Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (szósta izba w składzie powiększonym)

z dnia 20 września 2019 r.*

Pomoc państwa – System zwolnienia z podatku dochodowego od spółek wdrożony przez Belgię na rzecz belgijskich portów – Decyzja uznająca system pomocy za niezgodny z rynkiem wewnętrznym – Pojęcie działalności gospodarczej – Usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym – Działalność niemająca charakteru gospodarczego – Odrębny charakter – Selektywny charakter – Wniosek o zarządzenie okresu przejściowego

W sprawie T-696/17

Havenbedrijf Antwerpen NV, z siedzibą w Antwerpii (Belgia),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, z siedzibą w Zeebrugge (Belgia),

reprezentowane przez adwokatów P. Wytincka, W. Panisa oraz I. Letten,

strona skarżąca,

popierane przez

Królestwo Belgii, reprezentowane przez J.C. Halleux, P. Cottina, L. Van den Broeck i C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez adwokatów A. Lepièce i H. Baeyens,

interwenient,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez B. Stromskiego i S. Noëgo, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądanie stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2017/2115 z dnia 27 lipca 2017 r. w sprawie programu pomocy SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) wdrożonego przez Belgię – Opodatkowanie portów w Belgii (Dz.U. 2017, L 332, s. 1),

SĄD (szósta izba w składzie powiększonym),

w składzie: G. Berardis (sprawozdawca), prezes, I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi i O. Spineanu-Matei, sędziowie,

sekretarz: L. Ramette, administrator,

* Język postępowania: niderlandzki.

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 lutego 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

Ramy prawne

1 W Belgii zasady dotyczące opodatkowania dochodów są skodyfikowane w code des impôts sur les revenus de 1992 (kodeksie podatków dochodowych z 1992 r.).

2 Artykuł 1 kodeksu podatków dochodowych, zmienionego i zaktualizowanego w dniu 27 lipca 2017 r. (zwanego dalej „CIR"), stanowi, że:

„§ 1. Podatkami dochodowymi są:

1) podatek od wszystkich dochodów mieszkańców Królestwa, zwany dalej podatkiem od osób fizycznych;

2) podatek od wszystkich dochodów spółek będących rezydentami, zwany dalej podatkiem od spółek;

3) podatek od dochodów belgijskich osób prawnych innych niż spółki, zwany dalej podatkiem od osób prawnych;

4) podatek od dochodów osób niebędących rezydentami, zwany dalej podatkiem od nierezydentów.

§ 2. Podatki są pobierane w drodze zaliczek w granicach i na warunkach przewidzianych w tytule VI, rozdział pierwszy".

3 Odnośne fragmenty art. 2 CIR przewidują:

„§ 1. Na potrzeby stosowania niniejszego kodeksu, szczególnych przepisów prawnych dotyczących podatków dochodowych i rozporządzeń przyjętych w celu ich wykonania przyjmuje się, że następujące pojęcia mają znaczenie określone w niniejszym artykule.

[…]

5) Spółki

Stosuje się następujące definicje:

a) spółka: każda spółka, stowarzyszenie, zakład lub utworzona zgodnie z przepisami jednostka, które posiadają osobowość prawną i wykonują działalność lub czynności o charakterze zarobkowym.

Jednostki prawa belgijskiego posiadające osobowość prawną, które do celów stosowania podatków dochodowych są traktowane jako pozbawione osobowości prawnej, nie są uważane za spółki;

b) spółka będąca rezydentem: każda spółka, która ma w Belgii siedzibę, główny zakład lub siedzibę dyrekcji lub zarządu i która nie jest wyłączona z zakresu stosowania podatku od spółek.

[…]”.

4 Artykuł 179 CIR przewiduje:

„Podatkowi od spółek podlegają spółki będące rezydentami oraz instytucje finansujące świadczenia emerytalne, o których mowa w art. 8 loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle (ustawy z dnia 27 października 2006 r. o kontroli instytucji pracowniczych programów emerytalnych)”.

5 Artykuł 180 CIR stanowi:

„Podatkowi od spółek nie podlegają:

1) związki międzygminne, struktury współpracy, stowarzyszenia powołane w celu realizacji projektu, autonomiczne zarządy gminne i stowarzyszenia określone w akapicie drugim, które w ramach przedmiotu działalności głównej:

   – prowadzą szpital w rozumieniu art. 2 loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins (ustawy skoordynowanej z dnia 10 lipca 2008 r. o szpitalach i innych placówkach opieki zdrowotnej); lub

   – prowadzą instytucję, która wspiera ofiary wojny, osoby niepełnosprawne, osoby starsze, małoletnich objętych ochroną lub ubogich;

2) »Waterwegen en Zeekanaal« SA, »De Scheepvaart« SA, Port autonome du Centre et de l’Ouest SCRL, Compagnie des installations maritimes de Bruges, Port de Bruxelles, autonomiczny portowy zarząd gminny w Ostendzie, spółki akcyjne prawa publicznego Havenbedrijf Antwerpen i Havenbedrijf Gent oraz porty autonomiczne w Liège, Charleroi i Namur;

3) Office national du ducroire (krajowy urząd gwarancyjny);

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

5) [*uchylony*];

5°a) Fonds de participation, Fonds de participation – Flandre, Fonds de participation – Wallonie oraz Fonds de participation – Bruxelles,

6) Société régionale wallonne de transport public de personnes oraz powiązane z nią spółki operacyjne;

7) Société des transports flamande oraz istniejące w jej ramach jednostki prowadzące niezależną działalność;

8) Société des transports intercommunaux de Bruxelles;

9) spółki zajmujące się oczyszczaniem ścieków podlegające ustawie z dnia 26 marca 1971 r.;

10) [*uchylony*]

11) spółka prawa publicznego realizująca cele socjalne Coopération technique belge;

12) spółka akcyjna prawa publicznego Infrabel;

13) spółka prawa publicznego realizująca cele społeczne Apetra”.

