Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (šesti razširjeni senat)

z dne 20. septembra 2019*

„Državne pomoči – Shema oprostitve davka od dohodkov družb, ki jo je Belgija izvedla v korist svojih pristanišč – Sklep o razglasitvi sheme pomoči za nezdružljivo z notranjim trgom – Pojem gospodarske dejavnosti – Storitve splošnega gospodarskega pomena – Negospodarske dejavnosti – Ločljivost – Selektivnost – Zahteva po prehodnem obdobju“

V zadevi T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV s sedežem v Antwerpnu (Belgija),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV s sedežem v Zeebruggeju (Belgija),

ki ju zastopajo P. Wytinck, W. Panis in I. Letten, odvetniki,

tožeči stranki,

ob intervenciji

Kraljevine Belgije, ki jo zastopajo J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck in C. Pochet, agenti, skupaj z A. Lepièceom in H. Baeyensom, odvetnikoma,

intervenientka,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata B. Stromsky in S. Noë, agenta,

tožena stranka,

zaradi predloga na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2017/2115 z dne 27. julija 2017 o shemi pomoči št. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E), ki jo je odobrila Belgija – Obdavčitev pristanišč v Belgiji (UL 2017, L 332, str. 1),

SPLOŠNO SODIŠČE (šesti razširjeni senat),

v sestavi G. Berardis (poročevalec), predsednik, I. Labucka, sodnica, D. Spielmann, Z. Csehi, sodnika, in O. Spineanu-Matei, sodnica,

sodni tajnik: L. Ramette, administrator,

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 4. februarja 2019

* Jezik postopka: nizozemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

Dejansko stanje

Pravni okvir

1 V Belgiji so pravila o obdavčitvi dohodkov kodificirana v code des impôts sur les revenus de 1992 (zakonik o davkih od dohodkov iz leta 1992).

2 Člen 1 zakonika o davkih od dohodkov, kakor je bil spremenjen in posodobljen 27. julija 2017 (v nadaljevanju: CIR), določa:

(1) Kot davek od dohodkov se določijo:

1. davek od celotnega dohodka prebivalcev kraljevine, ki se imenuje davek od dohodkov fizičnih oseb;

2. davek od celotnega dohodka družb rezidentk, ki se imenuje davek od dohodkov družb;

3. davek od dohodkov belgijskih pravnih oseb, ki niso družbe, ki se imenuje davek od dohodkov pravnih oseb;

4. davek od dohodkov nerezidentov, ki se imenuje davek od dohodkov nerezidentov.

(2) Davki se poberejo z odtegljajem v okviru omejitev in pod pogoji iz naslova VI, prvo poglavje.“

3 Upoštevni deli člena 2 CIR določajo:

„(1) Za uporabo tega zakonika, posebnih zakonskih določb o davkih od dohodkov in odlokov, sprejetih za njihovo izvajanje, imajo naslednji izrazi pomen, opredeljen v tem členu.

[…]

5. Družbe

Izraz:

(a) ‚družba‘ pomeni vsako družbo, združenje, ustanovo ali kakršno koli organizacijo, ki je zakonito ustanovljena, ki ima pravno osebnost in ki opravlja dejavnost ali posle, ki so pridobitni.

Organizacije belgijskega prava s pravno osebnostjo, za katere se za uporabo davkov od dohodkov šteje, da nimajo pravne osebnosti, se ne obravnavajo kot družbe;

(b) ‚družba rezidentka‘ pomeni vsako družbo, ki ima v Belgiji statutarni sedež, glavni kraj poslovanja oziroma sedež vodstva ali uprave in ki ni izključena s področja uporabe davka od dohodkov družb;

[…]“

4 Člen 179 CIR določa:

„Za plačilo davka od dohodkov družb so zavezani družbe rezidentke in subjekti za financiranje pokojnin iz člena 8 loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle [zakon z dne 27. oktobra 2006 o nadzoru institucij za poklicno pokojninsko zavarovanje].“

5 Člen 180 CIR določa:

„Za plačilo davka od dohodkov družb niso zavezani:

1. medobčinska združenja, strukture za sodelovanje, projektna združenja, avtonomne komunalne službe in združenja iz drugega odstavka, ki v okviru svoje glavne dejavnosti:

   – upravljajo bolnišnico, kot je opredeljena v členu 2 loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins [usklajeni zakon z dne 10. julija 2008 o bolnišnicah in drugih zdravstvenih ustanovah], ali

   – upravljajo ustanovo, ki nudi pomoč žrtvam vojne, invalidom, starejšim, zaščitenim mladoletnikom ali revnim;

2. delniška družba ‚Waterwegen en Zeekanaal‘, delniška družba ‚De Scheepvaart‘, zadruga z omejeno odgovornostjo Port autonome du Centre et de l’Ouest, Compagnie des installations maritimes de Bruges [družba za pomorske objekte Brugge, Belgija], pristanišče Bruselj, avtonomna komunalna pristaniška služba Ostende, delniški družbi javnega prava Havenbedrijf Antwerpen in Havenbedrijf Gent ter avtonomna pristanišča Liège, Charleroi in Namur;

3. Office national du ducroire [nacionalni urad za zavarovanja *del credere*, Belgija];

4. Compagnie belge pour le financement de l’industrie [belgijska družba za financiranje industrije, Belgija];

5. [razveljavljeno];

5a. Fonds de participation [javni sklad za financiranje podjetništva, Belgija], Fonds de participation – Flandre [javni sklad za financiranje podjetništva – Flamska, Belgija], Fonds de participation – Wallonie [javni sklad za financiranje podjetništva – Valonija, Belgija] in Fonds de participation – Bruxelles [javni sklad za financiranje podjetništva – Bruselj, Belgija];

6. Société régionale wallonne de transport public de personnes [valonska regionalna družba za javni potniški promet, Belgija] in izvajalske družbe, povezane z njo;

7. Société des transports flamande [flamska družba za promet, Belgija] in avtonomne izvajalske enote znotraj nje;

8. Société des transports intercommunaux de Bruxelles [družba za medobčinski promet Bruselj, Belgija];

9. družbe za čiščenje voda, urejene z zakonom z dne 26. marca 1971;

10. [razveljavljeno];

11. družba javnega prava s socialnim namenom Coopération technique belge;

12. delniška družba javnega prava Infrabel;

13. družba javnega prava s socialnim namenom Apetra.“

6 Člen 181 CIR določa:

„Za plačilo davka od dohodkov družb prav tako niso zavezani nepridobitna združenja in druge pravne osebe brez pridobitnega namena:

1. katerih izključni ali glavni cilj so preučevanje, zaščita in razvoj poklicnih ali medpoklicnih interesov njihovih članov;

2. ki so podaljšanje ali izhajajo iz pravnih oseb iz točke 1, kadar je njihov izključni ali glavni cilj bodisi v imenu in za račun njihovih povezanih oseb izpolniti vse ali del obveznosti ali formalnosti, ki so tem naložene zaradi zaposlitve osebja ali na podlagi davčne ali socialne zakonodaje, bodisi njihovim povezanim osebam nuditi pomoč pri izpolnitvi teh obveznosti ali formalnosti;

3. ki so na podlagi socialne zakonodaje odgovorni za zbiranje, združevanje, vrednotenje ali razdeljevanje sredstev, namenjenih dodelitvi ugodnosti, določenih s to zakonodajo;

4. katerih izključni ali glavni cilj je zagotavljanje ali podpiranje izobraževanja;

5. katerih izključni ali glavni cilj je organiziranje sejmov ali razstav;

6. ki so jih pristojni organi skupnosti pooblastili kot službo za pomoč družinam in starejšim;

7. ki so pooblaščeni za uporabo člena 145(1), prvi pododstavek, točke 1(b), (d), (e) in od (h) do (l), 2 in 3, ali bi bili pooblaščeni zanjo, če bi bodisi za to zaprosili bodisi bi izpolnjevali vse pogoje, ki veljajo za pooblastitev, razen pogoja, da je glede na primer njihova dejavnost nacionalne narave ali da imajo območje vpliva, ki obsega eno od skupnosti ali regij ali vso državo;

8. ki so ustanovljeni na podlagi loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations [zakon z dne 27. junija 1921 o nepridobitnih združenjih, mednarodnih nepridobitnih združenjih in fundacijah], če opravljajo izključno dejavnost izdaje potrdil v smislu loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales [zakon z dne 15. julija 1998 o izdaji potrdil o vrednostnih papirjih, ki jih izdajo gospodarske družbe] in če so potrdila, ki jih izdajo, izenačena z vrednostnimi papirji, na katere se nanašajo, za uporabo zakonika o davkih od dohodkov iz leta 1992 v skladu s členom 13(1), prvi pododstavek, tega zakona.“

7 Člen 182 CIR določa:

„V okviru nepridobitnih združenj in drugih pravnih oseb brez pridobitnega namena se za pridobitne posle ne štejejo:

1. enkratne ali izjemne transakcije;

2. transakcije, ki obsegajo vlaganje sredstev, zbranih pri izpolnjevanju njihove statutarne naloge;

3. transakcije, ki pomenijo aktivnost, ki zgolj pomožno vključuje industrijske, trgovinske ali kmetijske posle ali pri kateri se ne izvajajo industrijske ali trgovinske metode.“

8 Člen 185(1) CIR posebej v zvezi z osnovo davka od dohodkov družb (v nadaljevanju: DDD) določa, da so družbe obdavčene od skupnega zneska njihovega dobička, vključno z izplačanimi dividendami.

9 Člen 220 CIR določa:

„Za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb so zavezani:

1. država, skupnosti, regije, province, aglomeracije, zveze občin, občine, javni centri za socialno pomoč […], pa tudi javne kulturne ustanove, reševalna območja, policijska območja ter polderji in uprave za vode;

2. pravne osebe, ki v skladu s členom 180 niso zavezane za plačilo davka od dohodkov družb;

3. pravne osebe, ki imajo v Belgiji statutarni sedež, glavni kraj poslovanja oziroma sedež vodstva ali uprave in ki ne opravljajo dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni ali ki niso zavezane za plačilo davka od dohodkov družb v skladu s členoma 181 in 182.“

10 Člen 221 CIR določa:

„Pravne osebe, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, se obdavčijo samo za:

1. katastrski dohodek od njihovih nepremičnin v Belgiji, če ta katastrski dohodek ni oproščen davka na nepremičnine v skladu s členom 253 ali posebnimi zakonskimi določbami;

2. dohodke in prihodke iz kapitala in premičnin […]“

Upravni postopek in izpodbijani sklep

11 Službe Evropske komisije so 3. julija 2013 vsem državam članicam poslale vprašalnik o delovanju in obdavčitvi njihovih pristanišč, da bi dobile celoten vpogled v to in da bi se razjasnil položaj pristanišč glede pravil Evropske unije o državni pomoči. Nato so si službe Komisije in belgijski organi izmenjali več dopisov v zvezi s tem vprašanjem.

12 Komisija je z dopisom z dne 9. julija 2014 na podlagi člena 17 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339) belgijske organe obvestila o svoji predhodni oceni, da oprostitev DDD, določena za nekatera belgijska pristanišča, pomeni državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, in da ta pomoč pomeni obstoječo pomoč v smislu člena 1(b) navedene uredbe. 23. septembra 2014 je potekal sestanek z belgijskimi organi. Région wallonne (Valonska regija) in pristanišče Bruselj sta predložila vsak svoje pripombe v dopisih z dne 30. septembra 2014, Vlaams gewest (Flamska regija) pa je svoje pripombe predložila v dopisu z dne 1. oktobra 2014.

13 Komisija je z dopisom z dne 1. junija 2015 Kraljevino Belgijo obvestila, da se je seznanila z vsemi argumenti, ki jih je ta predložila, in da še vedno meni, da oprostitev DDD v korist več pristanišč pomeni pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, če – in v kolikšni meri – ta pristanišča opravljajo gospodarske dejavnosti. Zoper navedeni dopis je bila vložena tožba, ki je bila s sklepom z dne 9. marca 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest in drugi/Komisija (T-438/15, EU:T:2016:142), zavržena kot nedopustna.

14 Komisija je v dopisu z dne 21. januarja 2016 potrdila svoje stališče ter belgijskim organom v skladu s členom 108(1) PDEU in členom 22 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU (UL 2015, L 248, str. 9) predlagala primerne ukrepe v obliki odprave oprostitve DDD, določene za belgijska pristanišča, če ta opravljajo gospodarske dejavnosti.

15 Belgijski organi so bili pozvani, naj zakonodajo spremenijo v roku desetih mesecev, sprememba pa se je morala začeti uporabljati najpozneje za dohodke, ustvarjene z gospodarskimi dejavnostmi od začetka davčnega leta 2017. Belgijski organi so bili pozvani, naj Komisijo v dveh mesecih po datumu prejema predloga za primerne ukrepe pisno obvestijo, da Belgija v skladu s členom 23(1) Uredbe 2015/1589 brezpogojno in nedvoumno sprejema te ukrepe v celoti. Zoper navedeni predlog za primerne ukrepe je bila vložena tožba, ki je bila s sklepom z dne 27. oktobra 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest in drugi/Komisija (T-116/16, neobjavljen, EU:T:2016:656), zavržena kot nedopustna.

16 Belgijski organi so v dopisu z dne 21. marca 2016 Komisiji predložili pripombe o predlaganih primernih ukrepih. Zaradi teh pripomb je Komisija v dopisu z dne 8. julija 2016 na podlagi člena 23(2) Uredbe 2015/1589 (UL 2016, C 302, str. 5) odločila, da začne postopek iz člena 108(2) PDEU.

17 Komisija je zainteresirane strani pozvala, naj predložijo pripombe o zadevnem ukrepu. 24. avgusta 2016 je bil organiziran sestanek s predstavniki nekaterih belgijskih pristanišč, na katera se ukrep nanaša. Kraljevina Belgija je svoje pripombe glede ministre fédéral des Finances (zvezni minister za finance, Belgija) predložila v dopisu z dne 9. septembra 2016, glede Valonske regije in valonskih pristanišč pa v dopisu z dne 16. septembra 2016. Komisiji so pripombe predložile te zainteresirane strani: skupina Sea Invest, uporabnica pristanišč Antwerpen (Belgija), Gent (Belgija) in Zeebrugge (Belgija), pristanišče Rotterdam (Nizozemska) v imenu petih nizozemskih javnih pomorskih pristanišč, pristanišče Bruselj, Vlaamse Havencommissie (flamska pristaniška komisija, Belgija) ter pristanišči Antwerpen in Zeebrugge.

18 Komisija je te pripombe posredovala Kraljevini Belgiji in ji dala možnost, da nanje odgovori, kar je ta storila z dopisom z dne 14. novembra 2016. Sestanek med belgijskimi organi in Komisijo je bil organiziran 19. decembra 2016, na njem pa so bile Komisiji predložene dodatne pripombe. 10. januarja 2017 je bil organiziran še en sestanek med zveznimi in regionalnimi belgijskimi organi, nekaterimi upravičenci ukrepa in Komisijo.

19 Potem ko je preučila pripombe, ki so jih predložile Kraljevina Belgija in zainteresirane strani, je Komisija 27. julija 2017 sprejela Sklep (EU) 2017/2115 o shemi pomoči št. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E), ki jo je odobrila Belgija – Obdavčitev pristanišč v Belgiji (UL 2017, L 332, str. 1; v nadaljevanju: izpodbijani sklep).

20 Komisija je v skladu z izpodbijanim sklepom ugotovila, da, prvič, dejavnosti belgijskih pristanišč iz člena 180, točka 2, CIR vsaj delno pomenijo gospodarske dejavnosti, tako da je treba ta pristanišča opredeliti kot podjetja, ker opravljajo take dejavnosti (točke od 40 do 67 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Drugič, Komisija je navedla, da so pristanišča zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO), in ne za plačilo DDD, kot določa člen 180, točka 2, CIR, imajo prednost v smislu člena 107(1) PDEU, ki je enaka razliki med DDD, ki bi ga pristanišča morala plačati za svoje gospodarske dejavnosti, in delom DDPO, ki se lahko pripiše tem gospodarskim dejavnostim (točke od 68 do 73 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Tretjič, Komisija je menila, da zadevni ukrep pomeni prenos državnih sredstev v smislu člena 107(1) PDEU (točke od 74 do 77 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Četrtič, presodila je, da je ukrep selektiven (točke od 78 do 107 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Petič, menila je, da zadevni ukrep krepi položaj upravičencev v mednarodni trgovini, zato lahko vpliva na trgovino znotraj Unije in izkrivlja konkurenco (točke od 108 do 115 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Sklenila je, da davčna oprostitev, ki jo določa člen 180, točka 2, CIR za belgijska pristanišča, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, če oproščeni dohodki izhajajo iz gospodarskih dejavnosti pristanišč (točka 116 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nazadnje je ugotovila, da zadevnega ukrepa pomoči ni mogoče razglasiti za združljivega z notranjim trgom ne na podlagi člena 93 PDEU ne na podlagi člena 106(2) PDEU (točke od 117 do 120 obrazložitve izpodbijanega sklepa), in zavrnila odobritev prehodnega obdobja za izvajanje tega sklepa (točke od 124 do 130 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

21 Člen 1 izpodbijanega sklepa določa:

„Oprostitev davka od dohodkov družb v korist belgijskih pristanišč iz člena 180[, točka 2,] CIR je obstoječa shema državne pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgom.“

22 Člen 2 izpodbijanega sklepa določa:

„1. Belgija mora odpraviti oprostitev davka od dohodkov družb iz člena 1 in za subjekte, v korist katerih se uporablja ta oprostitev, uvesti davek od dohodkov družb.

