presudu od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija, T-160/16, neobjavljenu, EU:T:2018:317, t. 119. i navedenu sudsku praksu).

226 Međutim, u ovom slučaju postoje razlike koje se odnose, s jedne strane, na fazu napretka različitih postupaka u pogledu poreznih sustava država članica i, s druge strane, na porezna zakonodavstva primjenjiva na luke u različitim državama članicama. Takve razlike mogu biti objektivni razlozi kojima se opravdava to što je Komisija donijela pobijanu odluku i naložila da se oslobođenje koje je odobreno belgijskim lukama u ovom slučaju ukine prije dovršetka njezine istrage o oporezivanju luka u svim državama članicama Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija, T-160/16, neobjavljenu, EU:T:2018:317, t. 120. do 130.).

227 Usto, kad bi se prihvatila argumentacija tužiteljâ, Komisija bi trebala čekati završetak svih svojih istraga u pogledu svih država članica koje dodjeljuju potpore svojim lukama kako bi donijela svoje konačne odluke i naložila ukidanje navedenih potpora, na štetu država članica koje ne dodjeljuju potpore svojim lukama (vidjeti u tom smislu presudu od 31. svibnja 2018., Groningen Seaports i dr./Komisija, T-160/16, neobjavljenu, EU:T:2018:317, t. 132.).

228 Konačno, valja utvrditi da argumente Kraljevine Belgije u potporu tužiteljima treba shvatiti na isti način kao i argumente navedene u točkama 219. do 227. ove presude. Međutim, čak i ako bi se za argumente koje je iznijela Kraljevina Belgija moglo smatrati da se temelje na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a u pogledu pojmova narušavanja tržišnog natjecanja i utjecaja na trgovinu među državama članicama zbog nepostojanja ravnopravnih uvjeta tržišnog natjecanja u Uniji, valja napomenuti, kao što je to učinila Komisija, da takav razlog tužitelji nisu istaknuli i da je on stoga novi, nedopušten tužbeni razlog. Naime, valja podsjetiti da, unatoč tomu što se članak 40. četvrti stavak Statuta Suda, koji se u postupku pred Općim sudom primjenjuje na temelju članka 53. prvog stavka navedenog statuta i članka 142. stavka 3. Poslovnika, ne protivi tomu da intervenijent iznese argumente koji su novi ili različiti u odnosu na argumente stranke koju podupire, kako se njegova intervencija ne bi ograničila na ponavljanje argumenata iznesenih u tužbi, ne može se prihvatiti da na temelju tih odredbi istakne nove razloge i tako izmijeni odnosno izobliči predmet spora kako je definiran u tužbi (vidjeti presudu od 12. prosinca 2006., SELEX Sistemi Integrati/Komisija, T-155/04, EU:T:2006:387, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

229 Stoga četvrti tužbeni razlog također treba odbiti, kao i tužbu u cijelosti.

Troškovi

230 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.

231 Osim toga, u skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove.

232 Budući da tužitelji nisu uspjeli u postupku, valja im naložiti snošenje troškova postupka u skladu sa zahtjevom Komisije, osim troškova Kraljevine Belgije, koja će snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (šesto prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

1. **Tužba se odbija.**

2. **Havenbedrijf Antwerpen NV i Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV snose, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije.**

3. **Kraljevina Belgija snosi vlastite troškove.**

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 20. rujna 2019.

Potpisi

Sadržaj

Okolnosti spora 2

Pravni okvir 2

Upravni postupak i pobijana odluka 5

Postupak i zahtjevi stranaka 7

Pravo 8

Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članaka 107. i 296. UFEU-a zbog kvalifikacije lučkih uprava kao poduzetnika 8

Drugi dio, koji se temelji na negospodarskoj prirodi djelatnosti belgijskih luka 9

Prvi dio, koji se temelji na nepostojanju tržišta na kojem lučke uprave nude svoje usluge 16

Drugi i treći tužbeni razlog, koji se u biti temelje na povredi kriterija selektivnosti 17

Sažetak Komisijine analize o selektivnosti mjere u pobijanoj odluci 18

Pregled relevantne sudske prakse 20

Selektivnost predmetne mjere pod pretpostavkom da članak 180. stavak 2. zakona CIR čini odstupanje od referentnog okvira 22

– Prigovor koji se temelji na pogrešnom utvrđenju referentnog okvira 22

– Prigovor koji se temelji na neusporedivosti luka i subjekata koji podliježu porezu na dobit 26

Selektivnost mjere pod pretpostavkom da članak 180. stavak 2. zakona CIR formalno ne čini odstupanje od referentnog okvira 30

Prigovor koji se temelji na opravdanju zbog prirode ili logike poreznog sustava 31

Četvrti tužbeni razlog, koji se, još podrednije, temelji na zahtjevu za prijelazno razdoblje 33

Troškovi 35