6 Artykuł 181 CIR stanowi:

„Podatkowi od spółek nie podlegają również stowarzyszenia bez celu zarobkowego oraz inne osoby prawne, które nie mają celu zarobkowego i:

1) których wyłącznym lub głównym przedmiotem działalności jest badanie, ochrona i rozwój interesów branżowych lub międzybranżowych ich członków;

2) które stanowią przedłużenie lub emanację osób prawnych, o których mowa w pkt 1), jeżeli ich wyłącznym lub głównym celem jest albo realizacja w imieniu i na rzecz ich członków, w całości lub w części, zobowiązań lub formalności nałożonych na nich z tytułu zatrudnienia pracowników lub na podstawie przepisów podatkowych lub przepisów socjalnych, albo pomaganie ich członkom przy realizacji tych zobowiązań lub formalności;

3) które na podstawie przepisów socjalnych są odpowiedzialne za zbieranie, centralizowanie, kapitalizację lub dystrybucję środków przeznaczonych na przyznanie korzyści przewidzianych przez te przepisy;

4) których wyłącznym lub głównym przedmiotem działalności jest zapewnianie nauczania lub jego wsparcie;

5) których wyłącznym lub głównym przedmiotem działalności jest organizacja targów lub wystaw;

6) które są zatwierdzone jako świadczące usługę pomocy dla rodzin i dla osób starszych przez właściwe organy wspólnot;

7) które są zatwierdzone do celów stosowania art. 145 § 1 akapit pierwszy pkt 1 lit. b), d), e), h)–l), pkt 2 i 3 lub byłyby zatwierdzone, albo gdyby wystąpiły ze stosownym wnioskiem, albo gdyby spełniały wszystkie warunki, od których uzależnione jest zatwierdzenie, inne niż warunek polegający, w zależności od przypadku, na wykonywaniu działalności o zasięgu krajowym lub na posiadaniu strefy wpływu rozciągającej się na jedną ze wspólnot, jeden z regionów lub na cały kraj;

8) które utworzono na podstawie loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (ustawy z dnia 27 czerwca 1921 r. o stowarzyszeniach bez celu zarobkowego, stowarzyszeniach międzynarodowych bez celu zarobkowego i fundacjach), o ile wykonują one wyłącznie działalność certyfikacyjną w rozumieniu loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales (ustawy z dnia 15 lipca 1998 r. o certyfikacji papierów wartościowych wyemitowanych przez spółki handlowe) oraz o ile wydane przez nie certyfikaty zostają zrównane z papierami wartościowymi, do których odnoszą się one w zakresie stosowania kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. na podstawie art. 13 § 1 akapit pierwszy tej ustawy”.

7 Zgodnie z art. 182 CIR:

„W przypadku stowarzyszeń bez celu zarobkowego oraz innych osób prawnych, które nie mają celu zarobkowego, nie uważa się za czynności o charakterze zarobkowym:

1) działań pojedynczych lub wyjątkowych;

2) czynności polegających na inwestowaniu funduszy zgromadzonych przy wykonaniu ich zadań statutowych;

3) czynności, które stanowią działalność obejmującą wyłącznie tytułem akcesoryjnym czynności przemysłowe, handlowe lub rolnicze lub działalność, w ramach której nie stosuje się metod przemysłowych lub handlowych”.

8 Jeśli chodzi w szczególności o podstawę nałożenia podatku dochodowego od spółek (zwanego dalej „podatkiem od spółek”), to art. 185 § 1 CIR przewiduje, że spółki podlegają opodatkowaniu w zakresie całkowitej kwoty ich zysków, w tym wypłaconych dywidend.

9 Artykuł 220 CIR stanowi:

„Podatkowi od osób prawnych podlegają:

1) państwo, wspólnoty, regiony, prowincje, aglomeracje, federacje gmin, gminy, ośrodki pomocy społecznej, […] a także publiczne instytucje kultowe, strefy bezpieczeństwa, rejony policyjne oraz poldery i sieci kanałów odpływowych do osuszania gleby;

2) osoby prawne, które na podstawie art. 180 nie podlegają podatkowi od spółek;

3) osoby prawne, które mają w Belgii siedzibę, główny zakład lub siedzibę dyrekcji lub zarządu, które nie wykonują działalności lub czynności o charakterze zarobkowym lub które nie podlegają podatkowi od spółek zgodnie z art. 181 i 182”.

10 Artykuł 221 CIR stanowi:

„Osoby prawne podlegające podatkowi od osób prawnych podlegają opodatkowaniu jedynie od:

1) dochodu kadastralnego uzyskanego z ich nieruchomości położonych w Belgii, jeśli ów dochód kadastralny nie jest zwolniony z podatku od nieruchomości na podstawie art. 253 lub szczególnych przepisów prawnych;

2) dochodu i zysku z kapitału i majątku ruchomego […]”.

Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja

11 W dniu 3 lipca 2013 r. służby Komisji Europejskiej wysłały do wszystkich państw członkowskich kwestionariusz dotyczący funkcjonowania i opodatkowania ich portów w celu uzyskania ogólnego obrazu sytuacji w tej dziedzinie i wyjaśnienia sytuacji portów w świetle zasad Unii Europejskiej dotyczących pomocy państwa. Następnie pomiędzy służbami Komisji i władzami belgijskimi doszło do wymiany licznych pism odnoszących się do tej kwestii.

12 Pismem z dnia 9 lipca 2014 r. Komisja, na podstawie art. 17 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1), poinformowała władze belgijskie o swojej wstępnej ocenie, zgodnie z którą zwolnienie z podatku od spółek przewidziane dla niektórych portów belgijskich stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym, a ponadto pomoc ta stanowi pomoc istniejącą w rozumieniu art. 1 lit. b) tego rozporządzenia. W dniu 23 września 2014 r. odbyło się spotkanie z władzami belgijskimi. Region Walonii i Port de Bruxelles (Belgia) przedstawiły swoje uwagi w pismach z dnia 30 września 2014 r., podczas gdy Vlaams gewest (region Flandrii) przedstawił swoje uwagi w piśmie z dnia 1 października 2014 r.

13 Pismem z dnia 1 czerwca 2015 r. Komisja poinformowała Królestwo Belgii, że przyjęła do wiadomości wszystkie podniesione przez to państwo argumenty i że w dalszym ciągu uważa, iż zwolnienie z podatku od spółek na rzecz szeregu portów stanowi pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli

i w zakresie, w jakim porty te prowadzą działalność gospodarczą. Na to pismo wniesiono skargę, którą Sąd odrzucił jako niedopuszczalną postanowieniem z dnia 9 marca 2016 r., Port autonome du Centre et de l'Ouest i in./Komisja (T-438/15, EU:T:2016:142).

14 Pismem z dnia 21 stycznia 2016 r. Komisja potwierdziła swoje stanowisko i zaproponowała władzom belgijskim, zgodnie z art. 108 ust. 1 TFUE i art. 22 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 TFUE (Dz.U. 2015, L 248, s. 9), tytułem właściwych środków, zniesienie zwolnienia z podatku od spółek przewidzianego dla portów belgijskich w zakresie, w jakim prowadzą one działalność gospodarczą.