2. Ukrep, s katerim bo Belgija izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz odstavka 1, mora biti sprejet do konca koledarskega leta, ki teče na dan uradnega obvestila o tem sklepu. Ta ukrep se mora začeti uporabljati najpozneje za dohodke, ustvarjene z gospodarskimi dejavnostmi, z začetkom davčnega leta, ki sledi njegovemu sprejetju.“

Postopek in predlogi strank

23 Tožeči stranki, Havenbedrijf Antwerpen NV (pristanišče Antwerpen) in Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (družba za pomorske objekte Brugge, Belgija), ki sta obe omenjeni v členu 180, točka 2, CIR, sta 9. oktobra 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili to tožbo.

24 Kraljevina Belgija in Flamska regija sta 19. oziroma 23. januarja 2018 z ločenima vlogama v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili predloga za intervencijo v tem postopku v podporo predlogom tožečih strank.

25 Predsednik šestega senata Splošnega sodišča je z odločbo z dne 15. marca 2018 dovolil intervencijo Kraljevine Belgije. Kraljevina Belgija je intervencijsko vlogo vložila 22. maja 2018, stranke pa so stališča glede te vloge vložile v za to določenih rokih.

26 Predsednik šestega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 25. oktobra 2018, Havenbedrijf Antwerpen in Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Komisija (T-696/17, neobjavljen, EU:T:2018:736), zavrnil predlog za intervencijo, ki ga je vložila Flamska regija.

27 Splošno sodišče je z odločbo z dne 7. novembra 2018 odločilo, da v skladu s členom 28 svojega poslovnika zadevo dodeli šestemu razširjenemu senatu.

28 Splošno sodišče (šesti razširjeni senat) je na predlog sodnika poročevalca odločilo, da začne ustni del postopka, in je v okviru ukrepov procesnega vodstva iz člena 89 Poslovnika strankam postavilo nekatera pisna vprašanja, na katera so te odgovorile v za to določenem roku.

29 Stranke so svoje navedbe in odgovore na vprašanja Splošnega sodišča podale na obravnavi 4. februarja 2019.

30 Ker je bil eden od članov šestega razširjenega senata zadržan, je predsednik Splošnega sodišča na podlagi člena 17(2) Poslovnika za dopolnitev senata določil drugega sodnika.

31 Tožeči stranki ob podpori Kraljevine Belgije Splošnemu sodišču predlagata, naj:

– ugotovi dopustnost tožbe;

– izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– podredno, določi prehodno obdobje, ki bo trajalo, dokler Komisija ne konča preiskave davčnih ureditev za pristanišča različnih držav članic Unije in v vsakem primeru eno polno leto;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

32 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne;

– tožečima strankama naloži plačilo stroškov, Kraljevini Belgiji pa, naj nosi stroške svoje intervencije.

Pravo

33 Tožeči stranki v utemeljitev tožbe navajata štiri tožbene razloge. Prvič, Komisija naj bi kršila člena 107 in 296 PDEU s tem, da je pristaniške organe opredelila kot podjetja. Drugič, Komisija naj bi kršila člen 107 PDEU s tem, da je menila, da je oprostitev DDD selektiven ukrep. Tretjič, podredno, Komisija naj bi kršila člen 107 PDEU s tem, da je menila, da odstopanje od referenčnega sistema ni upravičeno zaradi narave in sistematike belgijskega davčnega sistema na področju davkov od dohodkov. Četrtič, še bolj podredno, tožeči stranki Splošnemu sodišču predlagata, naj jima odobri prehodno obdobje, ki bo trajalo, dokler Komisija ne konča preiskave davčnih ureditev za različna pristanišča v Uniji in v vsakem primeru eno leto.

Prvi tožbeni razlog: kršitev členov 107 in 296 PDEU zaradi opredelitve pristaniških organov kot podjetij

34 Prvi tožbeni razlog je v delu, v katerem se nanaša na kršitev člena 107 PDEU, razdeljen na dva dela. V okviru prvega dela tožeči stranki trdita, da trg, na katerem bi ponujali svoje storitve, ne obstaja. Z drugim delom zatrjujeta, da njune dejavnosti nimajo gospodarske narave.

35 Po mnenju Splošnega sodišča je treba najprej preučiti drugi del, nato pa prvega.

36 Vendar je treba v uvodu prvi tožbeni razlog takoj zavrniti v delu, v katerem se nanaša na kršitev člena 296 PDEU zaradi neobstoja obrazložitve izpodbijanega sklepa glede opredelitve pristanišč kot „podjetij“ v smislu člena 107 PDEU.

37 V zvezi s tem je treba namreč spomniti, da je v skladu s sodno prakso tožbeni razlog, ki izhaja iz kršitve člena 296 PDEU, drugačen tožbeni razlog kot tisti, ki izhaja iz neutemeljenosti izpodbijanega sklepa. Medtem ko prvi, ki zajema neobstoj ali nezadostnost obrazložitve, spada med bistvene kršitve postopka v smislu člena 263 PDEU in je razlog javnega reda, na katerega mora paziti sodišče Unije, spada drugi, ki se nanaša na vsebinsko zakonitost odločitve, med kršitve pravnega pravila, ki se nanaša na uporabo Pogodbe, v smislu istega člena 263 PDEU, in ga lahko sodišče Unije obravnava, samo če ga navaja tožeča stranka. Obveznost obrazložitve je zato vprašanje, ki se razlikuje od vprašanja utemeljenosti obrazložitve (glej v tem smislu sodbi z dne 2. aprila 1998, Komisija/Sytraval in Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, točka 67, in z dne 15. junija 2005, Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, točka 52).

38 V obravnavanem primeru pa je treba poleg tega, da tožeči stranki v tožbi nikakor nista podkrepili očitka v zvezi z domnevno kršitvijo člena 296 PDEU, ugotoviti, da je izpodbijani sklep zadostno obrazložen, saj je Komisija vprašanju opredelitve pristanišč kot „podjetij“, ki opravljajo gospodarske dejavnosti, namenila nič manj kot 28 točk obrazložitve tega sklepa (glej točke od 40 do 67

obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega iz preučitve različnih očitkov, ki jih navajata tožeči stranki, v nadaljevanju izhaja, da jima je izpodbijani sklep omogočil seznanitev z utemeljitvijo ukrepa, sprejetega v zvezi z njima, Splošnemu sodišču pa izvedbo nadzora.

39 Zato je treba prvi tožbeni razlog v delu, v katerem se nanaša na kršitev člena 296 PDEU, zavrniti.

Drugi del: negospodarska narava dejavnosti belgijskih pristanišč

40 V okviru drugega dela tožeči stranki, prvič, ob opiranju na Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (odlok o politiki in upravljanju pomorskih pristanišč) z dne 2. marca 2019 (*Belgish Staatsblad* z dne 8. aprila 1999) opozarjata, da so njune glavne funkcije predvsem negospodarske naloge splošnega pomena, kot so upravno upravljanje javnega in zasebnega pristaniškega prostora, storitve okoljskih inšpekcijskih pregledov ali storitve pristaniške kapitanije. V okviru teh nalog naj bi pristaniški organi izvajali izključne prerogative javne oblasti, ki jih ni mogoče prenesti ravno zaradi javne narave upravljanja pristanišč in enotnosti tega upravljanja. Poleg tega naj bi imele države članice široko polje proste presoje za določitev tega, kar je treba razumeti z „gospodarskimi storitvami“ in „negospodarskimi storitvami“ splošnega pomena.

41 Drugič, tožeči stranki trdita, da je treba razlikovati med glavnimi nalogami, ki so jima naložene z odlokom, in komercialnimi pristaniškimi storitvami, ki jih ponujajo tretje osebe. Pristaniški organi naj namreč ne bi vlagali v opremo, potrebno za komercialno upravljanje pristanišča, v nasprotju z upravljavci letališč, na primer. Edina naloga pristaniških organov naj bi bilo nediskriminatorno dajanje pristaniške infrastrukture na voljo uporabnikom, kot so podjetja za ravnanje s tovorom ali logistična podjetja, ki opravljajo gospodarske dejavnosti in bodo lahko nato nadgradila to osnovno infrastrukturo. Tožeči stranki v zvezi s tem vztrajata pri razlikovanju med upravljanjem in uporabo pristaniškega prostora kot osnovne infrastrukture, ki naj bi bila negospodarske narave, ter upravljanjem in uporabo nadgradnje. Tako razlikovanje naj bi potrjevali Uredba (EU) 2017/352 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. februarja 2017 o vzpostavitvi okvira za izvajanje pristaniških storitev in skupnih pravil o finančni preglednosti pristanišč (UL 2017, L 57, str. 1) ter prejšnja praksa odločanja Komisije. Tudi iz sodne prakse Sodišča naj bi izhajalo, da nediskriminatorno dajanje infrastrukture v javni lasti na voljo ne pomeni gospodarske dejavnosti, zlasti če dajanja na voljo in komercialnega upravljanja ne izvaja isti subjekt, kot v obravnavnem primeru.

42 Tretjič, tožeči stranki zatrjujeta neobstoj gospodarske dejavnosti zaradi prakse oblikovanja cen pristaniških organov. Po njunih navedbah obstoj plačila ne pomeni vedno že vnaprej, da obstaja gospodarska dejavnost. Po eni strani naj bi pristaniški organi pobirali pristaniške pristojbine, s katerimi se plačujeta pravica do dostopa do pristaniškega območja, plovbe skozenj in do priveza in zasidranja v njem ter jamstvo za varen in učinkovit razvoj pristaniškega prostora. Te pristaniške pristojbine naj bi se štele za „nadomestilo“, to je za plačilo za storitev, ki jo organ opravi za dolžnika. Te pristojbine naj ne bi bile določene na podlagi tržnih mehanizmov, v skladu s ponudbo in povpraševanjem, temveč enostransko. Navedene pristojbine naj ne bi bile rezultat poslovnih pogajanj in v njih naj bi bili upoštevani zakonske zahteve in upravni nadzor. Poleg tega naj bi bila avtonomija, ki jo imata tožeči stranki pri določanju tarif pristaniških pristojbin, omejena zaradi načel enakosti, preglednosti in sorazmernosti ter zaradi upravnega nadzora, katerega predmet sta. Po drugi strani naj bi pristaniški organi pobirali koncesijske dajatve, v zameno za katere se tretjim osebam podeli koncesija na javnem dobrem po nediskriminatornem in preglednem postopku. Zemljišča, za katera se podeljuje koncesija, naj ne bi bila samodejno dodeljena tistemu, ki ponudi največ, temveč naj bi se dodeljevala na podlagi vnaprej določenih meril, povezanih z dodano vrednostjo projekta ali družbeno blaginjo. Zato naj tarife ne bi bile orodje poslovne politike, kot trdi Komisija, temveč naj bi bile orodje za uresničevanje nalog javne službe pristaniških organov za zagotavljanje splošnega interesa.

43 Četrtič, tožeči stranki navajata, da so gospodarske dejavnosti pristanišč pomožne, tako da je treba vse dejavnosti pristanišč šteti za negospodarske dejavnosti oziroma dejavnosti splošnega pomena. V zvezi s tem opozarjata, da se pristanišča ne ukvarjajo s komercialnim upravljanjem pristaniške infrastrukture, temveč z dajanjem plovnih poti in dokov na voljo ter s podeljevanjem koncesij za zemljišča v zameno za pristaniške pristojbine in koncesijske dajatve. Torej naj bi bilo treba pri opredelitvi njihovih dejavnosti drugotnega pomena slediti opredelitvi glavnih dejavnosti.

44 Zato naj bi Komisija v izpodbijanem sklepu napačno ugotovila, da pristaniški organi v smislu uporabe pravil o državni pomoči podjetja.

45 Komisija izpodbija te trditve.

46 Najprej je treba enako kot Komisija v točki 40 obrazložitve izpodbijanega sklepa spomniti, da v skladu s sodno prakso pojem podjetja zajema vse subjekte, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, ne glede na pravni status tega subjekta in način njegovega financiranja. V zvezi s tem je gospodarska dejavnost vsaka dejavnost, ki obsega ponujanje blaga ali storitev na določenem trgu (sodba z dne 12. septembra 2000, Pavlov in drugi, od C-180/98 do C-184/98, EU:C:2000:428, točki 74 in 75; glej v tem smislu tudi sodbi z dne 16. junija 1987, Komisija/Italija, 118/85, EU:C:1987:283, točka 7, in z dne 23. aprila 1991, Höfner in Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, točka 21).

47 Poleg tega je bilo v sodni praksi priznano, da komercialno upravljanje in gradnja pristaniške ali letališke infrastrukture zaradi takega komercialnega upravljanja pomenita gospodarski dejavnosti (glej v tem smislu sodbe z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, točka 78; z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821, točke od 40 do 43, in z dne 15. marca 2018, Naviera Armas/Komisija, T-108/16, EU:T:2018:145, točka 78).

48 V obravnavanem primeru je Komisija v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa naštela niz gospodarskih dejavnosti, ki jih lahko opravljajo pristanišča. Prvič, pristanišča svojim uporabnikom (večinoma ladjarjem, splošneje pa vsem upravljavcem plovil) zagotavljajo splošne storitve s tem, da plovilom za plačilo, na splošno imenovano „pristaniška pristojbina“, omogočajo dostop do pristaniške infrastrukture. Drugič, nekatera pristanišča plovilom zagotavljajo posebne storitve, kot so pilotaža, dviganje, ravnanje s tovorom, privezovanje, in sicer tudi za plačilo. Tretjič, pristanišča za plačilo dajejo določeno infrastrukturo ali nekatera zemljišča na voljo podjetjem, ki te prostore uporabljajo za lastne potrebe ali da plovilom zagotavljajo nekatere posebne, zgoraj omenjene storitve. Komisija je poleg tega v točki 45 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da dejstvo, da tretja podjetja uporabljajo nekatera pristaniška zemljišča in infrastrukturo za ponujanje storitev ladjarjem ali plovilom, ne izključuje tega, da so dejavnosti upravljanja, ki jih izvajajo pristaniški organi in ki med drugim vključujejo oddajanje teh zemljišč in infrastrukture tem tretjim podjetjem v najem, prav tako gospodarske narave.

49 Ko jima je bilo na obravnavi postavljeno vprašanje o tem, sta tožeči stranki potrdili, prvič, da pobirata dajatve, opredeljene kot „pristaniške pristojbine“, ki se vsaj delno pobirajo v zameno za pravico plovil do dostopa do pristaniške infrastrukture. Drugič, čeprav prerekata, da sami opravljata dejavnosti dviganja, natovarjanja ali raztovarjanja blaga med drugim z žerjavi ali tudi ravnanja s tovorom, vseeno priznavata, da opravljata nekatere dejavnosti pretovarjanja in vleke za zapornicami. Tretjič, ne prerekata, da dajeta zemljišča na voljo tretjim podjetjem v zameno za koncesijske dajatve.

50 Zato je Komisija v točki 67 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne da bi storila napako pri presoji, presodila, da so dejavnosti, ki jih opravljajo pristanišča, vsaj delno gospodarske dejavnosti.

51 Te ugotovitve ni mogoče ovreči z nobeno od trditev, ki jih navajajo tožeči stranki ali Kraljevina Belgija.

52 Na prvem mestu tožeči stranki navajata, da njune dejavnosti niso gospodarske dejavnosti, ker imata prerogative javne oblasti in so jima zaupane naloge splošnega pomena.

53 V zvezi s tem je treba po zgledu Komisije iz točke 47 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotoviti, da se v obravnavanem primeru ne izpodbija, da se lahko na pristanišča prenese izvajanje nekaterih prerogativ javne oblasti negospodarske narave, kot so nadzor in varnost pomorskega prometa ali nadzor onesnaževanja.

54 Vendar okoliščina, da subjekt za opravljanje dela svojih dejavnosti razpolaga s prerogativami javne oblasti, sama po sebi ne preprečuje njegove opredelitve kot podjetja. Za ugotovitev, ali gre pri zadevnih dejavnostih za dejavnosti podjetja v smislu Pogodbe, je treba namreč raziskati, kakšna je narava teh dejavnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, točki 74 in 75, in z dne 12. julija 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, točka 37).