15 Władze belgijskie wezwano do dostosowania przepisów w terminie dziesięciu miesięcy, a modyfikacja ta miała mieć zastosowanie do dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej najpóźniej od początku roku podatkowego 2017. Władze belgijskie zostały wezwane do powiadomienia Komisji na piśmie, że zgodnie z art. 23 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 przyjmą w sposób bezwarunkowy i jednoznaczny wszystkie środki właściwe w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania propozycji tych środków. Na ową propozycję środków właściwych wniesiono skargę, którą Sąd odrzucił jako niedopuszczalną postanowieniem z dnia 27 października 2016 r., Port autonome du Centre et de l'Ouest i in./Komisja (T-116/16, niepublikowanym, EU:T:2016:656).

16 Pismem z dnia 21 marca 2016 r. władze belgijskie przekazały Komisji uwagi na temat zaproponowanych środków właściwych. W następstwie tych uwag Komisja, pismem z dnia 8 lipca 2016 r., postanowiła wszcząć postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE na podstawie art. 23 ust. 2 rozporządzenia 2015/1589 (Dz.U. 2016, C 302, s. 5).

17 Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących spornego środka. W dniu 24 sierpnia 2016 r. zorganizowano spotkanie z przedstawicielami niektórych portów belgijskich objętych tym środkiem. Królestwo Belgii przedstawiło swoje uwagi w piśmie z dnia 9 września 2016 r., jeśli chodzi o federalnego ministra finansów, i w piśmie z dnia 16 września 2016 r., jeśli chodzi o region Walonii i porty walońskie. Komisja otrzymała uwagi od następujących zainteresowanych stron: Sea Invest – użytkownika portów w Antwerpii (Belgia), Gandawie (Belgia) i Zeebruges (Belgia), portu w Rotterdamie (Niderlandy), działającego w imieniu pięciu niderlandzkich publicznych portów morskich, portu w Brukseli, Vlaamse Havencommissie (flamandzkiej komisji portowej, Belgia) i portów w Antwerpii oraz Zeebruges.

18 Komisja przekazała te uwagi Królestwu Belgii, dając mu możliwość ustosunkowania się do ich, co owo państwo uczyniło w piśmie z dnia 14 listopada 2016 r. W dniu 19 grudnia 2016 r. między władzami belgijskimi a Komisją odbyło się spotkanie, przy okazji którego władze te przekazały Komisji dodatkowe uwagi. W dniu 10 stycznia 2017 r. miało miejsce kolejne spotkanie między federalnymi i regionalnymi władzami belgijskimi, niektórymi beneficjentami środka a Komisją.

19 Po zapoznaniu się z uwagami przedstawionymi przez Królestwo Belgii i zainteresowane strony Komisja przyjęła w dniu 27 lipca 2017 r. decyzję (UE) 2017/2115 w sprawie programu pomocy SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) wdrożonego przez Belgię – Opodatkowanie portów w Belgii (Dz.U. 2017, L 332, s. 1) (zwaną dalej „zaskarżoną decyzją").

20 Zgodnie z zaskarżoną decyzją, po pierwsze, Komisja stwierdziła, że działalność portów belgijskich, o których mowa w art. 180 pkt 2 CIR, jest – przynajmniej częściowo – działalnością gospodarczą, tak że należy uznać te porty za przedsiębiorstwa w zakresie, w jakim prowadzą one taką działalność (motywy 40–67 zaskarżonej decyzji). Po drugie, Komisja podniosła, że podlegając raczej podatkowi dochodowemu od osób prawnych (zwanemu dalej „podatkiem od osób prawnych") niż podatkowi od spółek na podstawie art. 180 pkt 2 CIR, porty czerpały korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE odpowiadającą różnicy pomiędzy podatkiem od spółek, jaki musiałyby zapłacić z tytułu swej działalności gospodarczej, a częścią podatku od osób prawnych, którą można było przypisać tej działalności gospodarczej (motywy 68–73 zaskarżonej decyzji). Po trzecie, Komisja uznała, że sporny

środek stanowi przeniesienie zasobów państwowych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 74–77 zaskarżonej decyzji). Po czwarte, uznała, że środek ten jest selektywny (motywy 78–107 zaskarżonej decyzji). Po piąte, Komisja stwierdziła, że wzmacniając pozycję beneficjentów w handlu międzynarodowym, sporny środek może mieć wpływ na wymianę handlową wewnątrz Unii i zakłócać konkurencję (motywy 108–115 zaskarżonej decyzji). Na tej podstawie Komisja uznała, że zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 180 pkt 2 CIR na rzecz portów belgijskich stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim dochody zwolnione z podatku pochodzą z działalności gospodarczej wykonywanej przez porty (motyw 116 zaskarżonej decyzji). Wreszcie, stwierdziła ona, że spornego środka pomocowego nie można uznać za środek zgodny z rynkiem wewnętrznym, czy to na podstawie art. 93, czy też na podstawie art. 106 ust. 2 TFUE (motywy 117–120 zaskarżonej decyzji), i odmówiła przyznania okresu przejściowego na wykonanie tej decyzji (motywy 124–130 zaskarżonej decyzji).

21 Artykuł 1 zaskarżonej decyzji stanowi:

„Zwolnienie z podatku od spółek belgijskich portów wymienionych w art. 180 pkt 2 CIR stanowi istniejący program pomocy państwa niezgodny z rynkiem wewnętrznym”.

22 Zgodnie z art. 2 zaskarżonej decyzji:

„1. Belgia ma obowiązek zniesienia zwolnienia z podatku od spółek, o którym mowa w art. 1, i nałożenia podatku od spółek na podmioty objęte dotychczas tym zwolnieniem.

2. Środek, na mocy którego Belgia wykona zobowiązania wynikające z ust. 1, należy przyjąć przed końcem roku kalendarzowego, w którym przypadał termin notyfikacji tej decyzji. Środek ten powinien stosować się najpóźniej do dochodów z działalności gospodarczej zrealizowanych od początku roku obrachunkowego następującego po jej przyjęciu”.

Postępowanie i żądania stron

23 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 9 października 2017 r. skarżące, Havenbedrijf Antwerpen NV (port w Antwerpii) i Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Compagnie des installations maritimes de Bruges, spółka eksploatująca port w Brugii, Belgia), które wymieniono w art. 180 pkt 2 CIR, wniosły niniejszą skargę.