55 Okoliščina, da so tožečima strankama lahko zaupane storitve splošnega pomena, zato ne zadostuje, da bi bili izvzeti iz opredelitve kot „podjetje“, če – in v kolikšni meri – opravljata tudi gospodarske dejavnosti, ki obsegajo ponujanje blaga in storitev na trgu za plačilo, kot so te, ki jih je Komisija opredelila v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa (glej točko 48 zgoraj).

56 Poleg tega je treba enako kot Komisija v točki 48 obrazložitve izpodbijanega sklepa spomniti, da imajo nacionalni organi sicer široko polje proste presoje pri zagotavljanju, naročanju in organiziranju storitev splošnega pomena, in sicer čim bolj v skladu s potrebami uporabnikov, vendar to ne izključuje možnosti, da imajo navedene dejavnosti gospodarsko naravo. V skladu z ustaljeno sodno prakso (glej točki 46 in 54 zgoraj) namreč pojem „gospodarska dejavnost“ izhaja iz dejstev, med drugim obstoja trga za zadevne storitve, in ni odvisen od nacionalne izbire ali ocene. Tako lahko država sama ali državni subjekt ravna kot podjetje (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, točka 35 in navedena sodna praksa).

57 V zvezi s tem se Kraljevina Belgija zaman sklicuje na Uredbo 2017/352, da bi dokazala, da pristanišča ne opravljajo gospodarskih dejavnosti. Čeprav namreč drži, da ta uredba določa, da se lahko države članice odločijo uvesti obveznosti javne službe v zvezi s pristaniškimi storitvami za izvajalce pristaniških storitev in lahko prenesejo pravico za uvedbo takšnih obveznosti na upravni organ pristanišča ali pristojni organ, da se zagotovijo nekateri cilji javne službe, v obravnavanem primeru ni nobene povezave med zadevnim ukrepom pomoči – in sicer oprostitvijo DDD, do katere so upravičena pristanišča – in kakršno koli nalogo javne službe. Z izpodbijanim sklepom se tožečima strankama tudi nikakor ne preprečuje, da s Flamsko regijo sklepata pogodbe o prenosu pooblastil javne službe.

58 Dalje, ker se Kraljevina Belgija sklicuje na Sporočilo Komisije (2004) 43 – Smernice Skupnosti o državni pomoči za pomorski promet (UL 2004, C 13, str. 3), da bi dokazala negospodarsko naravo dejavnosti pristanišč, je treba navesti, da je v točki 2.1 teh smernic pojasnjeno, da se „[n]aložbe v infrastrukturo […] običajno ne štejejo za državno pomoč v smislu člena [107(1) PDEU], če država zagotavlja prost dostop do infrastrukture, ki je enak za vse zadevne subjekte“. Tako kot Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe DEU (UL 2016, C 262, str. 1) se navedena točka torej sklicuje samo na pomoč za naložbe v infrastrukturo, in ne na pomoč v obliki oprostitve DDD, katere višina je neposredno odvisna od ustvarjenega dobička, kot v obravnavanem primeru.

59 Kraljevina Belgija se sklicuje tudi na točko 59 sodbe z dne 22. maja 2003, Korhonen in drugi (C-18/01, EU:C:2003:300), iz katere naj bi izhajalo, da upravljanje zemljišč in zgradb v javni lasti zadovoljuje negospodarsko potrebo v splošno korist. Vseeno je treba enako kot Komisija v točki 60 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotoviti, da se navedena sodba ne nanaša na pojem podjetja v pravu državnih pomoči, temveč na vprašanje, ali delniška družba, ki jo je ustanovila ozemeljska skupnost ter je v njeni

lasti in jo ta upravlja, zadovoljuje potrebo v splošno korist v smislu člena 1, točka (b), drugi odstavek, Direktive Sveta 92/50/EGS z dne 18. junija 1992 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil storitev (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 1, str. 322).

60 Zato je treba očitek v zvezi z neobstojem gospodarske dejavnosti zaradi prerogativ javne oblasti pristanišč zavrniti.

61 Na drugem mestu tožeči stranki menita, da je treba razlikovati med dejavnostmi upravljanja pristaniške infrastrukture, ki jih opravljajo pristanišča, in komercialnimi dejavnostmi uporabnikov pristanišč.

62 V zvezi s tem je treba najprej navesti, da je Komisija v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa dovolj jasno opredelila gospodarske dejavnosti, ki jih opravljajo pristanišča (glej točko 48 zgoraj). Kot je Komisija ugotovila v navedeni točki obrazložitve, pristanišča med drugim za plačilo omogočajo plovilom dostop do pristaniške infrastrukture in za plačilo dajejo na voljo zemljišča. Zato trditev tožečih strank, da pristanišča zgolj omogočajo ponujanje storitev s strani tretjih uporabnikov pristanišč, ni podprta z dejstvi.

63 Poleg tega je treba pojasniti, da Komisija ni menila, da pristanišča plovilom, ki uporabljajo njihovo infrastrukturo, v vseh primerih sama zagotavljajo nekatere storitve, kot so dviganje, ravnanje s tovorom, privezovanje, pretovarjanje ali pilotaža. Tako je priznala, da lahko v nekaterih primerih te storitve opravljajo druga podjetja. V točki 45 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija kljub temu presodila, da dejstvo, da tretja podjetja uporabljajo nekatera pristaniška zemljišča in infrastrukturo za ponujanje storitev ladjarjem ali plovilom, ne izključuje tega, da so dejavnosti upravljanja, ki jih pristanišča izvajajo kot pristaniški organi in ki med drugim vključujejo oddajanje teh zemljišč in infrastrukture tem tretjim podjetjem v najem, prav tako gospodarske narave.

64 Glede konkretnega položaja tožečih strank je Komisija na obravnavi priznala tudi, da verjetno ne zagotavljata nekaterih posebnih storitev, omenjenih v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa, vendar to naj ne bi zadostovalo za omajanje preostanka njene analize (glej točki 48 in 49 zgoraj).

65 V zvezi s tem je treba namreč spomniti, da lahko v primeru odločbe, ki se kot v obravnavanem primeru nanaša na shemo pomoči, Komisija zgolj na splošno in abstraktno preuči značilnosti zadevne sheme, da v obrazložitvi odločbe presodi, ali zaradi podrobnih pravil, ki so določena s tem programom, ta načeloma pomeni državno pomoč za njegove upravičence. Tako Komisija ni dolžna opraviti preučitve pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru (glej v tem smislu sodbi z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 63, in z dne 26. novembra 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías/Komisija, T-487/13, neobjavljena, EU:T:2015:899, točka 66).

66 Torej lahko Komisija, kadar tako kot v obravnavanem primeru preuči splošne značilnosti sheme pomoči, prav tako na splošno in abstraktno opredeli gospodarske dejavnosti, ki jih lahko opravljajo pristanišča, tudi če v vseh primerih vseh teh dejavnosti dejansko ne opravlja vsako pristanišče. Če pristanišče ne bi opravljalo nobene od gospodarskih dejavnosti, ki jih je Komisija opredelila v izpodbijanem sklepu, pa ga ne bi bilo mogoče opredeliti kot podjetje, za katero se uporabljajo pravila Pogodbe DEU o državni pomoči. Vendar v obravnavanem primeru to ne velja, ker tožeči stranki opravljata večino gospodarskih dejavnosti, ki jih je Komisija opredelila v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa (glej točki 48 in 49 zgoraj).

67 Tožeči stranki se v podporo svojim trditvam sklicujeta še na uvodno izjavo 43 Uredbe 2017/352, v kateri je navedeno, da je za to, „[d]a se zagotovijo enaki konkurenčni pogoji ter preglednost pri dodeljevanju in porabi javnih sredstev in da se prepreči izkrivljanje trga, […] od upravnega organa pristanišča, ki prejema javna sredstva, kadar deluje tudi kot izvajalec storitev, treba zahtevati obvezno ločeno vodenje računov za javno financirane dejavnosti, ki jih opravlja kot upravni organ pristanišča, od računov za dejavnosti, ki jih opravlja na konkurenčni podlagi“. Iz tega tožeči stranki sklepata, da

lahko pravila o državni pomoči veljajo samo za opravljanje pristaniških storitev, ne pa tudi za dejavnosti upravljanja pristanišča. Vendar kot navaja Komisija, dejstvo, da pristaniške storitve, ki jih opravljajo tretje osebe, pomenijo gospodarske dejavnosti, ne preprečuje možnosti, da pristanišča tudi sama opravljajo gospodarske dejavnosti. Poleg tega je v zadnjem stavku navedene uvodne izjave navedeno, da bi bilo treba „[v] vsakem primeru […] zagotoviti skladnost s pravili o državni pomoči“.

68 Ker se tožeči stranki sklicujeta tudi na prejšnjo prakso odločanja Komisije, je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da praksa odločanja Komisije v zvezi z drugimi zadevami ne more vplivati na veljavnost odločbe, ki se izpodbija, pri čemer je to veljavnost mogoče presojati le glede na objektivna pravila Pogodbe (sodbi z dne 16. julija 2014, Nemčija/Komisija, T-295/12, neobjavljena, EU:T:2014:675, točka 181, in z dne 9. junija 2016, Magic Mountain Kletterhallen in drugi/Komisija, T-162/13, neobjavljena, EU:T:2016:341, točka 59).

69 Kot je Komisija navedla v točki 41 obrazložitve izpodbijanega sklepa, njena najnovejša praksa odločanja vsekakor kaže, da sta komercialno upravljanje in gradnja pristaniške infrastrukture gospodarski dejavnosti. Ob predpostavki, da je Komisija lahko spremenila svojo prakso odločanja v zvezi s tem, je bilo to zaradi uskladitve s sodno prakso Sodišča, zlasti s sodbama z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617), in z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Vendar tožeči stranki menita, da iz sodb, omenjenih zgoraj v točki 69, ni mogoče sklepati, da upravljanje pristaniške infrastrukture nujno pomeni gospodarsko dejavnost. Tako naj bi bil na eni strani položaj, obravnavan v sodbi z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821), drugačen, ker tožeči stranki infrastrukture ne upravljata sami, ampak jo dajeta na voljo tretjim osebam. Na drugi strani naj bi v sodbi z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617), Splošno sodišče kot gospodarske opredelilo samo dejavnosti, ki so se opravljale v zameno za komercialno dajatev.

71 Vendar sta Splošno sodišče in Sodišče, kot Komisija navaja, izrecno presodili, da dajanje letališke infrastrukture na voljo letalskim družbam v zameno za plačilo pristojbine pomeni gospodarsko dejavnost (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, točka 78, in z dne 12. decembra 2000, Aéroports de Paris/Komisija, T-128/98, EU:T:2000:290, točka 121). Med zagotavljanjem dostopa do infrastrukture letališča v zameno za letališke pristojbine in zagotavljanjem dostopa do pristaniške infrastrukture v zameno za pristaniške pristojbine pa ni bistvenih razlik.

72 Poleg tega v nasprotju s tem, kar glede tega zatrjujeta tožeči stranki, pristanišča, kadar omogočajo dostop do pristaniške infrastrukture plovilom ali oddajajo zemljišča v najem v zameno za plačilo, po zgledu letališča Leipzig-Halle v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija (C-288/11 P, EU:C:2012:821), sama upravljajo pristaniško infrastrukturo.

73 Zato tožeči stranki napačno trdita, da je Komisija v izpodbijanem sklepu zamešala dejavnosti pristanišč na eni strani in dejavnosti njihovih uporabnikov na drugi ter upravljanje infrastrukture na eni strani in komercialno upravljanje pristaniške nadgradnje na drugi.

74 Na tretjem mestu tožeči stranki zatrjujeta neobstoj gospodarske dejavnosti zaradi prakse oblikovanja cen pristaniških organov.

75 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s sodno prakso storitve, ki se lahko opredelijo kot gospodarska dejavnost, tiste, ki se običajno opravljajo za plačilo. Bistvena značilnost plačila je v tem, da to pomeni ekonomsko protidajatev za zadevne storitve (glej sodbo z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, točka 47 in navedena sodna praksa).

76 Zato je v nasprotju s tem, kar glede tega zatrjujeta tožeči stranki, obstoj plačila dejansko upošteven element za ugotavljanje obstoja gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821,točka 40, in z dne 24. marca 2011, Freistaat Sachsen in Land Sachsen-Anhalt/Komisija, T-443/08 in T-455/08, EU:T:2011:117, točka 93).

77 V zvezi s tem trditev tožečih strank, da je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče, Belgija) pristaniške pristojbine opredelilo kot „nadomestilo“, kar izključuje upoštevanje kakršnega koli sestavnega dela, povezanega z dobičkom, ne ovrže teze Komisije, v skladu s katero te pristojbine pomenijo ekonomsko protidajatev za zadevne storitve.

78 Seveda iz sodne prakse, kot navajata tožeči stranki, izhaja, da okoliščina, da se proizvod ali storitev, ki ju zagotavlja javni subjekt in sta povezana z njegovim izvajanjem prerogativ javne oblasti, zagotavljata za plačilo, ki je določeno z zakonom in ga ne določa neposredno ali posredno ta subjekt, sama po sebi ne zadostuje za opredelitev dejavnosti, ki se opravlja, kot gospodarske dejavnosti in subjekta, ki jo opravlja, kot podjetja (glej sodbo z dne 12. septembra 2013, Nemčija/Komisija, T-347/09, neobjavljena, EU:T:2013:418, točka 30 in navedena sodna praksa). Vendar taka okoliščina sama po sebi prav tako ne more zadostovati za izvzetje zadevne dejavnosti iz opredelitve kot gospodarske dejavnosti.

79 Poleg tega je treba enako kot Komisija v točki 51 obrazložitve izpodbijanega sklepa navesti, da so značilnosti tarif, ki jih uporabljajo pristanišča v obravnavanem primeru (javnost, nediskriminatornost itd.), podobne značilnostim tarif, ki se uporabljajo v okviru storitev splošnega gospodarskega pomena, ki pa so načeloma gospodarske dejavnosti in zanje velja zakonodaja o državni pomoči. Poleg tega so pri večini gospodarskih storitev cene tudi javne, nediskriminatorne in od ponudnika enostransko vnaprej določene.

80 Nazadnje, glede trditve, da pristanišča pri oblikovanju svojih tarif ne sledijo poslovni logiki, temveč si prizadevajo uresničevati naloge javne službe, je treba spomniti, da okoliščina, da je ponujanje blaga ali storitev nepridobitno, ni ovira za to, da se subjekt, ki opravlja te dejavnosti na trgu, obravnava kot podjetje, če je ta ponudba konkurenčna ponudbi drugih gospodarskih subjektov, katerih cilj je dobiček (sodbi z dne 1. julija 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, točka 27, in z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, točka 46; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 12. septembra 2013, Nemčija/Komisija, T-347/09, neobjavljena, EU:T:2013:418, točka 48).

81 Poleg tega zgolj dejstvo, da pristanišča pod nadzorom regionalnega komisarja za pristanišča enostransko oblikujejo cene, ne pomeni, da se povpraševanje ne upošteva. Nasprotno, kot Komisija ugotavlja v točki 56 obrazložitve izpodbijanega sklepa, pristanišča upoštevajo okoliščine na trgu, ko oblikujejo tarife, med drugim pristaniške pristojbine. Tako so tarife očitno pomembno orodje poslovne politike pristanišč za spodbujanje ladjarjev in vkrcevalcev k uporabi infrastrukture pristanišča ter podjetij k namestitvi v njem, da bi razvijali proizvodne ali storitvene dejavnosti. V zvezi s pristaniščema Antwerpen in Zeebrugge je iz opombe 46 izpodbijanega sklepa posebej razvidno, da v skladu s členom 25(3) odloka o politiki in upravljanju pomorskih pristanišč z dne 2. marca 2019 „flamska vlada in pristaniške službe razvijajo pobude za oblikovanje […] usklajenih tarifnih struktur v flamskih pomorskih pristaniščih za zagotavljanje poštenih konkurenčnih razmer za flamska pomorska pristanišča“.

82 Poleg tega ni sporno, da pristaniške pristojbine in koncesijske dajatve, ki jih pobirajo pristanišča, krijejo vsaj večino stroškov, ki jih imajo pri ponujanju storitev na trgu, kot je Komisija ugotovila v točki 53 obrazložitve izpodbijanega sklepa. V primeru pristanišča Antwerpen so ti prihodki v letu 2015 celo presegali skupni znesek tekočih odhodkov. Okoliščina, da se lahko s temi prihodki financirajo tudi nekatere negospodarske dejavnosti, ne spremeni dejstva, da so pobrani kot protidajatev za gospodarske dejavnosti, kot je dajanje pristaniške infrastrukture na voljo ali dostop do pristaniške infrastrukture.

83 Torej je treba očitek v zvezi z neobstojem gospodarske dejavnosti zaradi prakse oblikovanja cen pristanišč prav tako zavrniti.

84 Na četrtem mestu tožeči stranki trdita, da gre – ob predpostavki, da pristanišča opravljajo gospodarske dejavnosti – za povsem pomožne dejavnosti, za katere se člen 107(1) PDEU posledično ne uporablja.

85 V zvezi s tem je treba spomniti, da okoliščina, da subjekt pri opravljanju dela svojih dejavnosti izvaja prerogative javne oblasti, ni ovira za to, da je opredeljen kot podjetje v smislu konkurenčnega prava Unije za njegove preostale gospodarske dejavnosti (sodbi z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617, točka 74, in z dne 1. julija 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, točka 25).

86 Iz sodne prakse, kot navajata tožeči stranki, res izhaja, da če javni subjekt opravlja gospodarsko dejavnost, ki jo je mogoče ločiti od izvajanja prerogativ javne oblasti, ravna ta subjekt glede te dejavnosti kot podjetje, vendar če navedene gospodarske dejavnosti ni mogoče ločiti od izvajanja njegovih prerogativ javne oblasti, so vse dejavnosti, ki jih opravlja navedeni subjekt, dejavnosti, ki so povezane z izvajanjem teh prerogativ (sodbi z dne 12. julija 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, točka 38, in z dne 12. septembra 2013, Nemčija/Komisija, T-347/09, neobjavljena, EU:T:2013:418, točka 29; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 26. marca 2009, SELEX Sistemi Integrati/Komisija, C-113/07 P, EU:C:2009:191, točke od 71 do 80).

87 Toda v obravnavanem primeru niti tožeči stranki niti Kraljevina Belgija niso predložile konkretnih elementov, s katerimi bi dokazale, da gospodarskih dejavnosti, ki jih opravljajo pristanišča, ni mogoče ločiti od njihovih prerogativ javne oblasti, kot so nadzor in varnost pomorskega prometa ali nadzor onesnaževanja. Zgolj to, da lahko obstaja ekonomska povezava med temi dejavnostmi, ker gospodarske dejavnosti pristanišč omogočajo, da se v celoti ali delno financirajo njihove negospodarske dejavnosti, ne zadostuje za ugotovitev, da teh dejavnosti ni mogoče ločiti v smislu sodne prakse.

88 V zvezi s tem je treba tudi opozoriti, da v obravnavanem primeru gospodarske dejavnosti pristanišč niso obvezne zaradi njihovih negospodarskih dejavnosti splošnega pomena in da ob neobstoju teh gospodarskih dejavnosti navedene negospodarske dejavnosti ne bi bile nujno neuporabne (glej v tem smislu sodbi z dne 12. julija 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, točka 41, in z dne 12. septembra 2013, Nemčija/Komisija, T-347/09, neobjavljena, EU:T:2013:418, točka 41).

89 Ugotoviti je torej treba, da je gospodarske dejavnosti pristanišč mogoče ločiti od njihovih negospodarskih dejavnosti splošnega pomena v smislu sodne prakse (glej točko 86 zgoraj).

90 Poleg tega je treba opozoriti, da ne tožeči stranki ne Kraljevina Belgija niso dokazale, da so gospodarske dejavnosti pristanišč drugotne ali pomožne v primerjavi z njihovimi negospodarskimi dejavnostmi splošnega pomena.

91 Nasprotno, zlasti iz točk 53 in 65 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da pristaniške pristojbine in koncesijske dajatve predstavljajo zelo veliko večino prometa pristanišč. V odgovor na pisno vprašanje Splošnega sodišča sta tožeči stranki poleg tega potrdili, da več kot 75 % svojih dohodkov ustvarita s tremi vrstami dejavnosti, in sicer s koncesijami, plovbo in vleko. Kot pa je razvidno iz preučitve drugih trditev tožečih strank, je Komisija v izpodbijanem sklepu te dejavnosti opredelila kot gospodarske, ne da bi storila napako pri presoji.

92 Posledično je treba očitek, ki se nanaša na to, da so gospodarske dejavnosti pristanišč zgolj pomožne v primerjavi z njihovimi negospodarskimi dejavnostmi splošnega pomena, prav tako zavrniti.

Prvi del: neobstoj trga, na katerem pristaniški organi ponujajo storitve

93 V okviru prvega dela prvega tožbenega razloga tožeči stranki trdita, da zaradi neobstoja trga, na katerem bi pristaniški organi ponujali svoje storitve, teh organov ni mogoče šteti za podjetja. Na podlagi odloka o politiki in upravljanju pomorskih pristanišč z dne 2. marca 2019 naj bi bil namreč v okviru decentralizacije upravnih pristojnosti javne oblasti vzpostavljen pravni monopol, ki z uvedbo izključnega ponudnika zadevnih storitev izključuje vsakršno potencialno konkurenco. Zato v zvezi z upravljanjem pristanišč Antwerpen in Brugge naj ne bi obstajal „trg“, kar naj bi potrjevalo poročilo Nederlandse Mededingingsautoriteit (nizozemski organ, pristojen za konkurenco).

94 Tožeči stranki v zvezi s tem opozarjata, da pristaniški organi zgolj omogočajo ponujanje storitev s strani tretjih oseb – to je podjetij za pretovarjanje ali industrijskih podjetij – na trgu, na katerem so te tretje osebe dejavne, zlasti s podeljevanjem koncesij za zemljišča, vendar ne da bi ti organi sami opravljali te gospodarske dejavnosti.

95 Poleg tega naj bi bilo treba upravljanje pristanišč razlikovati od upravljanja letališč, za katero nacionalna zakonodaja potrjuje tržno okolje in s tem konkurenco, v kateri se opravljajo dejavnosti upravljanja letališča.

96 V repliki tožeči stranki Komisiji tudi očitata, prvič, da je napačno sklepala o obstoju trga, ker sta ponujali svoje storitve za plačilo, in drugič, da ni preučila, ali so drugi subjekti pripravljeni opravljati storitve na zadevnem trgu in bi jih tudi lahko opravljali, v skladu s točko 14 Obvestila Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe DEU.

97 Komisija izpodbija te trditve.

98 V zvezi s tem je treba navesti, da subjekt, ki ima pravni monopol, seveda lahko ponuja blago in storitve na trgu ter je torej „podjetje“ v smislu člena 107 PDEU. Kot je Komisija poudarila v točki 48 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je pojem gospodarske dejavnosti namreč objektiven pojem, ki izhaja iz dejstev, med drugim obstoja trga za zadevne storitve, in ni odvisen od nacionalne izbire ali ocene.

99 V obravnavanem primeru, kot je bilo že ugotovljeno, tožeči stranki dejansko sami opravljata večino dejavnosti, ki jih je Komisija v točki 44 obrazložitve izpodbijanega sklepa opredelila kot gospodarske (glej točko 49 zgoraj). Tudi ob predpostavki, da imata tožeči stranki, kot trdita, pravni monopol in da v Belgiji ni zasebnih upravljavcev pristanišč, ki bi jima konkurirali za te dejavnosti, pa je treba ugotoviti – kot je Komisija potrdila na obravnavi – da dejansko obstaja na ravni Unije med različnimi pomorskimi pristanišči, zlasti na osi Hamburg-Rotterdam-Antwerpen, konkurenca, da privabijo plovila ali druge ponudnike storitev, česar tožeči stranki ne prerekata. Tožeči stranki zato zmotno menita, da ni nobenega trga za te dejavnosti, zgolj zato, ker imata v Belgiji naravni in pravni monopol za njihovo opravljanje.

100 Tožeči stranki se sklicujeta tudi na poročilo nizozemskega organa, pristojnega za konkurenco, iz katerega naj bi bilo razvidno, da med upravljavci pristanišč ni nobene konkurence. Vendar je treba navesti, da to poročilo, ki se nanaša posebej na konkurenčni položaj pristanišča Rotterdam na Nizozemskem v okviru preiskave v zvezi z zlorabo prevladujočega položaja, očitno ni upoštevno za splošno ugotavljanje neobstoja gospodarske dejavnosti pristanišč. Poleg tega to poročilo vsebuje zgolj ugotovitev šibke konkurence med pristaniškimi organi glede oblikovanja pristaniških tarif na Nizozemskem, ne da bi bilo v njem ugotovljeno, da dajanje pristaniške infrastrukture na voljo in dodeljevanje industrijskih zemljišč nista gospodarski dejavnosti.

101 Nasprotno, v sodni praksi je bilo priznano, da komercialno upravljanje in gradnja pristaniške ali letališke infrastrukture zaradi takega komercialnega upravljanja pomenita gospodarski dejavnosti (glej v tem smislu sodbe z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija, C-82/01 P, EU:C:2002:617,

točka 78; z dne 19. decembra 2012, Mitteldeutsche Flughafen in Flughafen Leipzig-Halle/Komisija, C-288/11 P, EU:C:2012:821, točke od 40 do 43, in z dne 15. marca 2018, Naviera Armas/Komisija, T-108/16, EU:T:2018:145, točka 119).

102 Tožeči stranki v zvezi s tem napačno trdita, da je treba upravljanje pristanišč razlikovati od upravljanja letališč. Kot navaja Komisija, namreč dejstvo, da se upravljanje nekaterih letališč izvaja na podlagi koncesije, ne pomeni, da to, da javno podjetje ali podjetje, ki ima prerogative javne oblasti, upravlja letališče ali pristanišče, ni gospodarska dejavnost.

103 Poleg tega, čeprav drži, da je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. marca 2018, Naviera Armas/Komisija (T-108/16, EU:T:2018:145), šlo predvsem za preučitev, ali je podjetje, ki uporablja pristanišče in ima izključno pravico za opravljanje komercialnih dejavnosti v njem, zaradi tega prejemnik državne pomoči, je Splošno sodišče v točki 119 navedene sodbe vseeno izrecno ugotovilo, da dejavnost, s katero upravljavec pristanišča upravlja pristaniško infrastrukturo in jo daje na voljo uporabnici, družbi za pomorske prevoze, proti plačilu pristaniških pristojbin, pomeni „gospodarsko“ dejavnost.

104 Nazadnje se tožeči stranki sklicujeta na točko 14 Obvestila Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe DEU in zatrjujeta, da bi ta institucija morala preučiti, ali so bili drugi subjekti pripravljeni opravljati storitve na zadevnem trgu in bi jih tudi lahko opravljali. V navedeni točki je določeno:

„Odločitev javnega organa, da tretjim osebam ne dovoli opravljanja določene storitve (npr. ker želi storitev opravljati interno), ne izključuje obstoja gospodarske dejavnosti. Četudi je trg s tem zaprt, gre lahko za gospodarsko dejavnost, kadar so drugi subjekti pripravljeni opravljati storitev na zadevnem trgu in bi jo tudi lahko opravljali. Dejstvo, da se določena storitev opravlja interno, na splošno ni pomembno za gospodarsko naravo dejavnosti.“

105 Komisija je v dupliki in na obravnavi pojasnila, da se tožeči stranki ne moreta uspešno sklicevati na točko 14 njenega obvestila o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe DEU, ker v obravnavanem primeru sami neposredno opravljata nekatere storitve, kar v skladu s to točko ne zadostuje za ugotovitev, da ni nobene gospodarske dejavnosti. Ni namreč mogoče izključiti, da bi bila druga zasebna podjetja pripravljena opravljati in bi tudi lahko opravljala gospodarske dejavnosti, ki jih opravljata tožeči stranki, če bi bile te dejavnosti dejansko odprte za konkurenco in ne bi bile predmet pravnega monopola.

106 Posledično je treba prvi del prvega tožbenega razloga prav tako zavrniti.

107 Glede na vse te preudarke je treba ugotoviti, da Komisija v točki 67 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni storila napake pri presoji s tem, da je presodila, da so dejavnosti, ki jih opravljajo belgijska pristanišča, vsaj delno gospodarske dejavnosti.

108 Prvi tožbeni razlog je zato treba zavrniti.

Drugi in tretji tožbeni razlog: kršitev merila selektivnosti

109 Tožeči stranki se z drugim in tretjim tožbenim razlogom v bistvu sklicujeta na kršitev merila selektivnosti iz člena 107(1) PDEU.

110 Pred preučitvijo različnih očitkov tožečih strank in Kraljevine Belgije v okviru teh dveh tožbenih razlogov je treba spomniti na stališče, ki ga je Komisija sprejela v izpodbijanem sklepu, da je ugotovila selektivnost zadevnega ukrepa, in na upoštevno sodno prakso.

Povzetek analize Komisije v zvezi s selektivnostjo ukrepa v izpodbijanem sklepu

111 V oddelku 5.1.4 izpodbijanega sklepa, namenjenem selektivnosti ukrepa, je Komisija najprej navedla, da ni sporno, da belgijska pristanišča ne plačujejo DDD. Podlaga za to neplačevanje DDD so bili po navedbah belgijskih organov lahko člen 180, točka 2, CIR ali pa člena 1 in 2 CIR (točka 81 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

112 Komisija je nato izvedla analizo v dveh fazah glede na to, ali sta bila pravna podlaga za to, da belgijska pristanišča ne plačujejo DDD, člena 1 in 2 CIR (v nadaljevanju: druga možnost) ali pa je bil to člen 180, točka 2, CIR (v nadaljevanju: prva možnost).

113 Na prvem mestu je Komisija v okviru druge možnosti analizirala trditev belgijskih organov, da so v členu 180, točka 2, CIR zgolj navedene ugotovitve, ki izhajajo iz splošnih pravil iz členov 1 in 2 CIR, ter da torej ta člen ne odstopa od referenčnega sistema (točke od 82 do 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa). V zvezi s tem je Komisija menila, da taka razlaga v bistvu temelji na predpostavki, da dejavnosti, ki jih opravljajo pristanišča, nujno izključujejo možnost, da bi se lahko ta štela za „družbe“ v smislu davka od dohodkov (pravnih oseb rezidentk), čeprav so „podjetja“ v smislu člena 107 PDEU. Komisija pa je nasprotno menila, da so pristanišča načeloma „družbe“ v smislu davka od dohodkov za bistveni del njihovih dejavnosti in da opravljajo gospodarske dejavnosti, zaradi katerih se lahko štejejo za „podjetja“ v smislu člena 107 PDEU (točki 84 in 85 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega je ugotovila, da je predpostavka, ki jo pri svojem utemeljevanju uporabljajo belgijski organi, v nasprotju z uradnimi opombami k CIR, z drugimi notranjimi besedili in z uradnimi stališči belgijske vlade (točka 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

114 Tako je Komisija navedla, da se ne strinja, da pristanišča ne bi bila zavezana za plačilo DDD v skladu s splošnimi merili iz členov 1 in 2 CIR, tudi če bi bil člen 180, točka 2, CIR odpravljen. Iz istih razlogov se Komisija ni strinjala, da so pravila o DDPO referenčni sistem za obdavčitev pristanišč. Glede na te elemente je Komisija menila, da bi bila ob običajni uporabi splošnih pravil belgijskega prava pristanišča zavezana za plačilo DDD zaradi dohodkov iz svojih gospodarskih dejavnosti (točke od 87 do 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

115 Komisija je poleg tega pojasnila, da tudi če bi zadevna nacionalna pravila – ali to, kako jih uprava razlaga – lahko pomenila, da belgijska pristanišča ne plačujejo DDD, bi ta pravila pomenila diskriminacijo med „podjetji“ z gospodarskimi dejavnostmi v smislu člena 107 PDEU. Tako kot člen 180, točka 2, CIR v analizi, predstavljeni v nadaljevanju, naj bi bili ta pravila ali belgijski sistem obdavčitve dohodkov v celoti vir prednosti, odobrenih določenim „podjetjem“, in sicer pristaniščem, čeprav so ta podjetja v zvezi z dobičkom iz „gospodarskih dejavnosti“ v primerljivem položaju z drugimi podjetji (pravnimi osebami rezidentkami), ki so zavezana za plačilo DDD, glede na cilj davka od dohodkov pravnih oseb rezidentk, ki je obdavčitev dobička. Komisija je tudi menila, da za pristanišča ne veljajo „posebna načela delovanja, ki jih jasno razlikujejo od drugih gospodarskih subjektov“, zavezanih za plačilo DDD. Navedla je, da dejstvo, da pristanišča nimajo pridobitnega namena, ne zadostuje, da bi se štelo, da so v drugačnem položaju kot drugi gospodarski subjekti, zavezani za plačilo DDD. Kot je menila, bi bil v takem primeru belgijski sistem sam selektiven (točka 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

116 Komisija je zato navedla, da tudi če sta pravna podlaga za to, da belgijska pristanišča ne plačujejo DDD, člena 1 in 2 CIR, bi bilo to neplačevanje *prima facie* selektiven ukrep, ki se nanaša na gospodarske dejavnosti pristanišč (točka 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

117 Na drugem mestu je Komisija analizirala prvo možnost, ki ji je dala prednost in v skladu s katero je pravna podlaga za to, da belgijska pristanišča ne plačujejo DDD, člen 180, točka 2, CIR kot odstopanje od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 1 in 2 CIR (točke od 92 do 107 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