24 Odrębnymi pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniach 19 i 23 stycznia 2018 r. odpowiednio Królestwo Belgii i Vlaams Gewest (region Flandrii) wniosły o dopuszczenie ich do niniejszego postępowania w charakterze interwenientów popierających żądania skarżących.

25 Postanowieniem z dnia 15 marca 2018 r. prezes szóstej izby Sądu dopuścił interwencję Królestwa Belgii. Królestwo Belgii złożyło uwagi interwenienta w dniu 22 maja 2018 r., a główne strony sporu ustosunkowały się do nich w wyznaczonych terminach.

26 Postanowieniem z dnia 25 października 2018 r., Havenbedrijf Antwerpen i Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Komisja (T-696/17, niepublikowanym, EU:T:2018:736), prezes szóstej izby Sądu oddalił wniosek regionu Flandrii o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

27 Postanowieniem z dnia 7 listopada 2018 r. Sąd, zgodnie z art. 28 swego regulaminu postępowania, postanowił przekazać sprawę szóstej izbie w składzie powiększonym.

28 Na wniosek sędziego sprawozdawcy Sąd (szósta izba w składzie powiększonym) postanowił otworzyć ustny etap postępowania i w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 89 regulaminu postępowania zadał stronom szereg pytań na piśmie, na które strony udzieliły odpowiedzi w wyznaczonym terminie.

29 Na rozprawie w dniu 4 lutego 2019 r. wysłuchano wystąpień stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.

30 Jako że jeden z sędziów szóstej izby w składzie powiększonym nie mógł uczestniczyć w dalszym postępowaniu, prezes Sądu wyznaczył, na podstawie art. 17 § 2 regulaminu postępowania, innego sędziego w celu uzupełnienia składu izby.

31 Skarżące, popierane przez Królestwo Belgii, wnoszą do Sądu o:

– stwierdzenie dopuszczalności skargi;

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– tytułem żądania ewentualnego, wyznaczenie okresu przejściowego do momentu zakończenia przez Komisję dochodzenia w przedmiocie systemu podatkowego dla portów w różnych państwach członkowskich Unii, a w każdym razie okresu przejściowego trwającego pełny rok;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

32 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi;

– obciążenie skarżących kosztami postępowania oraz obciążenie Królestwa Belgii kosztami związanymi z jego interwencją.

Co do prawa

33 Na poparcie skargi skarżące podnoszą cztery zarzuty. Po pierwsze, Komisja naruszyła art. 107 i 296 TFUE, uznając władze portowe za przedsiębiorstwa. Po drugie, Komisja naruszyła art. 107 TFUE, uznając zwolnienie z podatku od spółek za środek o charakterze selektywnym. Po trzecie, skarżące podnoszą tytułem ewentualnym, że Komisja naruszyła art. 107 TFUE, uznając, że odstępstwo od systemu odniesienia nie było uzasadnione charakterem i strukturą belgijskiego systemu podatkowego w dziedzinie podatków dochodowych. Po czwarte, tytułem dalszego żądania ewentualnego, skarżące wnoszą do Sądu o przyznanie im okresu przejściowego do czasu zakończenia przez Komisję dochodzenia w sprawie systemu podatkowego dotyczącego poszczególnych portów Unii, a w każdym razie okresu przejściowego wynoszącego jeden rok.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, opartego na naruszeniu art. 107 i 296 TFUE ze względu na uznanie władz portowych za przedsiębiorstwa

34 Zarzut pierwszy – w zakresie, w jakim dotyczy naruszenia art. 107 TFUE – składa się z dwóch części. W ramach części pierwszej skarżące twierdzą, że nie istnieje rynek, na którym oferują swe usługi. W części drugiej podnoszą, że ich działalność nie ma charakteru gospodarczego.

35 Sąd uważa za celowe zbadanie w pierwszej kolejności drugiej, a następnie pierwszej części tego zarzutu.

36 Na wstępie należy jednak od razu oddalić zarzut pierwszy w zakresie, w jakim dotyczy on naruszenia art. 296 TFUE ze względu na brak uzasadnienia zaskarżonej decyzji w odniesieniu do kwalifikacji portów jako „przedsiębiorstw" w rozumieniu art. 107 TFUE.

37 Należy bowiem przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z orzecznictwem zarzut naruszenia art. 296 TFUE jest zarzutem odrębnym od zarzutu bezzasadności zaskarżonej decyzji. O ile pierwszy z nich, dotyczący braku lub niewystarczającego uzasadnienia, opiera się na naruszeniu istotnych wymogów proceduralnych w rozumieniu art. 263 TFUE i stanowi bezwzględną przeszkodę procesową, którą sąd Unii powinien rozpatrzyć z urzędu, o tyle drugi, dotyczący materialnej zgodności decyzji z prawem, opiera się na naruszeniu reguły prawnej związanej ze stosowaniem traktatu w rozumieniu tegoż art. 263 TFUE i może być badany przez sąd Unii tylko wówczas, gdy skarżący go podniósł. Obowiązek uzasadnienia i zasadność uzasadnienia są więc oddzielnymi kwestiami (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r., Komisja/Sytraval i Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, pkt 67; z dnia 15 czerwca 2005 r., Corsica Ferries France/Komisja, T-349/03, EU:T:2005:221, pkt 52).

38 Tymczasem w niniejszym przypadku – poza tym, że skarżące nie poparły w żaden sposób w skardze zastrzeżenia opartego na rzekomym naruszeniu art. 296 TFUE – należy stwierdzić, że zaskarżona decyzja jest wystarczająco uzasadniona, ponieważ Komisja poświęciła kwestii kwalifikacji portów jako „przedsiębiorstw" prowadzących działalność gospodarczą nie mniej niż 28 motywów zaskarżonej decyzji (zob. motywy 40–67 zaskarżonej decyzji). Ponadto z analizy poszczególnych zastrzeżeń podniesionych przez skarżące wynika, że zaskarżona decyzja umożliwiła im poznanie uzasadnienia przyjętego w tym względzie środka, a Sądowi przeprowadzenie jego kontroli.

39 W konsekwencji należy oddalić zarzut pierwszy w zakresie, w jakim dotyczy on naruszenia art. 296 TFUE.

W przedmiocie części drugiej, opartej na braku charakteru gospodarczego działalności portów belgijskich

40 W ramach drugiej części niniejszego zarzutu skarżące przypominają w pierwszej kolejności, opierając się na Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (dekrecie o polityce dotyczącej portów morskich i o zarządzaniu tymi portami) z dnia 2 marca 1999 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 8 kwietnia 1999 r.), że ich podstawowe funkcje obejmują głównie zadania wykonywane w interesie ogólnym i niemające charakteru gospodarczego, takie jak zarządzanie administracyjne publicznymi i prywatnymi obszarami portów, usługi kontroli środowiskowej lub usługi kapitanatu. W ramach tych zadań władze portowe wykonują wyłączne prerogatywy władzy publicznej, których nie można przenieść właśnie z uwagi na publiczny charakter zarządu portowego i jego niepodzielność. Ponadto państwa członkowskie dysponują szerokim zakresem uznania przy określeniu, co należy rozumieć przez „usługi mające charakter gospodarczy" i „usługi niemające charakteru gospodarczego", które są świadczone w interesie ogólnym.

41 W drugiej kolejności skarżące podkreślają, że należy dokonać rozróżnienia pomiędzy zadaniami podstawowymi, które zostały im narzucone w drodze dekretu, a handlowymi usługami portowymi oferowanymi przez osoby trzecie. Władze portowe nie inwestują bowiem w sprzęt niezbędny do gospodarczej eksploatacji portu, w przeciwieństwie na przykład do operatorów portów lotniczych. Jedynym zadaniem władz portowych jest udostępnianie w sposób niedyskryminujący infrastruktury portowej użytkownikom takim jak przedsiębiorstwa obsługowe lub przedsiębiorstwa logistyczne, które prowadzą działalność gospodarczą i będą mogły następnie budować na tej podstawowej infrastrukturze. Skarżące wskazują w tym względzie na rozróżnienie pomiędzy zarządzaniem obszarem portu jako infrastrukturą podstawową i jego eksploatacją, która to działalność nie ma charakteru gospodarczego, a zarządzaniem instalacjami portowymi i ich eksploatacją. Owo rozróżnienie znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/352 z dnia 15 lutego 2017 r. ustanawiającym ramy w zakresie świadczenia usług portowych oraz wspólne zasady dotyczące przejrzystości finansowej portów (Dz.U. 2017, L 57, s. 1) oraz we wcześniejszej praktyce decyzyjnej

Komisji. Z orzecznictwa Trybunału również wynika, że udostępnienie infrastruktury publicznej w sposób niedyskryminujący nie stanowi działalności gospodarczej, tym bardziej gdy udostępnienia i gospodarczego wykorzystania tej infrastruktury nie zapewnia ten sam podmiot, tak jak w niniejszej sprawie.

42 W trzeciej kolejności skarżące wskazują na nieistnienie działalności gospodarczej ze względu na praktykę taryfową władz portowych. Ich zdaniem istnienie wynagrodzenia nie oznacza zawsze a priori istnienia działalności gospodarczej. Po pierwsze, władze portowe pobierają opłaty portowe, które stanowią wynagrodzenie uiszczane w zamian za prawo dostępu do strefy portowej, za jej przepłynięcie, zacumowanie w niej i pobyt w tej strefie oraz w zamian za gwarancję pewnego i efektywnego rozwoju obszaru portowego. Owe opłaty portowe są uważane za „zapłatę", to znaczy za wynagrodzenie za usługę świadczoną przez władze na rzecz płatnika. Opłaty te nie są określane na podstawie mechanizmów rynkowych, zgodnie z podażą i popytem, lecz w sposób jednostronny. Nie są wynikiem negocjacji handlowych oraz uwzględniają wymogi prawne i kontrolę administracyjną. Ponadto autonomia, jaką skarżące posiadają przy ustalaniu stawek opłat portowych, jest ograniczona z uwagi na zasady równości, przejrzystości i proporcjonalności, a także ze względu na kontrolę administracyjną, jakiej podlegają. Po drugie, władze portowe pobierają opłaty koncesyjne w zamian za koncesje przyznane osobom trzecim w zakresie majątku publicznego po zakończeniu niedyskryminującego i przejrzystego postępowania. Koncesjonowane grunty nie są automatycznie przekazywane oferentowi, który daje najwięcej, lecz przekazuje się je na podstawie ustalonych wcześniej kryteriów związanych z wartością dodaną projektu i dobrostanem społecznym. W związku z tym opłaty nie stanowią instrumentu polityki handlowej, jak utrzymuje Komisja, lecz instrument mający na celu skonkretyzowanie zadań z zakresu usług publicznych wykonywanych przez władze portowe w celu zapewnienia realizacji interesu ogólnego.

43 W czwartej kolejności skarżące podnoszą, że działalność gospodarcza portów ma charakter akcesoryjny, tak że należy uznać, iż cała działalność portów nie ma charakteru gospodarczego lub jest wykonywana w interesie ogólnym. Przypominają one w tym względzie, że porty nie zajmują się gospodarczym wykorzystaniem infrastruktury portowej, lecz udostępnianiem dróg wodnych i basenów oraz udzielaniem koncesji na korzystanie z gruntów w zamian za opłaty portowe i koncesyjne. W związku z tym ich działalność o charakterze wtórnym należy kwalifikować tak samo jak działalność podstawową.

44 W konsekwencji zaprezentowany przez Komisję w zaskarżonej decyzji wniosek, że władze portowe są przedsiębiorstwami na potrzeby stosowania reguł pomocy państwa, jest błędny.

45 Komisja kwestionuje te argumenty.

46 Należy przede wszystkim przypomnieć, jak uczyniła to Komisja w motywie 40 zaskarżonej decyzji, że zgodnie z orzecznictwem pojęcie przedsiębiorstwa obejmuje każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą, niezależnie od jej formy prawnej i sposobu finansowania. W tym względzie działalnością gospodarczą jest każda działalność polegająca na oferowaniu towarów lub usług na danym rynku (wyrok z dnia 12 września 2000 r., Pavlov i in., od C-180/98 do C-184/98, EU:C:2000:428, pkt 74, 75; zob. również podobnie wyroki: z dnia 16 czerwca 1987 r., Komisja/Włochy, 118/85, EU:C:1987:283, pkt 7; z dnia 23 kwietnia 1991 r., Höfner i Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, pkt 21).

47 W orzecznictwie potwierdzono ponadto, że gospodarcze wykorzystanie oraz budowa infrastruktury portowej lub lotniskowej w celu takiego gospodarczego wykorzystania stanowi działalność gospodarczą (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 78; z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja, C-288/11 P, EU:C:2012:821, pkt 40–43; z dnia 15 marca 2018 r., Naviera Armas/Komisja, T-108/16, EU:T:2018:145, pkt 78).