118 V zvezi s tem je Komisija menila, prvič, da so v tem primeru referenčni sistem splošna davčna pravila, ki izhajajo iz členov 1 in 2 CIR, medtem ko člen 180, točka 2, CIR pomeni odstopanje od teh splošnih davčnih pravil. Člen 1 CIR naj bi namreč za pravne osebe rezidentke v Belgiji vzpostavljal dvojni sistem obdavčitve dohodkov: „družbe“ naj bi zavezoval za plačilo DDD, „pravne osebe, ki niso družbe“, pa za plačilo DDPO. Člen 2 CIR naj bi vseboval merila za opredelitev „družb“ in torej za določitev pravnih oseb, ki so zavezane za plačilo DDD, in, z izločitvijo, tistih, od dohodkov katerih se plačuje DDPO. Poleg tega naj bi člen 179 CIR potrjeval, da so zavezanci za plačilo DDD družbe rezidentke. Kot je menila Komisija, pa člen 180, točka 2, CIR pristanišča brezpogojno oprošča plačila DDD, ne da bi bila uporabljena splošna merila za delitev na DDD in DDPO, opredeljena v členih 1 in 2, to je, ne da bi se upoštevala (ne)opredelitev navedenih pristanišč kot „družb“ (točki 93 in 94 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

119 Drugič, Komisija je presodila, da je s tem odstopanjem od referenčnega sistema uvedena različna obravnava gospodarskih subjektov, ki so glede na cilj referenčnega davčnega sistema v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Ne glede na to, kateri referenčni sistem se upošteva (DDD ali obdavčitev dohodkov pravnih oseb rezidentk na splošno), naj bi bil namreč cilj davka od dohodkov obdavčiti dohodke, to je cilj v zvezi s katerim so vsa podjetja glede dobička iz njihovih gospodarskih dejavnosti v enakem dejanskem in pravnem položaju. To, da naj pristanišča ne bi imela pridobitnega namena ali da naj bi namenjala manjšo pozornost kratkoročni donosnosti naložb, naj te presoje v ničemer ne bi spremenilo. Dejstvo, da so belgijska pristanišča v lasti in pod nadzorom javnih organov ali da opravljajo negospodarske dejavnosti, kot so naloge v okviru izvajanja javnih pooblastil, naj ne bi pomenilo, da so v drugačnem pravnem in dejanskem položaju glede uporabe DDD za dohodke, ki so jih ustvarila s svojimi gospodarskimi dejavnostmi (točki 97 in 98 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

120 Komisija je zato sklenila, da je ukrep v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi pristanišč *prima facie* selektiven (točka 99 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

121 Na tretjem mestu je Komisija ne glede na upoštevano možnost preučila morebitno upravičenost ukrepa zaradi narave ali splošne sistematike davčnega sistema. Najprej je spomnila, da skladnost ukrepa z notranjim pravom sama po sebi ne more pomeniti upravičenosti zaradi sistematike sistema, če se ne dokaže, da ta upravičenost izhaja iz notranjih značilnosti referenčnega davčnega sistema. Poleg tega je opozorila, da neobstoj diskriminacije v nacionalnem pravu še ne pomeni neobstoja selektivnosti v smislu člena 107(1) PDEU (točki 101 in 102 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

122 Komisija je tudi navedla, da je odločilno merilo za zavezanost za plačilo DDD ali DDPO to, da zadevni subjekt opravlja „dejavnost“ ali „posle, ki so pridobitni“ (glej člen 2 CIR), zato zatrjevana dejstva, da so pristanišča oproščena DDD, ker ne izplačujejo svojega dobička, temveč ga reinvestirajo, da uresničujejo cilj, ki presega njihov individualni interes, da njihov statutarni cilj ni ustvarjanje dobička, da so del javnih oblasti in da opravljajo naloge splošnega pomena, ne zadostujejo za utemeljitev ugodnejše davčne obravnave od davčne obravnave drugih družb rezidentk glede na usmerjevalna načela davčnega sistema. Poleg tega naj zatrjevano dejstvo, da sredstva pristanišč ne pokrivajo vedno njihovih stroškov, ali to, da se nekateri stroški, ki ne izhajajo iz poslovne dejavnosti nekega podjetja, v skladu s členom 49 CIR ne odbijejo od DDD, prav tako ne bi omogočalo utemeljitve oprostitve DDD za pristanišča. Dalje, okoliščina, da naj bi oprostitev DDD za pristanišča izhajala iz splošnega načela prava in celo same belgijske ustave, če se predpostavlja, da je dokazana, naj sama po sebi ne bi bila nujno taka, da bi to oprostitev upravičila zaradi narave ali splošne sistematike sistema, ker so lahko morebitni preudarki, ki jih upoštevajo ustavodajalec ali nacionalna sodišča, zunaj okvira dobrega delovanja davčnega sistema ali njegovih usmerjevalnih načel (točke od 103 do 106 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

123 Nazadnje je Komisija menila, da so trditve belgijskih organov in zainteresiranih strani, ki se nanašajo na merila, razvita v okviru nacionalne sodne prakse za presojo, ali je neka pravna oseba „družba“ v smislu členov 1 in 2 CIR (med drugim neobstoj industrijskih in trgovinskih metod), brezpredmetne pri dokazovanju upravičenosti ukrepa zaradi notranje logike davčnega sistema, če je njihov namen

v resnici dokazati, da pristanišča niso „družbe“, pri čemer bi bila nezavezanost za plačilo DDD selektivna zaradi same izbire meril, uporabljenih za določitev okvira referenčnega sistema, in ne zaradi odstopanja od tega referenčnega sistema, ki bi potencialno lahko bilo utemeljeno (točka 107 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

Pregled upoštevne sodne prakse

124 Člen 107(1) PDEU določa, da „[r]azen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami“.

125 V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, ukrep mora biti državni ukrep oziroma ukrep iz državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, pomeniti mora selektivno prednost za upravičenca. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali mora obstajati možnost, da bi jo lahko izkrivljal (sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53; z dne 6. marca 2018, Komisija/FIH Holding in FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, točka 43, in z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, točka 79).

126 Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, iz prav tako ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba pri presoji tega pogoja ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju in so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).

127 Poleg tega mora Komisija dokazati – če je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot individualna pomoč – da ta ukrep, čeprav določa splošno prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 55 in navedena sodna praksa).

128 Namen preučitve selektivnosti ukrepa, zlasti na davčnem področju, je torej ugotoviti, ali omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU ali pa, nasprotno, pomeni splošen ukrep davčne politike, ki se uporablja brez razlikovanja za vsa podjetja na nacionalnem ozemlju (glej v tem smislu sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35; z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 73, in z dne 18. julija 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, točka 18).

129 V okviru tega mora Komisija za ugotovitev, da je nacionalni davčni ukrep „selektiven“, najprej opredeliti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, nato pa dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36 in navedena sodna praksa).

130 Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če zadevna država članica dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo ti ukrepi (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 58 in navedena sodna praksa).

131 Preučitev pogoja v zvezi z selektivnostjo tako načeloma pomeni, da se najprej določi referenčni okvir, v katerega se umešča zadevni ukrep, pri čemer ima ta določitev poseben pomen pri davčnih ukrepih, saj je sam obstoj prednosti mogoče dokazati, le če se primerja s tako imenovanim „običajnim“ obdavčenjem (glej sodbo z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, točka 85 in navedena sodna praksa).

132 Opredelitev davčnega sistema kot „selektivnega“ pa ni pogojena s tem, da je ta zasnovan tako, da za podjetja, ki morebiti uživajo selektivno prednost, na splošno veljajo enaka davčna bremena kot za druga podjetja, vendar imajo korist od pravil o odstopanju, tako da je mogoče selektivno prednost opredeliti kot razliko med običajnim davčnim bremenom in bremenom, ki ga nosijo prva podjetja (sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 91, in z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, točka 87).

133 Tako razumevanje merila selektivnosti bi namreč zahtevalo, da je davčna ureditev, da bi jo bilo mogoče opredeliti kot „selektivno“, zasnovana z določeno zakonodajno tehniko, kar bi povzročilo, da se nacionalna davčna pravila izognejo nadzoru na področju državnih pomoči le zato, ker spadajo v okvir druge zakonodajne tehnike, čeprav povzročajo pravno ali dejansko – s prilagajanjem in kombiniranjem različnih davčnih pravil – enake učinke. Navedeno razumevanje bi bilo torej v nasprotju z ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero člen 107(1) PDEU ne razlikuje glede na vzroke in cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike (glej sodbo z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, točka 88 in navedena sodna praksa).

134 Iz iste sodne prakse poleg tega izhaja, da za dokazovanje selektivnosti davčnega ukrepa uporabljena zakonodajna tehnika ni odločilna, tako da ni vedno potrebno, da ta selektivnost pomeni odstopanje od splošne davčne ureditve, vendar je okoliščina, da ima takšno naravo zaradi uporabe take zakonodajne tehnike, upoštevna za to dokazovanje, če iz nje izhaja, da sta dve kategoriji gospodarskih subjektov razlikovani in da sta *a priori* različno obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja splošna davčna ureditev, čeprav sta ti dve kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo (sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 77; z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-208/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:506, točka 90, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 33).

135 Glede na te preudarke je treba preučiti različne očitke tožečih strank in Kraljevine Belgije.

136 V zvezi s tem Splošno sodišče meni, da je selektivnost zadevnega ukrepa – to je oprostitev DDD, do katere so upravičena pristanišča v skladu s členom 180, točka 2, CIR – po zgledu Komisije iz izpodbijanega sklepa primerno preučiti v dveh fazah glede na to, ali člen 180, točka 2, CIR pomeni odstopanje od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 1 in 2 CIR (glej točke od 117 do 120 zgoraj), ali pa je sestavni del referenčnega okvira (glej točke od 113 do 116 zgoraj).

Selektivnost zadevnega ukrepa v primeru, v katerem bi člen 180, točka 2, CIR pomenil odstopanje od referenčnega okvira

– Očitek v zvezi z napačno opredelitvijo referenčnega okvira

137 V okviru drugega tožbenega razloga tožeči stranki ob podpori Kraljevine Belgije navajata, da je Komisija napačno sklepala, da je zadevni ukrep selektiven, ko je presodila, prvič, da DDD pomeni referenčni sistem za subjekte, kot sta tožeči stranki, in drugič, da zavezanost pristanišč za plačilo DDPO pomeni odstopanje od referenčnega sistema, kar pripelje do različnega obravnavanja gospodarskih subjektov, ki so glede na cilj zadevnega davčnega sistema v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

138 Tako po mnenju tožečih strank oprostitev DDD, priznana belgijskim pristaniščem na podlagi člena 180, točka 2, CIR, pomeni zgolj uporabo splošnih pravil iz členov 1 in 2 CIR. Tožeči stranki tudi trdita, da je v uradnih opombah k CIR, na katere se je Komisija oprla v izpodbijanem sklepu, navedeno le, da je pravne osebe, ki so brezpogojno oproščene plačila DDD na podlagi člena 180, točka 2, CIR, mogoče načeloma šteti za zavezance za plačilo DDD. Iz teh opomb naj torej ne bi bilo mogoče sklepati, da bi odprava člena 180, točka 2, CIR samodejno pripeljala do tega, da bi pristanišča postala posebej zavezana za plačilo DDD. Zavezanosti za plačilo DDPO naj same po sebi ne bi bilo mogoče šteti za odstopanje od referenčnega okvira.

139 Po mnenju Kraljevine Belgije je za subjekte, zavezane za plačilo DDPO, na eni strani značilno to, da niti ne opravljajo dejavnosti niti poslov, ki so pridobitni, in na drugi strani to, da uresničujejo cilj, ki presega njihov osebni interes ali interes njihovih delničarjev. V zvezi s pristaniškimi organi naj bi, tudi če obrobno opravljajo gospodarske dejavnosti, neobstoj pridobitnega namena in narava splošnega pomena, ki jo imajo njihove naloge, upravičevala njihovo neobdavčitev z DDD. Komisija naj s samodejnim povezovanjem gospodarske dejavnosti z DDD tako ne bi upoštevala pojma družbe v belgijskem pravu, za katerega naj bi bil značilen pridobitni namen, to je pridobivanje neposredne ali posredne premoženjske koristi za družbenike.

140 Komisija izpodbija te trditve.

141 V zvezi s tem je treba najprej navesti, da v nasprotju s tem, kar zatrjujeta tožeči stranki, Komisija v izpodbijanem sklepu ni menila, da je referenčni sistem sestavljen samo iz DDD, od katerega bi drugi sistemi obdavčitve odstopali. Iz točk 83 in 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa je namreč razvidno, da je Komisija menila, da v tem primeru referenčni sistem tvorijo splošna davčna pravila, ki izhajajo iz členov 1 in 2 CIR, ki določata, da so „družbe“ zavezane za plačilo DDD, pravne osebe rezidentke, ki niso „družbe“, pa za plačilo DDPO. Komisija je vseeno preučila, ali so na podlagi teh splošnih pravil pristanišča načeloma zajeta s pojmom „družba“ iz člena 2, točka 5, CIR, tako da bi bilo treba člen 180, točka 2, CIR razlagati kot odstopanje od referenčnega sistema v njihovo korist, ali pa se na podlagi teh splošnih pravil za pristanišča samodejno uporablja DDPO, tako da bi imel člen 180, točka 2, CIR zgolj deklaratoren učinek.

142 Trditev tožečih strank, da je Komisija napačno opredelila referenčni sistem kot sestavljen iz DDD, torej temelji na napačni razlagi izpodbijanega sklepa in jo je treba zato zavrniti.

143 Dalje, navesti je treba, da pristop, ki ga zagovarjajo tožeči stranki in Kraljevina Belgija ter v skladu s katerim člen 180, točka 2, CIR ne pomeni odstopanja od referenčnega okvira, ustreza drugi možnosti, ki jo je Komisija preučila v točkah od 82 do 97 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da bi dokazala selektivnost zadevnega ukrepa (glej točke od 113 do 116 zgoraj).

144 Za zavrnitev tega pristopa se je Komisija oprla predvsem na dejstvo, da so pristanišča načeloma „družbe“ v smislu davka od dohodkov za bistveni del njihovih dejavnosti, ki so gospodarske dejavnosti. Tako je menila, da če člena 180, točka 2, CIR ne bi bilo, bi bila pristanišča običajno zavezana za plačilo DDD, in zavrnila zamisel, da bi bila na podlagi „običajne“ uporabe členov 1 in 2 CIR pristanišča zavezana za plačilo DDPO, in ne za plačilo DDD.

145 Ugotoviti je treba, da to sklepanje ne vsebuje nobene napake pri presoji.

146 V členu 1 CIR je namreč DDD opredeljen kot „davek od celotnega dohodka družb rezidentk“, DDPO pa kot „davek od dohodkov belgijskih pravnih oseb, ki niso družbe“, brez drugih pojasnil.

147 V členu 2, točka 5, CIR, ki je, kot priznava Komisija v izpodbijanem sklepu, prav tako del referenčnega okvira, je poleg tega opredeljeno, kako je treba razumeti pojma „družba“ in „družba rezidentka“. Tako je „družba“ v členu 2, točka 5(a), CIR opredeljena kot „vsak[a] družb[a], združenje, ustanov[a] ali kakršn[a] koli organizacij[a], ki je zakonito ustanovljena, ki ima pravno osebnost in ki opravlja dejavnost ali posle, ki so pridobitni“. „Družba rezidentka“ je v členu 2, točka 5(b), CIR opredeljena kot „vsak[a] družb[a], ki ima v Belgiji statutarni sedež, glavni kraj poslovanja oziroma sedež vodstva ali uprave in ki ni izključena s področja uporabe davka od dohodkov družb“.

148 Ko je bilo strankam v okviru ukrepa procesnega vodstva in na obravnavi postavljeno vprašanje o tem, so priznale, da je odločilno merilo za določitev, ali mora biti pravna oseba rezidentka zavezana za plačilo DDD ali za plačilo DDPO, to, ali ta subjekt opravlja „dejavnost ali posle, ki so pridobitni“ v smislu člena 2, točka 5(a), CIR.

149 Zato je treba preučiti, ali pristanišča opravljajo „dejavnost ali posle, ki so pridobitni“ v smislu člena 2, točka 5(a), CIR in ali so načeloma zajeta z opredelitvijo „družbe“ iz navedenega člena.

150 V zvezi s tem se, kot sta tožeči stranki pojasnili v odgovor na ukrep procesnega vodstva, izraz „dejavnost, ki je pridobitna“ glede na opombo št. 179/10 belgijske davčne uprave nanaša na „dejavnost kakršnega koli industrijskega, trgovinskega ali kmetijskega podjetja“, katerega dobiček bi bil dohodek iz dejavnosti, za katerega se iz tega naslova plačuje davek od dohodkov fizičnih oseb, če to upravljanje izvaja fizična oseba ali družba, ki nima pravne osebnosti. Glede izraza „opravljati posle, ki so pridobitni“, ta zajema „pridobitne poklice“ v smislu poklicev s pridobitnim namenom in hkrati poklice pridobitne narave, vendar brez pridobitnega namena, za katere je značilna stalna poklicna dejavnost, ki vključuje bodisi ponavljanje – ki je dovolj pogosto, da pomeni „poklic“ – industrijskih, trgovinskih ali kmetijskih poslov bodisi izvajanje industrijskih ali trgovinskih metod. Poleg tega glede na opombo št. 182/10 k CIR pravna oseba izvaja industrijske in trgovinske metode, kadar deluje z ekonomskim ciljem, organizacijo ali strategijo in uporablja metode upravljanja, ki jih v bistvenem usmerjajo pojmi stroškov, dohodkov in donosnosti.