48 W niniejszej sprawie Komisja wymieniła w motywie 44 zaskarżonej decyzji szereg rodzajów działalności gospodarczej, które porty mogą wykonywać. Po pierwsze, porty świadczą ogólną usługę na rzecz swoich użytkowników (głównie armatorów, a bardziej ogólnie na rzecz wszystkich operatorów statków), umożliwiając statkom dostęp do infrastruktury portowej w zamian za wynagrodzenie zwane zazwyczaj „opłatą portową". Po drugie, niektóre porty świadczą szczególne usługi dla statków, takie jak pilotowanie, podnoszenie i obsługa ładunków lub cumowanie, które są również odpłatne. Po trzecie, w zamian za wynagrodzenie porty udostępniają określoną infrastrukturę lub określone grunty przedsiębiorstwom, które wykorzystują te obszary na potrzeby własne lub w celu świadczenia na rzecz statków pewnych szczególnych usług wymienionych powyżej. Komisja wyjaśniła ponadto w motywie 45 zaskarżonej decyzji, że fakt, iż przedsiębiorstwa trzecie korzystają z niektórych gruntów i infrastruktury portowej, aby świadczyć usługi armatorom lub statkom, nie wyklucza tego, że działalność zarządzania wykonywana przez władze portowe i polegająca w szczególności na wynajmie tych gruntów i infrastruktury owym przedsiębiorstwom trzecim może również mieć charakter gospodarczy.

49 Zapytane o to na rozprawie skarżące potwierdziły, po pierwsze, że pobierały należności, kwalifikowane jako „opłaty portowe", które były inkasowane – przynajmniej częściowo – w zamian za prawo dostępu statków do infrastruktury portowej. Po drugie, o ile kwestionują one okoliczność, że prowadzą same działalność w zakresie podnoszenia ładunków, załadunku lub rozładunku towarów w szczególności za pomocą dźwigów, czy też obsługi ładunków, o tyle przyznają, iż wykonują pewne czynności w zakresie przeładunku i holowania za śluzami. Po trzecie, nie kwestionują one okoliczności, że udostępniają grunty przedsiębiorstwom trzecim w zamian za opłaty koncesyjne.

50 W konsekwencji Komisja nie popełniła błędu w ocenie, gdy uznała w motywie 67 zaskarżonej decyzji, że działalność wykonywana przez porty stanowiła – przynajmniej częściowo – działalność gospodarczą.

51 Żaden z argumentów podniesionych przez skarżące lub przez Królestwo Belgii nie jest w stanie podważyć tego wniosku.

52 W pierwszej kolejności skarżące podnoszą, że ich działalność nie stanowi działalności gospodarczej w zakresie, w jakim posiadają prerogatywy władzy publicznej i wykonują zadania w interesie ogólnym.

53 W tym względzie należy zauważyć, podobnie jak uczyniła to Komisja w motywie 47 zaskarżonej decyzji, że w niniejszym przypadku nie jest kwestionowana okoliczność, że można przekazać portom wykonywanie pewnych prerogatyw władzy publicznej o charakterze niegospodarczym, takich jak kontrola i bezpieczeństwo ruchu morskiego lub monitorowanie wód celem zapobiegania zanieczyszczeniu.

54 Jednakże okoliczność, że jednostka dysponuje, w zakresie wykonywania części swej działalności, prerogatywami władzy publicznej, nie stanowi sama w sobie przeszkody w uznaniu jej za przedsiębiorstwo. W celu ustalenia, czy dana działalność jest działalnością przedsiębiorstwa w rozumieniu traktatu, należy bowiem sprawdzić, jaki jest charakter tej działalności (zob. podobnie wyroki z dnia: 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 74, 75; z dnia 12 lipca 2012 r., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, pkt 37).

55 Okoliczność, że skarżące mogą być zobowiązane do świadczenia usług w interesie ogólnym, nie wystarczy zatem do pozbawienia ich statusu „przedsiębiorstw", jeżeli – i w zakresie, w jakim – prowadzą one również działalność gospodarczą polegającą na oferowaniu towarów i usług na rynku za wynagrodzeniem, taką jak działalność wskazana przez Komisję w motywie 44 zaskarżonej decyzji (zob. pkt 48 powyżej).

56 Ponadto należy przypomnieć, podobnie jak Komisja uczyniła to w motywie 48 zaskarżonej decyzji, że jeśli władze krajowe posiadają szeroki zakres uprawnień dyskrecjonalnych w zakresie świadczenia, zlecania i organizowania usług świadczonych w interesie ogólnym w sposób możliwie najbardziej

odpowiadający potrzebom odbiorców, nie wyklucza to faktu, że działalność ta może mieć charakter gospodarczy. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem (zob. pkt 46 i 54 powyżej) pojęcie „działalności gospodarczej" wynika z okoliczności faktycznych, a zwłaszcza z istnienia rynku odnośnych usług, i nie zależy od wyborów lub ocen krajowych. A zatem samo państwo lub jednostka państwowa może działać jako przedsiębiorstwo (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 W tym względzie Królestwo Belgii bezskutecznie powołuje się na rozporządzenie 2017/352 w celu wykazania, że porty nie prowadzą działalności gospodarczej. O ile bowiem prawdą jest, że rozporządzenie to przewiduje, iż państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązek świadczenia usług publicznych na podmioty świadczące usługi portowe i powierzyć uprawnienie do nałożenia tego obowiązku na podmiot zarządzający portem lub na właściwe władze w celu zagwarantowania realizacji pewnych celów związanych ze świadczeniem usług publicznych, o tyle w niniejszym przypadku nie istnieje żaden związek między rozpatrywanym środkiem pomocowym – czyli zwolnieniem z podatku od spółek, z którego korzystają porty – a jakimkolwiek zadaniem z zakresu usług publicznych. Zaskarżona decyzja nie uniemożliwia zresztą w żadnym razie skarżącym zawarcia z regionem Flandrii umów w sprawie delegowania świadczenia usługi publicznej.

58 Następnie w zakresie, w jakim Królestwo Belgii powołuje się na komunikat Komisji (2004) 43 – Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa na rzecz transportu morskiego (Dz.U. 2004, C 13, s. 3), w celu wykazania, że działalność portów nie ma charakteru gospodarczego, należy zauważyć, iż pkt 2.1 tych wytycznych stanowi, że „[i]nwestycje w zakresie infrastruktury nie są zwykle uznawane za pomoc państwa w rozumieniu art. [107] ust. 1 [TFUE], w przypadku gdy państwo zapewnia swobodny dostęp do infrastruktury, równy dla wszystkich zainteresowanych podmiotów gospodarczych". Podobnie jak zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu FUE (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), punkt ten odnosi się zatem wyłącznie do pomocy na inwestycje w zakresie infrastruktury, a nie do pomocy mającej formę zwolnienia z podatku od spółek, którego wysokość zależy bezpośrednio od osiągniętych zysków, jak w niniejszym przypadku.

59 Królestwo Belgii powołuje się również na pkt 59 wyroku z dnia 22 maja 2003 r., Korhonen i in. (C-18/01, EU:C:2003:300), z którego wynika, że zarządzanie terenami i budynkami publicznymi odpowiada potrzebie zaspokajanej w interesie ogólnym i niemającej charakteru gospodarczego. Należy jednak stwierdzić, podobnie jak Komisja uczyniła to w motywie 60 zaskarżonej decyzji, że wyrok ten nie dotyczy pojęcia przedsiębiorstwa na gruncie prawa pomocy państwa, lecz kwestii tego, czy spółka akcyjna utworzona przez jednostkę samorządu terytorialnego, należąca do niej i zarządzana przez nią, odpowiada potrzebie zaspokajanej w interesie ogólnym w rozumieniu art. 1 lit. b) akapit drugi dyrektywy Rady 92/50/EWG z dnia 18 czerwca 1992 r. odnoszącej się do koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na usługi (Dz.U. 1992, L 209, s. 1).

60 W konsekwencji zastrzeżenie oparte na braku działalności gospodarczej z uwagi na powierzone portom prerogatywy władzy publicznej należy oddalić.

61 W drugiej kolejności skarżące uważają, że należy dokonać rozróżnienia pomiędzy działalnością polegającą na zarządzaniu przez porty infrastrukturą portową i działalnością handlową użytkowników portów.

62 W tym względzie należy zaznaczyć przede wszystkim, że Komisja wystarczająco jasno określiła w motywie 44 zaskarżonej decyzji rodzaje działalności gospodarczej wykonywanej przez porty (zob. pkt 48 powyżej). Jak Komisja stwierdziła w tym motywie, porty w szczególności udzielają statkom dostępu do infrastruktury portowej w zamian za wynagrodzenie oraz udostępniają grunty za wynagrodzeniem. Dlatego też argument skarżących, zgodnie z którym porty wyłącznie ułatwiają oferowanie usług przez osoby trzecie korzystające z portów, nie ma oparcia w faktach.

63 Ponadto należy uściślić, że Komisja nie uznała, iż w każdym razie porty same zapewniały niektóre usługi, takie jak podnoszenie i obsługa ładunków, cumowanie, przeładunek lub pilotowanie, na rzecz statków korzystających z ich infrastruktury. W ten sposób przyznała ona, że w niektórych przypadkach usługi te mogły świadczyć inne przedsiębiorstwa. W motywie 45 zaskarżonej decyzji Komisja uznała jednak, że fakt, iż przedsiębiorstwa trzecie korzystają z niektórych gruntów i infrastruktury portowej, aby świadczyć usługi armatorom lub statkom, nie wyklucza tego, że działalność zarządzania wykonywana przez porty występujące w charakterze władz portowych i polegająca w szczególności na wynajmie tych gruntów i infrastruktury owym przedsiębiorstwom trzecim może również mieć charakter gospodarczy.

64 Co się tyczy szczególnej sytuacji skarżących, Komisja przyznała też na rozprawie, że mogą one nie oferować części usług szczególnych, o których mowa w motywie 44 zaskarżonej decyzji, aczkolwiek nie jest to wystarczające do podważenia pozostałej części jej analizy (zob. pkt 48 i 49 powyżej).

65 Należy bowiem przypomnieć w tym względzie, że w przypadku decyzji dotyczącej systemu pomocy, takiej jak decyzja wydana w niniejszej sprawie, Komisja może ograniczyć się do zbadania w sposób ogólny i abstrakcyjny charakterystycznych cech danego systemu, aby ocenić w uzasadnieniu decyzji, czy ze względu na zasady przewidziane przez ten system stanowi on zasadniczo pomoc państwa dla jego beneficjentów. Tak więc Komisja nie jest zobowiązana do przeprowadzenia analizy pomocy przyznanej w każdym indywidualnym przypadku na podstawie takiego systemu (zob. podobnie wyroki z dnia: 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 63; z dnia 26 listopada 2015 r., Navarra de Servicios y Tecnologías/Komisja, T-487/13, niepublikowany, EU:T:2015:899, pkt 66).

66 W związku z tym gdy Komisja bada ogólne cechy systemu pomocy, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, może ona również wskazać w sposób ogólny i abstrakcyjny, które rodzaje działalności gospodarczej porty mogą wykonywać, nawet jeśli nie wszystkie te rodzaje działalności są faktycznie wykonywane we wszystkich przypadkach przez każdy port. Jeśli natomiast port nie prowadzi żadnego z rodzajów działalności gospodarczej wskazanych przez Komisję w zaskarżonej decyzji, to nie można go uznać za przedsiębiorstwo, do którego mają zastosowanie przepisy traktatu FUE dotyczące pomocy państwa. Taka sytuacja nie ma jednak miejsca w niniejszym przypadku, ponieważ skarżące prowadzą większość rodzajów działalności gospodarczej wskazanych przez Komisję w motywie 44 zaskarżonej decyzji (zob. pkt 48 i 49 powyżej).

67 Na poparcie swych argumentów skarżące powołują się jeszcze na motyw 43 rozporządzenia 2017/352, który stanowi, że „[w] celu zapewnienia równych warunków działania oraz przejrzystości w przyznawaniu i wykorzystaniu środków publicznych oraz uniknięcia zakłóceń w funkcjonowaniu rynku, należy nałożyć na podmiot zarządzający portem, który otrzymuje środki publiczne, w przypadku gdy występuje on także w charakterze dostawcy usług, obowiązek prowadzenia rachunkowości w odniesieniu do finansowanej ze środków publicznych działalności prowadzonej w ramach jego właściwości jako podmiotu zarządzającego portem oddzielnie od rachunkowości prowadzonej w odniesieniu do działalności, która jest realizowana na zasadach konkurencyjnych". Skarżące wnioskują na tej podstawie, że jedynie świadczenie usług portowych może należeć do dziedziny pomocy państwa, w odróżnieniu od działalności w zakresie zarządzania portem. Jednakże, jak podnosi Komisja, okoliczność, że usługi portowe świadczone przez osoby trzecie stanowią działalność gospodarczą, nie stoi na przeszkodzie temu, by porty mogły również same prowadzić działalność gospodarczą. Ostatnie zdanie tego motywu przewiduje zresztą, że „[w] każdym przypadku należy zapewnić zgodność z zasadami pomocy państwa".