151 Zato tudi če se, kot navajajo tožeči stranki in Kraljevina Belgija, pojma „gospodarska dejavnost“ in „posli, ki so pridobitni“, ne prekrivata popolnoma, dejstvo ostaja, da v obravnavanem primeru pristanišča ob upoštevanju njihovih dejavnosti, ki so bile že omenjene (glej točko 49 zgoraj), opravljajo posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2, točka 5(a), CIR.

152 Kraljevina Belgija vseeno meni, da je za „družbo“ – v nasprotju s katero koli drugo pravno osebno rezidentko – značilen predvsem pridobitni namen. V zvezi s tem se sklicuje na člen 1 belgijskega code des sociétés (zakonik o gospodarskih družbah), ki določa, da se „[d]ružba […] ustanovi s pogodbo, v skladu s katero dve ali več oseb nekaj združi zaradi opravljanja ene ali več opredeljenih dejavnosti in z namenom pridobiti družbenikom neposredno ali posredno premoženjsko korist“.

153 Vendar je treba po zgledu Komisije navesti, da iz členov 1 in 2 CIR, ki v obravnavanem primeru tvorita upošteven referenčni okvir, ni razvidno, da je pridobitni namen v zvezi s tem odločilno merilo razlikovanja, saj se člen 2, točka 5, CIR ne sklicuje na pridobitni namen, temveč na opravljanje „dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni“.

154 Ko je bilo tožečima strankama in Kraljevini Belgiji v okviru ukrepa procesnega vodstva postavljeno to vprašanje, so priznale, da se pojem opravljanja dejavnosti ali poslov, „ki so pridobitni“, iz člena 2, točka 5(a), CIR ne prekriva nujno s pojmom „pridobitni namen“. To razlago poleg tega potrjuje opomba št. 179/11 belgijske davčne uprave, v kateri je razložena ta določba in v skladu s katero izraz „opravljati posle, ki so pridobitni“, zajema tudi pridobitne posle brez pridobitnega namena, ki so primerljive s stalno poklicno dejavnostjo, saj vključujejo bodisi ponavljanje – ki je dovolj pogosto, da pomeni poklic – industrijskih, trgovinskih ali kmetijskih poslov bodisi izvajanje industrijskih ali trgovinskih metod.

155 Poleg tega iz točke 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja, da tudi druga podjetja reinvestirajo svoj dobiček, uresničujejo cilje, ki presegajo njihov individualni interes, ali ustvarjajo učinke na gospodarstvo, ki presegajo ta individualni interes, ne da bi bila iz tega razloga oproščena plačila DDD. V opombi 83 izpodbijanega sklepa je tako omenjeno dejstvo, da so nekatera medobčinska združenja, ki prav tako zagotavljajo naloge splošnega pomena in so bila ustanovljena v javnem interesu, v Belgiji nedavno postala zavezana za plačilo DDD, kar so tožeči stranki in Kraljevina Belgija priznale v odgovorih na ukrepe procesnega vodstva. Zato je treba ugotoviti, da uresničevanje nalog splošnega pomena, statutarni cilj neprizadevanja za dobiček ali javni status družbenikov niso odločilna merila, na katerih temelji zadevna davčna ureditev.

156 V nasprotju s tem, kar trdi Kraljevina Belgija, torej iz logike členov 1 in 2 CIR ne izhaja, da člen 180, točka 2, CIR nima nobenega pravnega pomena in je samo deklarativen. Nasprotno, kot zatrjuje Komisija, je iz logike teh določb razvidno, da morajo biti družbe rezidentke, ki opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, načeloma zavezane za plačilo DDD. S členom 180, točka 2, CIR se tako uvaja brezpogojna oprostitev DDD v korist pristanišč, ki so v njem omenjena, ker ta dejansko opravljajo posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2, točka 5(a), CIR. Zato člen 180, točka 2, CIR ni sestavni del referenčnega okvira oziroma se ne umešča v samo logiko tega okvira, kot skušajo trditi tožeči stranki in Kraljevina Belgija, temveč pomeni odstopanje od navedenega okvira.

157 To ugotovitev potrjujejo različni dokazi, ki jih je Komisija prepričljivo predstavila v izpodbijanem sklepu in v okviru postopka pred Splošnim sodiščem, kot so med drugim uradne opombe k CIR, ki jih je podala belgijska davčna uprava, in uradna stališča belgijskih organov, podana *in tempore non suspecto*, v katerih se pristanišča razumejo tako, da so načeloma zajeta z opredelitvijo izraza „družba“ iz člena 2, točka 5, CIR.

158 Tako je, prvič, iz točke 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da so glede na uradne opombe belgijske davčne uprave pristanišča javna podjetja, ki bi bila brez brezpogojne oprostitve iz člena 180, točka 2, CIR zavezana za plačilo DDD v skladu s členoma 1 in 2 CIR. V uradni opombi št. 179/2, navedeni v opombi 71 izpodbijanega sklepa, je na primer pojasnjeno, da „so iz plačevanja [DDD] na podlagi členov od 180 do 182 [CIR] izključene naslednje osebe, čeprav bi se lahko načeloma štele za zavezance za [DDD]: 1. pravne osebe, ki so ‚brezpogojno‘ izključene iz plačevanja [DDD]“.

159 Drugič, iz točke 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno tudi, da je belgijska vlada pred belgijskim Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) sama menila, da so med drugimi družbami in pravnimi osebami iz členov 180 in 220, točka 2, CIR pristanišča dejansko pravne osebe, ki opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2 CIR. Poleg tega je pred Chambre des représentants (poslanska zbornica, Belgija) podpredsednik vlade in minister za finance in zunanjo trgovino prav tako menil, da so pristanišča javna podjetja, ki bi bila brez brezpogojne oprostitve iz člena 180 CIR zavezana za plačilo DDD v skladu s členi 1, 2 in 179 CIR.

160 Tretjič, iz zakona, ki ga je Parlement fédéral (zvezni parlament, Belgija) sprejel 29. maja 2018 – „Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires“ (zakon o določitvi pogojev za prehod pristaniških podjetij na zavezanost za plačilo davka od dohodkov družb, *Moniteur Belge* z dne 11. junija 2018, str. 48409) – izhaja, da je za uskladitev z izpodbijanim sklepom in za odpravo brezpogojne oprostitve DDD, do katere so bila upravičena pristanišča in ki jo je Komisija opredelila kot državno pomoč, v členu 2 tega zakona določeno, da se „[č]len 180, prvi odstavek, točka 2, [CIR] razveljavi“. Zato je treba ugotoviti, kot je Komisija navedla na obravnavi, da po mnenju belgijskega zakonodajalca že samo odprava oprostitve, določene v členu 180, točka 2, CIR, zadostuje za to, da pristanišča postanejo zavezana za plačilo DDD, kar pomeni, da bodo pristanišča brez te oprostitve naravno ali samodejno zavezana za plačilo DDD.

161 Četrtič, iz besedila in logike členov od 180 do 182 CIR je razvidno, da člen 180 določa brezpogojno odstopanje od DDD, ker v nasprotju s členoma 181 in 182 za to, da subjekti, navedeni v njem, niso zavezani za plačilo DDD, ne določa nobenega drugega pogoja. Na eni strani namreč člen 181 CIR določa, da „[z]a plačilo [DDD] prav tako niso zavezani nepridobitna združenja in druge pravne osebe brez pridobitnega namena“, ki opravljajo nekatere dejavnosti splošnega pomena, naštete v njem, kot je pomoč družinam ali izobraževanje. Na drugi strani člen 182 CIR določa, da se „[v] okviru nepridobitnih združenj in drugih pravnih oseb brez pridobitnega namena […] za pridobitne posle ne štejejo: 1. enkratne ali izjemne transakcije; 2. transakcije, ki obsegajo vlaganje sredstev, zbranih pri izpolnjevanju njihove statutarne naloge; 3. transakcije, ki pomenijo aktivnost, ki zgolj pomožno vključuje industrijske, trgovinske ali kmetijske posle ali pri kateri se ne izvajajo industrijske ali trgovinske metode“. Člen 180 CIR pa določa le, da „[z]a plačilo [DDD] niso zavezani“ subjekti, našteti v njem, ne da bi vseboval druge pogoje v zvezi z neobstojem pridobitnega namena ali pomožno naravo pridobitnih poslov, ki jih opravljajo ti subjekti.

162 To logiko je mogoče ponovno najti v členu 220 CIR, ki določa, da so „[z]a plačilo [DDPO] zavezani: 1. država, skupnosti, regije, province, aglomeracije, zveze občin, občine, javni centri za socialno pomoč […], pa tudi javne kulturne ustanove, reševalna območja, policijska območja ter polderji in uprave za vode; 2. pravne osebe, ki v skladu s členom 180 niso zavezane za plačilo [DDD]; 3. pravne osebe, ki imajo v Belgiji statutarni sedež, glavni kraj poslovanja oziroma sedež vodstva ali uprave in ki ne opravljajo dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni, ali ki niso zavezane za plačilo [DDD] v skladu s členoma 181 in 182“. Če naj členu 220, točka 2, CIR ne bo odvzet polni učinek in naj se ne šteje, da ima ta določba tako kot člen 180 CIR zgolj deklarativno vrednost, namreč tudi iz te določbe izhaja, da bi bila pristanišča brez oprostitve iz člena 180, točka 2, CIR načeloma zavezana za plačilo DDD, razen če bi lahko dokazala, da ne opravljajo dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni, ali da izpolnjujejo druge pogoje iz členov 181 in 182 CIR.

163 Ob upoštevanju vseh teh preudarkov je treba torej ugotoviti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu pravilno menila, da referenčni okvir za namene preučitve selektivnosti v obravnavanem primeru tvorita člena 1 in 2 CIR, člen 180, točka 2, CIR pa pomeni odstopanje od tega okvira, ker so z zadnjenavedeno določbo pristanišča brezpogojno oproščena plačila DDD, čeprav opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2, točka 5(a), CIR.

164 Zato je treba prvi očitek zavrniti kot neutemeljen.

– Očitek v zvezi z neprimerljivostjo pristanišč s subjekti, zavezanimi za plačilo DDD

165 Tožeči stranki trdita, da pristaniški organi niso v enakem položaju kot drugi subjekti, zavezani za plačilo DDD, v nasprotju s tem, kar je Komisija ugotovila v točki 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Ti organi naj bi bili predmet drugačne pravne in dejanske ureditve od tiste, ki velja za druge subjekte, in naj bi bili podaljšanje javnih organov, odgovornih za izpolnjevanje javnopravnih nalog. Poleg tega naj

pristaniški organi ne bi mogli prosto uporabljati sredstev, s katerimi razpolagajo, za optimizacijo svojih dejavnosti, kar lahko načeloma počnejo drugi subjekti, zavezani za plačilo DDD, kot so nepridobitna združenja, kadar se ukvarjajo s pridobitnimi dejavnostmi.

166 Po mnenju tožečih strank je za pravne osebe, zavezane za plačilo DDPO, po eni strani značilno to, da ne opravljajo dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni, ali po drugi strani to, da uresničujejo širši cilj, ki presega njihov lastni interes ali interes njihovih delničarjev. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, naj pravna oblika, za katero se odločijo pristanišča, ne bi bila odločilna, neobstoj pridobitnega namena pa naj bi bil torej pomemben element pri razlikovanju med DDD in DDPO. Družbe s socialnim namenom, ki nimajo cilja razdeljevanja dobička, naj bi bile namreč lahko zavezane za plačilo DDPO.

167 Poleg tega tožeči stranki zatrjujeta, da za opravljanje svojih dejavnosti ne izvajata industrijskih in trgovinskih metod v smislu člena 182, točka 3, CIR. V zvezi s tem naj bi bilo treba upoštevati, prvič, da večina dohodkov, ki jih prejmejo pristanišča, ni odvisna od načel ponudbe in povpraševanja, drugič, da imajo njune pristojbine naravo nadomestila in so načeloma namenjene le kritju stroškov nekaterih storitev, ne pa ustvarjanju kar se da velikega dobička, tretjič, da ne izbereta sami pristanišča, ki ga morata upravljati, in prav tako ne moreta omejevati svojih storitev na najdobičkonosnejše uporabnike, četrtič, da se njuni dohodki ne uporabijo nujno za povečanje njune lastne učinkovitosti ali storilnosti, petič, da njune naložbe usmerjajo dolgoročni makroekonomski obeti, in ne le kratko- ali srednjeročna mikroekonomska donosnost, in šestič, da sta edini pristojni za izvajanje pristaniških upravnih pristojnosti, ki niso prenosljive. Zato naj bi neobstoj pridobitnega namena skupaj z neobstojem ravnanja, pri katerem bi se izvajale industrijske ali trgovinske metode, upravičeval zavezanost pristanišč za plačilo DDPO namesto za plačilo DDD.

168 Kraljevina Belgija poleg tega ob opiranju na sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), trdi, da pristanišča glede na posebne cilje ureditve DDD niso v primerljivem dejanskem in pravnem položaju kot pridobitne družbe, ki so zavezane za plačilo tega davka. V zvezi s tem opozarja, da v odloku o politiki in upravljanju pomorskih pristanišč z dne 2. marca 2019 nikjer ni navedeno, da si morajo pristanišča prizadevati za dobiček.

169 Komisija izpodbija te trditve.

170 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora v skladu s sodno prakso Komisija za ugotovitev, da je nacionalni davčni ukrep „selektiven“, najprej opredeliti splošno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, nato pa dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od navedene splošne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to splošno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49; z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36).

171 Zato je treba ugotoviti, ali je davčna oprostitev, kot je ta iz člena 180, točka 2, CIR, taka, da omogoča prednost posameznim podjetjem v primerjavi z drugimi, ki bi bila glede na cilj, ki se uresničuje s skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

172 Komisija je v zvezi s tem v točkah 97 in 98 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je ne glede na to, kateri referenčni sistem se upošteva (DDD ali obdavčitev dohodkov pravnih oseb rezidentk na splošno), cilj davka od dohodkov obdavčiti dohodke, to je cilj, v zvezi s katerim so vsa podjetja glede dobička iz njihovih gospodarskih dejavnosti v enakem dejanskem in pravnem položaju.

173 Vendar po mnenju Kraljevine Belgije pristanišča niso v primerljivem položaju z družbami, zavezanimi za plačilo DDD, ker se tudi ob predpostavki, da se ukvarjajo s pridobitnimi dejavnostmi v smislu člena 2, točka 5, CIR, od teh družb razlikujejo po nekaterih posebnih značilnostih, kot so neobstoj pridobitnega namena njihovih dejavnosti, njihov način delovanja, njihova pravna oblika ali tudi neobstoj konkurence z zasebnim sektorjem.

174 V zvezi s tem je treba navesti, da v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, ni mogoče šteti, da morajo imeti pristanišča nujno iste značilnosti kot zadruge, ki so bile obravnavane v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), kot sta načelo primarnosti posameznika ali pravilo „en član en glas“, da bi jih bilo mogoče v obravnavanem primeru razlikovati od družb, ki so zavezane za plačilo DDD.

175 V skladu s sodno prakso mora namreč Komisija dokazati *a priori* selektivnost zadevnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, EU:C:2011:551, točka 62), kar v obravnavanem primeru vključuje preverjanje, ali so pristanišča kljub nekaterim posebnim značilnostim, ki jih imajo, glede na cilje referenčnega okvira v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z družbami, zavezanimi za plačilo DDD.

176 Vseeno je treba pojasniti, da mora zato merilo razlikovanja, uporabljeno za presojo primerljivosti položajev pristanišč in družb, zavezanih za plačilo DDD, temeljiti na značilnostih, ki so upoštevne in skladne glede na cilje referenčnega okvira (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, točke od 52 do 56).

177 V obravnavanem primeru pa nobena od značilnosti pristanišč, ki jih navajajo tožeči stranki in Kraljevina Belgija – ob predpostavki, da so dokazane – ni upoštevna in skladna glede na cilj davka od dohodkov, ki je, kot nakazuje njegovo poimenovanje, obdavčiti dohodke pravnih oseb rezidentk in posebej glede „družb“, ki opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, obdavčiti dobiček, ki ga ustvarijo s temi dejavnostmi.

178 Namreč, prvič, glede tega, da naj pristanišča ne bi imela pridobitnega namena in da naj bi ves svoj dobiček reinvestirala v pristaniško infrastrukturo, da bi izpolnila svoje naloge splošnega pomena, je treba po zgledu Komisije spomniti, da se cilji splošnega interesa, ki se tu omenjajo, nanašajo na gospodarske dejavnosti pristanišč, in ne na njihove negospodarske dejavnosti splošnega pomena (glej točko 53 zgoraj). Pri teh ciljih naj bi šlo v bistvu za spodbujanje gospodarskega razvoja in zaposlovanja tožečih strank in Flamske regije. Po zgledu Komisije iz točke 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa pa je treba ugotoviti, da tudi druga podjetja reinvestirajo svoj dobiček, uresničujejo cilje, ki presegajo njihov individualni interes, ali ustvarjajo učinke na gospodarstvo, ki presegajo ta individualni interes, ne da bi bila iz teh razlogov oproščena plačila DDD, česar tožeči stranki in Kraljevina Belgija ne prerekajo.

179 Zato je treba tudi ob predpostavki, da je neobstoj pridobitnega namena bistvena značilnost pristanišč in da je merilo razlikovanja, ki temelji na tej značilnosti, lahko skupaj z drugimi dejavniki, kot so tisti, ki so omenjeni v členu 182 CIR, upoštevno za določitev, ali mora biti pravna oseba rezidentka zavezana za plačilo DDD ali za plačilo DDPO, ugotoviti, da za presojo primerljivosti položajev pristanišč in družb, zavezanih za plačilo DDD, to merilo samo po sebi ni upoštevno in skladno glede na cilj obdavčitve dohodkov, ki mu sledi zadevna ureditev.

180 V zvezi s tem se niti tožeči stranki niti Kraljevina Belgija ne morejo uspešno opirati na sodbo Cour d'appel de Bruxelles (višje sodišče v Bruslju, Belgija) z dne 21. junija 2006, Oxfam Magasins du monde, ki je bila omenjena na obravnavi in na katero se Kraljevina Belgija sklicuje v pisnem stališču. V navedeni zadevi je namreč Cour d'appel de Bruxelles (višje sodišče v Bruslju) ugotovilo, da mora biti nepridobitno združenje Oxfam zavezano za plačilo DDPO, ker njegove dejavnosti prodaje izdelkov pravične trgovine na sejmih in tržnicah niso pridobitni posli, saj njihov namen ni izvajanje industrijskih ali trgovinskih metod v smislu člena 182, točka 3, CIR.

181 Člen 182, točka 3, CIR določa, da se „[v] okviru nepridobitnih združenj in drugih pravnih oseb brez pridobitnega namena […] za pridobitne posle ne štejejo: […] 3. transakcije, ki pomenijo aktivnost, ki zgolj pomožno vključuje industrijske, trgovinske ali kmetijske posle ali pri kateri se ne izvajajo industrijske ali trgovinske metode“. Ta člen torej določa dva različna primera, v katerih se dejavnosti pravnih oseb, ki nimajo pridobitnega namena, ne štejejo za pridobitne posle v smislu člena 2, točka 5, CIR, to sta na eni strani pomožno opravljanje industrijskih, trgovinskih ali kmetijskih poslov in na drugi strani neizvajanje industrijskih ali trgovinskih metod. Kot je pravilno navedla Komisija, se je zadeva, v kateri je bila izrečena sodba Cour d'appel de Bruxelles (višje sodišče v Bruslju) z dne 21. junija 2006, Oxfam Magasins du monde, nanašala le na drugi primer, to je na izvajanje industrijskih ali trgovinskih metod od združenja.

182 V zvezi s tem je treba spomniti, da glede na opombo št. 182/10 k CIR pravna oseba izvaja industrijske in trgovinske metode, kadar deluje z ekonomskim ciljem, organizacijo ali strategijo in uporablja metode upravljanja, ki jih v bistvenem usmerjajo pojmi stroškov, dohodkov in donosnosti.

183 Za tožeči stranki pa ni mogoče šteti, kot je na obravnavi opozorila Komisija, da ne izvajata industrijskih ali trgovinskih metod v smislu člena 182, točka 3, CIR, kot je veljalo za združenje Oxfam v zadevi, navedeni zgoraj v točki 180. Kot je namreč Komisija opozorila na obravnavi, pristanišča pripravijo poslovni načrt, imajo strukturirano poslovno politiko in imajo tudi kadrovsko službo. Tudi ob predpostavki, da so, kot trdita tožeči stranki, pristojbine, ki jih pobirata, namenjene le kritju stroškov nekaterih storitev, ne da bi bila določena kakršna koli profitna marža, je že iz besedila odloka o politiki in upravljanju pomorskih pristanišč z dne 2. marca 2019, ki ga Komisija omenja v točki 46 obrazložitve izpodbijanega sklepa, razvidno, da njune dejavnosti vključujejo izvajanje industrijskih ali trgovinskih metod. Nazadnje, prav tako ni razvidno, da njune dejavnosti le pomožno vključujejo industrijske ali trgovinske dejavnosti v smislu te določbe, tako da se zanju ne uporablja niti prvi primer iz člena 182, točka 3, CIR.

184 Vsekakor tudi ob predpostavki, da pristanišča nimajo pridobitnega namena, oprostitev, do katere so upravičena v obravnavanem primeru, ne temelji na členu 182, točka 3, CIR, ampak na členu 180, točka 2, CIR, ne da bi bilo iz katerega koli elementa iz spisa razvidno, da je belgijski zakonodajalec za pristanišča izvedel konkretno oceno pogojev iz člena 182, točka 3, CIR. Nasprotno, iz točk od 156 do 163 zgoraj izhaja, da bi morala biti, če te oprostitve ne bi bilo, običajno zavezana za plačilo DDD na podlagi meril iz členov 1 in 2 CIR.

185 Drugič, glede merila razlikovanja, ki temelji na pravni obliki ali statusu pristanišč, je treba po eni strani navesti, da bi v skladu z opombo št. 179/16 belgijske davčne uprave, navedeno v točki 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa, morala biti tudi večina belgijskih pristanišč zaradi svoje pravne oblike (delniška družba (SA), družba z omejeno odgovornostjo (SPRL) ali avtonomna komunalna služba) načeloma zavezana za plačilo DDD, ker praviloma ali opravljajo kakršno koli industrijsko ali trgovinsko dejavnost ali pridobiten poklic, ali oboje hkrati in ker je treba kakršen koli dobiček, ki ga ustvarijo, šteti za rezultat te dejavnosti. Po drugi strani iz točke 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja – ne da bi stranke to prerekale – da so lahko subjekti, ki niso del javnih oblasti (kot so nepridobitna združenja), zavezani za plačilo DDPO, tako da tudi pripadnost javni sferi ni upoštevno merilo glede na nacionalna pravila. Poleg tega so lahko ta združenja, čeprav so po svojem statutu nepridobitna, zavezana za plačilo DDD v skladu s splošnimi merili, če opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni.

186 Poleg tega je treba v zvezi s tem enako kot Komisija v točki 98 obrazložitve izpodbijanega sklepa opozoriti, da se v skladu s sodno prakso davčna oprostitev, ki se dodeli glede na pravno obliko podjetja in glede na sektorje, v katerih to podjetje opravlja dejavnost, ter ki izhaja iz namena nacionalnega zakonodajalca, da spodbuja subjekte, ki se štejejo za družbeno zaslužne, na splošno obravnava kot selektivna (glej v tem smislu sodbo z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8, točke od 136 do 138).

187 Tretjič, nič bolj ni mogoče sprejeti teze Kraljevine Belgije, ki je bila prvič navedena v odgovor na ukrep procesnega vodstva in v skladu s katero bi lahko belgijski zakonodajalec ob upoštevanju regulativnega okvira, ki ureja pristanišča v različnih regijah države, zakonito presodil, da ta na podlagi njihovih predpisov ne opravljajo dejavnosti ali poslov, ki so pridobitni in bi konkurirali zasebnemu sektorju, kar bi upravičevalo, da bi bila vsa pristanišča zavezana za plačilo DDPO.

188 Iz vseh dokazov, ki jih je Komisija predstavila v upravnem postopku in pred Splošnim sodiščem, je namreč razvidno, da če člena 180, točka 2, CIR ne bi bilo, bi morala biti pristanišča načeloma zavezana za plačilo DDD (glej točke od 156 do 163 zgoraj). Ker torej pristanišča opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2, točka 5, CIR, so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z družbami, zavezanimi za plačilo DDD, glede dobička, ki ga ustvarijo s temi dejavnostmi, oprostitev, do katere so upravičena v skladu s členom 180, točka 2, CIR, pa pomeni različno obravnavanje, ki se lahko v bistvu opredeli kot diskriminatorno (glej sodno prakso, navedeno zgoraj v točki 126).

189 V zvezi s tem se Kraljevina Belgija vseeno opira na sodbo belgijskega Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) št. 151/2016 z dne 1. decembra 2016, v kateri naj bi bila priznana zakonitost zakonodajalčeve odločitve, da so pristanišča iz člena 180, točka 2, CIR še naprej zavezana za plačilo DDPO. V navedeni sodbi je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče), pri katerem so tožbo vložila medobčinska združenja, ki so nedavno postala zavezana za plačilo DDD, namreč presodilo:

„V nasprotju z medobčinskimi združenji in drugimi strukturami za sodelovanje ter projektnimi združenji, ki lahko pokrivajo širok razpon dejavnosti, ki lahko konkurirajo zasebnim podjetjem, posamezni javni gospodarski subjekti iz točk od 2 do 13 člena 180 [CIR] opravljajo dejavnost, ki ne konkurira zasebnim podjetjem ali ki je v posebnem javnem interesu. Zakonodajalec je lahko ocenil, da morajo biti zato deležni posebne davčne obravnave. Razlika v obravnavanju ima razumno utemeljitev.“

190 Vendar kot je Komisija navedla v točki 102 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se sodba belgijskega Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) št. 151/2016 z dne 1. decembra 2016 ne nanaša na oprostitev DDD v korist pristanišč glede na zakonodajo o državni pomoči, temveč na presojo zavezanosti medobčinskih združenj, struktur za sodelovanje in projektnih združenj za plačilo DDD glede na načeli enakosti in prepovedi diskriminacije. Neobstoj diskriminacije v nacionalnem pravu pa še ne pomeni nujno neobstoja selektivnosti v smislu člena 107(1) PDEU.

191 Vsekakor bi tudi ob predpostavki, da je tezo, ki jo nazadnje zagovarja Kraljevina Belgija (glej točko 187 zgoraj), mogoče sprejeti, to pomenilo, da je belgijski davčni sistem zasnovan tako, da lahko zakonodajalec diskrecijsko presodi, da se za nekatere subjekte DDD ne uporablja, čeprav so to načeloma „družbe“, ki opravljajo dejavnost ali posle, ki so pridobitni, v smislu člena 2, točka 5, CIR. Iz sodne prakse pa izhaja, da če imajo pristojni organi široko diskrecijsko pravico izbire upravičencev in pogojev za dodelitev ukrepa na podlagi meril, ki so tuja davčnemu sistemu, kot je ohranitev zaposlitve ali nekonkuriranje zasebnemu sektorju, je treba za izvajanje te diskrecijske pravice šteti, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na uresničevani cilj v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, točka 27 in navedena sodna praksa).

192 Zato je treba ugotoviti, da je Komisija v točkah od 97 do 99 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno ugotovila, da je zadevni ukrep *prima facie* selektiven, ker pomeni odstopanje od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 1 in 2 CIR, ter se z njim uvaja razlikovanje med pristanišči in družbami, zavezanimi za plačilo DDD, čeprav so glede na cilj tega referenčnega okvira v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

Selektivnost ukrepa v primeru, v katerem člen 180, točka 2, CIR formalno ne pomeni odstopanja od referenčnega okvira

193 Podredno je treba preučiti drugo možnost, ki jo je Komisija upoštevala v izpodbijanem sklepu, da bi dokazala selektivnost zadevnega ukrepa. Po tej možnosti bi člena 1 in 2 CIR pomenila pravno podlago za to, da pristanišča ne plačujejo DDD, v tem smislu, da člen 180, točka 2, CIR formalno ne bi pomenil odstopanja od referenčnega okvira (glej točki 115 in 116 zgoraj).

194 V zvezi s tem je treba – tudi ob predpostavki, da člen 180, točka 2, CIR, kot zatrjujejo tožeči stranki in Kraljevina Belgija, ne pomeni odstopanja od referenčnega okvira, tako da bi bil DDPO upoštevni referenčni okvir za subjekte, kot sta tožeči stranki – po zgledu Komisije iz točke 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa navesti, da bi bil belgijski sistem obdavčitve dohodkov sam selektiven, ker bi pripeljal do dajanja prednosti „posameznim podjetjem“, in sicer pristaniščem, čeprav so ta v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z drugimi podjetji, zavezanimi za plačilo DDD, glede obdavčitve dobička, ki ga ustvarijo s svojimi gospodarskimi dejavnostmi (glej v tem smislu sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 101 do 107, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 76 do 79).

195 Spomniti je namreč treba, da v skladu s sodno prakso ni vedno potrebno, da ukrep pomeni odstopanje od splošne davčne ureditve, da se dokaže selektivnost tega ukrepa, tudi če gre načeloma za merilo, ki je v zvezi s tem upoštevno (glej sodno prakso, navedeno zgoraj v točkah od 132 do 134).

196 Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso dejstvo, da imajo lahko samo davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 24).

197 Posledično, kadar ni mogoče opredeliti ukrepa, ki pomeni odstopanje od splošne davčne ureditve, morajo biti merila te ureditve, ki sestavljajo davčno osnovo, da bi bilo mogoče šteti, da dajejo selektivne prednosti, primerna za to, da se upravičena podjetja na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje, opredelijo kot privilegirana kategorija, kar omogoča, da se taka ureditev opredeli tako, da daje prednosti „posameznim“ podjetjem ali proizvodnji „posameznega“ blaga v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

198 V obravnavanem primeru pa so, kot je Komisija opozorila na obravnavi, tudi ob predpostavki, da člen 180, točka 2, CIR ne pomeni odstopanja od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 1 in 2 CIR, s to določbo nekateri subjekti, med drugim pristanišča, poimensko opredeljeni in tako brezpogojno oproščeni plačila DDD, čeprav so glede dobička, ustvarjenega z „gospodarskimi dejavnostmi“, v primerljivem položaju z drugimi podjetji (pravnimi osebami rezidentkami), zavezanimi za plačilo DDD. S temi določbami so torej pristanišča opredeljena kot privilegirana kategorija zaradi svojih posebnih značilnosti in sektorja dejavnosti, ki mu pripadajo.

199 Posledično je Komisija v točkah 90 in 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa lahko pravilno menila, da tudi če bi bila člena 1 in 2 pravna podlaga za to, da pristanišča niso zavezana za plačilo DDD, bi bila ta nezavezanost *a priori* selektiven ukrep, ki bi se nanašal na gospodarske dejavnosti pristanišč.

200 Preveriti je treba še, ali je v skladu s sodno prakso, navedeno zgoraj v točki 130, zadevni ukrep, čeprav je *prima facie* selektiven in ne glede na to, katera možnost se v zvezi s tem upošteva za referenčni okvir, lahko vseeno upravičen zaradi narave ali logike davčnega sistema, v katerega se umešča, kot trdijo tožeči stranki in Kraljevina Belgija.

Očitek v zvezi z upravičenostjo zaradi narave ali logike davčnega sistema

201 V okviru tretjega tožbenega razloga tožeči stranki podredno trdita, da je ob predpostavki, da zavezanost pristaniških organov za plačilo DDPO pomeni odstopanje od referenčnega sistema, to odstopanje lahko upravičeno zaradi narave in sistematike belgijskega sistema na področju davkov od dohodkov.

202 Tožeči stranki poudarjata, da splošna skladnost belgijske davčne ureditve zahteva, da javni organi niso zavezani za plačilo DDD, ki je davek od dobička. Pravne osebe, omenjene v členu 180 CIR, med katerimi so belgijska pristanišča, naj za plačilo DDD ne bi bile zavezane, ker nimajo pridobitnega namena in so podaljšanje državne oblasti. Poleg tega naj ne bi delovale v duhu ustvarjanja kar se da velikega dobička, temveč naj bi morale morebitne presežke reinvestirati v javno infrastrukturo. Zato naj bi bilo popolnoma logično, da se za pristaniške organe uporablja DDPO, ne DDD.

203 Nazadnje, po mnenju tožečih strank bi imela zavezanost pristaniških organov za plačilo DDD neugoden in diskriminatoren učinek, saj bi nesorazmerno povečala davčni pritisk na pristaniške organe. Zaradi zavezanosti za plačilo DDD naj bi namreč pristanišča lahko odbila le stroške, povezane s socialno dejavnostjo in namenjene ustvarjanju ali ohranjanju obdavčljivih dohodkov. Tako naj stroškov, ki pristaniščem nastanejo iz razlogov v splošnem interesu, v skladu s členom 49 CIR ne bi bilo mogoče odbiti in naj bi se prištevali k računovodskemu dobičku kot „nepriznani odhodki“. Poleg tega naj bi obstajalo tveganje, da bi bili taki stroški obdavčeni kot „izjemne ali neodplačne ugodnosti“ v smislu člena 26 CIR. Zato naj bi zavezanost pristaniških organov za plačilo DDD pripeljala do diskriminacije, ker bi se za subjekte, ki so v različnih položajih, zahtevalo enako obravnavanje.

204 Kraljevina Belgija tudi poudarja, da bi bilo tudi ob predpostavki, da se s členom 180, točka 2, CIR uvaja odstopanje v korist belgijskih pristaniških organov, kar močno prereka, to odstopanje lahko upravičeno zaradi narave in splošne sistematike belgijskega sistema davkov od dohodkov. Logika belgijskega sistema davkov od dohodkov naj bi namreč slonela na razlikovanju med komercialnimi podjetji, ki imajo pridobitni namen, in subjekti, ki delujejo v splošnem javnem interesu. Nezavezanost pristaniških organov – ki so osebe javnega prava, ki uresničujejo naloge v javnem interesu, nekdaj zaupane lokalnim organom – za plačilo DDD naj bi pomenila zgolj uporabo tega načela.

205 Komisija izpodbija te trditve.

206 Glede tega je treba ugotoviti, da se trditve, ki jih Kraljevina Belgija podaja v okviru tega očitka, močno ujemajo s tistimi, ki so bile preučene v okviru očitka v zvezi z neprimerljivostjo pristanišč s podjetji, zavezanimi za plačilo DDD (glej točke od 173 do 190 zgoraj).

207 Spomniti pa je treba, da se v skladu s sodno prakso ukrep, ki vključuje izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, lahko utemelji z naravo in splošno sistematiko tega davčnega sistema, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz osnovnih ali vodilnih načel njenega davčnega sistema. Pri tem je treba razlikovati med cilji posebnega davčnega sistema, ki so zunaj njega, in mehanizmi, ki so značilni za sam davčni sistem in so potrebni za uresničitev teh ciljev (sodbe z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 81; z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 69, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 48).

208 Čeprav je Sodišče v svoji sodni praksi tako priznalo, da bi cilji, ki jih vsebuje zadevni splošni davčni sistem, kot je cilj izogibanja dvojnemu obdavčevanju ali preprečevanja zlorab, lahko upravičili davčni sistem, ki je *a priori* selektiven (glej v tem smislu sodbe z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi, C-308/01, EU:C:2004:252, točke od 74 do 76; z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točke od 64 do 76, in z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točke od 50 do 53), je vztrajno zavračalo priznanje, da bi bilo s cilji, ki niso del davčnega sistema, kot je želja ohraniti mednarodno konkurenčnost, zaščititi zaposlenost v nekaterih sektorjih ali tudi spodbujati družbeno zaslužne subjekte, mogoče upravičiti *a priori*

selektiven ukrep in ga s tem izvzeti s področja uporabe člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbe z dne 17. junija 1999, Belgija/Komisija, C-75/97, EU:C:1999:311, točke od 37 do 39; z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, točka 54, in z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8, točke od 136 do 138).

209 Ugotoviti pa je treba, da v obravnavanem primeru pojma splošnega interesa in nepridobitni namen ter javna oziroma zasebna narava zadevnih subjektov niso povezani z naravo in logiko belgijskega davčnega sistema davkov od dohodkov, ki v bistvu glede razlikovanja med DDD in DDPO temelji na opredelitvi izraza „družba“, kot je določena v členu 2, točka 5, CIR (glej točko 148 zgoraj).

210 Posledično Komisija ni storila napake pri presoji s tem, da je v točki 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je odločilno merilo za zavezanost za plačilo DDD ali DDPO to, da zadevni subjekt „opravlja dejavnost“ ali „posle, ki so pridobitni“ (glej člen 2 CIR), zato zatrjevana dejstva, da so pristanišča oproščena DDD, ker ne izplačujejo svojega dobička, temveč ga reinvestirajo, da uresničujejo cilj, ki presega njihov individualni interes, da njihov statutarni cilj ni ustvarjanje dobička, da so del javnih oblasti in da opravljajo naloge splošnega pomena, ne zadostujejo za utemeljitev ugodnejše davčne obravnave od davčne obravnave drugih družb rezidentk glede na usmerjevalna načela davčnega sistema.

211 Vsekakor je treba tudi ob predpostavki, da so cilji, ki jih navaja Kraljevina Belgija, lahko del narave ali logike davčnega sistema, ugotoviti, da se ti cilji z ukrepom, ki je predmet te zadeve, ne uresničujejo skladno (glej v tem smislu sodbi z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 88, in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 73 in 74).

212 Kot je namreč Komisija ugotovila v točki 103 obrazložitve izpodbijanega sklepa, tudi druga podjetja reinvestirajo svoj dobiček, uresničujejo cilje, ki presegajo njihov individualni interes, ali ustvarjajo učinke na gospodarstvo, ki presegajo ta individualni interes, ne da bi bila iz teh razlogov oproščena plačila DDD. In obratno, subjekti, ki niso del javnih oblasti, kot so nepridobitna združenja, so lahko zavezani za plačilo DDPO, če upoštevajo splošno merilo, določeno v členu 2 CIR, tako da tudi pripadnost javni sferi ni upoštevno merilo glede na nacionalna pravila.

213 Nazadnje, glede trditve tožečih strank, da bi njuna zavezanost za plačilo DDD imela neugoden in diskriminatoren učinek (glej točko 203 zgoraj), je treba enako kot Komisija v točki 105 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotoviti, da oprostitev DDD, do katere so upravičena pristanišča, ni povezana s tem, da bi bila pristanišča finančno prikrajšana zaradi člena 49 CIR, saj se zadevna oprostitev nanaša na ves ustvarjeni dobiček in ni omejena na dobiček, ki izhaja iz morebitne nemožnosti odbitja nekaterih stroškov v skladu s členom 49 CIR. Oprostitev iz člena 180, točka 2, CIR torej ni upravičena z usmerjevalnim načelom belgijskega davčnega sistema, tudi ob predpostavki, da člen 49 CIR pomeni tako usmerjevalno načelo.

214 Glede na vse te preudarke Komisija ni storila napake pri presoji s tem, da je v izpodbijanem sklepu menila, da oprostitev DDD, do katere so upravičena pristanišča, tem daje selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

215 Posledično je treba drugi in tretji tožbeni razlog zavrniti.

Četrti, še bolj podredni, tožbeni razlog: zahteva po prehodnem obdobju

216 Tožeči stranki še bolj podredno Splošnemu sodišču predlagata, naj odobri prehodno obdobje, ki bo trajalo, dokler Komisija ne konča preiskave davčnih ureditev za različna pristanišča v Uniji in v vsakem primeru eno polno leto, da se lahko prilagodita novemu položaju. V zadevi, ki se je nanašala

na obdavčitev pristanišč na Nizozemskem, naj bi namreč Komisija nizozemskemu zakonodajalcu in pristaniščem odobrila celo leto, da so se lahko prilagodili novemu položaju. Poleg tega naj bi obstajali znaki, da podobni ukrepi obstajajo v drugih državah članicah, tako da naj bi različno obravnavanje škodovalo enakim konkurenčnim pogojem in krepilo neenakosti med pristanišči različnih držav članic.

217 Prvič, Kraljevina Belgija navaja, da je Komisija, ker selektivno izvaja določene preiskave zgolj v nekaterih državah članicah, s tem zagotovila konkurenčno prednost pristaniškim organom Unije, ki niso zavezani za plačilo nobene oblike ali drugih oblik davkov in ki niso predmet nobene preiskave. Drugič, Kraljevina Belgija ob sklicevanju na praktične možnosti prilagoditve belgijske davčne zakonodaje in opiranju na nizozemski primer meni, da Komisija ni zagotovila enakih konkurenčnih pogojev s tem, da ni odobrila prehodnega obdobja, da bi omogočila to prilagoditev.

218 Komisija izpodbija te trditve.

219 Uvodoma je treba ugotoviti, da tožeči stranki s tem tožbenim razlogom Splošnemu sodišču predlagata, naj odobri prehodno obdobje, in ne, naj razglasi ničnost izpodbijanega sklepa zaradi napake, ki bi jo vseboval. Po zgledu Komisije pa je treba spomniti, da Splošno sodišče v okviru nadzora zakonitosti, ki ga opravlja, nima pristojnosti, da bi institucijam Unije naložilo ravnanje ali da bi njihovo ravnanje nadomestilo (glej v tem smislu sodbi z dne 22. aprila 2016, Italija in Eurallumina/Komisija, T-60/06 RENV II in T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, točka 43, in z dne 12. maja 2016, Hamr – Sport/Komisija, T-693/14, neobjavljena, EU:T:2016:292, točka 91).

220 Vendar tožeči stranki v repliki navajata, da meje nadzora Splošnega sodišča ne nasprotujejo temu, da se odločba Komisije razglasi za nično, ker ne določa ustreznega začasnega ukrepa. Zato naj bi bilo tak tožbeni razlog mogoče razumeti, kot da se v bistvu nanaša na kršitev načela enakega obravnavanja, ki bi morala pripeljati do razglasitve ničnosti izpodbijanega sklepa iz tega naslova, ker v navedeni sklep ni bilo vključeno prehodno obdobje, ki bi Kraljevini Belgiji omogočilo, da za belgijska pristanišča ne uvede zavezanosti za plačilo DDD, dokler Komisija ne konča preiskave davčnih ureditev za različna pristanišča v vseh državah članicah Unije.

221 V zvezi s tem, prvič, ker se zdi, da tožeči stranki trdita, da bi Komisija morala odobriti prehodno obdobje enega leta, tako kot v svojem sklepu (EU) 2016/634 z dne 21. januarja 2016 o državni pomoči št. SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 in ex CP 115/2004), ki jo je odobrila Nizozemska – Oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za javna podjetja (UL 2016, L 113, str. 148), je treba ugotoviti, da iz izreka tega sklepa ni razvidno, da je Komisija Kraljevini Nizozemski odobrila prehodno obdobje. Nasprotno, člen 2 tega sklepa določa, da „Nizozemska v dveh mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu odpravi oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb iz člena 1, ustrezno spremenjena shema davka od dobička pravnih oseb pa začne veljati najpozneje od davčnega leta, ki sledi sprejetju tega sklepa“. Obveznosti, naložene Kraljevini Nizozemski v skladu z navedenim sklepom, so torej podobne tistim, ki so bile v obravnavanem primeru naložene Kraljevini Belgiji v skladu s členom 2 izpodbijanega sklepa (glej točko 22 zgoraj), ne da bi bilo mogoče v zvezi s tem ugotoviti neenako obravnavanje.

222 Drugič, ker se zdi, da tožeči stranki trdita tudi, da bi Komisija morala počakati, da konča svoje preiskave v zvezi z obdavčitvijo pristanišč v vseh državah članicah Unije, da ne bi povzročila dodatnih izkrivljanj konkurence, je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče podobno trditev preučilo in zavrnilo v sodbi z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija (T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317).

223 V navedeni sodbi, izrečeni zaradi tožbe, ki so jo nekatera nizozemska pristanišča vložila zoper Sklep 2016/634 (glej točko 221 zgoraj), je Splošno sodišče zavrnilo trditev tožečih strank v zvezi s kršitvijo načela enakega obravnavanja, pri čemer je najprej spomnilo, da mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso spoštovanje načela enakega obravnavanja usklajeno z načelom zakonitosti, po katerem se nihče

ne more v svojo korist sklicevati na nezakonitost, ki je bila storjena v korist drugega (glej sodbo z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija, T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317, točka 116 in navedena sodna praksa).

224 Tako se tožeči stranki ne moreta, da bi dosegli razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa, sklicevati na to, da Komisija ni hkrati tudi od drugih držav članic zahtevala, naj odpravijo pomoči, dodeljene njihovim pristaniščem (glej v tem smislu sodbo z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija, T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317, točka 117).

225 Vsekakor je treba navesti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso spoštovanje načela enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če tako obravnavanje ni objektivno utemeljeno. V skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso kršitev načela enakega obravnavanja z različnim obravnavanjem predpostavlja, da so zadevni položaji primerljivi glede na vse svoje značilnosti (glej sodbo z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija, T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317, točka 119 in navedena sodna praksa).

226 V obravnavanem primeru pa na eni strani obstajajo razlike glede faze napredka različnih postopkov v zvezi z davčnimi ureditvami držav članic in na drugi glede davčne zakonodaje, ki se uporablja za pristanišča v različnih državah članicah. Take razlike lahko pomenijo objektivne razloge, ki utemeljujejo, da je Komisija izpodbijani sklep sprejela, in odpravo oprostitve, do katere so bila v obravnavanem primeru upravičena belgijska pristanišča, naložila pred končanjem svojih preiskav v zvezi z obdavčitvijo pristanišč v vseh državah članicah Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija, T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317, točke od 120 do 130).

227 Poleg tega bi, če bi se trditve tožečih strank sprejele, to pripeljalo do tega, da bi morala Komisija počakati, da konča vse svoje preiskave v zvezi z vsemi državami članicami, ki dodeljujejo pomoči svojim pristaniščem, da bi sprejela končne odločbe in naložila odpravo navedenih pomoči, v škodo držav članic, ki ne dodeljujejo pomoči svojim pristaniščem (glej v tem smislu sodbo z dne 31. maja 2018, Groningen Seaports in drugi/Komisija, T-160/16, neobjavljena, EU:T:2018:317, točka 132).

228 Nazadnje je treba ugotoviti, da je treba trditve Kraljevine Belgije v podporo tožečima strankama razumeti v istem smislu kot tiste, ki so omenjene zgoraj v točkah od 219 do 227. Vendar je treba – ob predpostavki, da je trditve, ki jih navaja Kraljevina Belgija, mogoče razumeti tako, da se nanašajo na kršitev člena 107(1) PDEU v zvezi s pojmoma izkrivljanja konkurence in prizadetosti trgovine med državami članicami zaradi neobstoja enakih konkurenčnih pogojev v Uniji – po zgledu Komisije ugotoviti, da tožeči stranki nista navedli takega tožbenega razloga, zato gre za nov razlog, ki ni dopusten. Opozoriti je namreč treba, da člen 40, četrti odstavek, Statuta Sodišča – ki se v skladu s členom 53, prvi odstavek, tega statuta uporablja za postopek pred Splošnim sodiščem – in člen 142(3) Poslovnika sicer ne nasprotujeta temu, da intervenient poda nove trditve ali različne trditve od trditev stranke, ki jo podpira, da ne bi bila intervencija omejena na ponovitev trditev tožeče stranke, vendar pa ni mogoče šteti, da te določbe intervenientu dopuščajo z navajanjem novih tožbenih razlogov spremeniti ali izkriviti okvir spora, kot je opredeljen v tožbi (glej sodbo z dne 12. decembra 2006, SELEX Sistemi Integrati/Komisija, T-155/04, EU:T:2006:387, točka 42 in navedena sodna praksa).

229 Posledično je treba zavrniti tudi četrti tožbeni razlog in tožbo v celoti.

Stroški

230 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.

231 Poleg tega v skladu s členom 138(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške.

232 Ker tožeči stranki nista uspeli, jima je treba v skladu s predlogi Komisije naložiti plačilo stroškov, razen stroškov, ki so nastali Kraljevini Belgiji, ki nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (šesti razširjeni senat)

razsodilo:

1. **Tožba se zavrne.**

2. **Havenbedrijf Antwerpen NV in Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV nosita svoje stroške in stroške Evropske komisije.**

3. **Kraljevina Belgija nosi svoje stroške.**

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 20. septembra 2019.

Podpisi

Kazalo

Dejansko stanje 2

Pravni okvir 2

Upravni postopek in izpodbijani sklep 5

Postopek in predlogi strank 7

Pravo 8

Prvi tožbeni razlog: kršitev členov 107 in 296 PDEU zaradi opredelitve pristaniških organov kot podjetij 8

Drugi del: negospodarska narava dejavnosti belgijskih pristanišč 9

Prvi del: neobstoj trga, na katerem pristaniški organi ponujajo storitve 16

Drugi in tretji tožbeni razlog: kršitev merila selektivnosti 17

Povzetek analize Komisije v zvezi s selektivnostjo ukrepa v izpodbijanem sklepu 18

Pregled upoštevne sodne prakse 20

Selektivnost zadevnega ukrepa v primeru, v katerem bi člen 180, točka 2, CIR pomenil odstopanje od referenčnega okvira 22

– Očitek v zvezi z napačno opredelitvijo referenčnega okvira 22

– Očitek v zvezi z neprimerljivostjo pristanišč s subjekti, zavezanimi za plačilo DDD 25

Selektivnost ukrepa v primeru, v katerem člen 180, točka 2, CIR formalno ne pomeni odstopanja od referenčnega okvira 30

Očitek v zvezi z upravičenostjo zaradi narave ali logike davčnega sistema 31

Četrti, še bolj podredni, tožbeni razlog: zahteva po prehodnem obdobju 32

Stroški 34