68 W zakresie, w jakim skarżące powołują się także na wcześniejszą praktykę decyzyjną Komisji, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem praktyka decyzyjna Komisji dotycząca innych spraw nie może mieć wpływu na ważność zaskarżonej decyzji, którą można oceniać jedynie w świetle

obiektywnie obowiązujących postanowień traktatu (wyroki: z dnia 16 lipca 2014 r., Niemcy/Komisja, T-295/12, niepublikowany, EU:T:2014:675, pkt 181; z dnia 9 czerwca 2016 r., Magic Mountain Kletterhallen i in./Komisja, T-162/13, niepublikowany, EU:T:2016:341, pkt 59).

69 W każdym razie, jak Komisja podkreśliła w motywie 41 zaskarżonej decyzji, jej najnowsza praktyka decyzyjna wskazuje, że gospodarcze wykorzystanie i budowa infrastruktury portowej stanowią działalność gospodarczą. Nawet przy założeniu, że Komisja mogła zmienić swą praktykę decyzyjną w tym względzie, uczyniła to w celu zastosowania się do orzecznictwa Trybunału, w szczególności do wyroków: z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja (C-82/01 P, EU:C:2002:617), i z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Skarżące uważają jednak, że z wyroków wymienionych w pkt 69 powyżej nie można wywieść, iż zarządzanie infrastrukturą portową stanowi bezwzględnie działalność gospodarczą. Otóż, z jednej strony, sytuacja rozpatrywana w wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja (C-288/11 P, EU:C:2012:821), jest odmienna, ponieważ skarżące nie eksploatują same infrastruktury, lecz udostępniają ją osobom trzecim. Z drugiej strony, w wyroku z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja (C-82/01 P, EU:C:2002:617), Sąd uznał za działalność gospodarczą jedynie działalność wykonywaną w zamian za zapłatę.

71 Jak podnosi jednak Komisja, Sąd i Trybunał wyraźnie uznały, że udostępnianie infrastruktury portu lotniczego przedsiębiorstwom lotniczym w zamian za uiszczenie opłaty stanowi działalność gospodarczą (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 78; z dnia 12 grudnia 2000 r., Aéroports de Paris/Komisja, T-128/98, EU:T:2000:290, pkt 121). Nie ma bowiem zasadniczej różnicy między przyznaniem dostępu do infrastruktury portu lotniczego w zamian za opłaty lotniskowe a udzieleniem dostępu do infrastruktury portowej w zamian za opłaty portowe.

72 Ponadto wbrew temu, co skarżące twierdzą w tym względzie, porty same eksploatują infrastrukturę portową, gdy zapewniają statkom dostęp do infrastruktury portowej lub wynajmują grunty w zamian za wynagrodzenie, podobnie jak port lotniczy Lipsk/Halle w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 W związku z tym skarżące niesłusznie twierdzą, że Komisja pomyliła w zaskarżonej decyzji działalność portów i działalność ich użytkowników, jak również zarządzanie infrastrukturą i gospodarczym wykorzystaniem instalacji portowych.

74 W trzeciej kolejności skarżące wskazują, że nie może być mowy o działalności gospodarczej ze względu na praktykę taryfową władz portowych.

75 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem usługami, które można zakwalifikować jako działalność gospodarczą, są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem. Istotną cechą wynagrodzenia jest to, że stanowi ono gospodarcze świadczenie wzajemne względem danego świadczenia (wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 W związku z tym wbrew temu, co skarżące twierdzą w tym względzie, istnienie wynagrodzenia stanowi istotny czynnik pozwalający na wykazanie istnienia działalności gospodarczej (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja, C-288/11 P, EU:C:2012:821, pkt 40; z dnia 24 marca 2011 r., Freistaat Sachsen i Land Sachsen-Anhalt/Komisja, T-443/08 i T-455/08, EU:T:2011:117, pkt 93).

77 W tym względzie argument skarżących, zgodnie z którym belgijski Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) zakwalifikował opłaty portowe jako „zapłatę”, co wyklucza uwzględnienie wszelkiego elementu związanego z korzyścią, nie podważa tezy Komisji, zgodnie z którą owe opłaty stanowią gospodarcze świadczenie wzajemne względem świadczenia danej usługi.

78 Prawdą jest, jak podkreślają skarżące, że zgodnie z orzecznictwem okoliczność, iż produkt lub usługa dostarczane przez jednostkę publiczną w związku z wykonywaniem przez nią prerogatyw władzy publicznej są dostarczane za wynagrodzeniem przewidzianym w ustawie, a nie ustalanym bezpośrednio lub pośrednio przez tę jednostkę, nie wystarczy sama w sobie, by prowadzoną działalność zakwalifikować jako działalność gospodarczą, a jednostkę prowadzącą tę działalność jako przedsiębiorstwo (zob. wyrok z dnia 12 września 2013 r., Niemcy/Komisja, T-347/09, niepublikowany, EU:T:2013:418, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże taka okoliczność nie może też sama w sobie wystarczyć, aby wykluczyć uznanie omawianej działalności za działalność gospodarczą.

79 Należy ponadto zaznaczyć, podobnie jak Komisja czyni to w motywie 51 zaskarżonej decyzji, że charakterystyczne cechy taryf stosowanych przez porty w niniejszej sprawie (jawność, niedyskryminacja itd.) są podobne do tych, jakimi charakteryzują się taryfy praktykowane w ramach usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, które zasadniczo stanowią działalność gospodarczą i podlegają prawu pomocy państwa. Podobnie w przypadku przeważającej większości świadczeń gospodarczych ceny są również jawne, niedyskryminacyjne i ustalane jednostronnie z góry przez usługodawcę.

80 Co się tyczy wreszcie argumentu, zgodnie z którym porty nie kierują się logiką handlową, gdy ustalają swe taryfy, lecz mają na celu skonkretyzowanie zadań z zakresu usług publicznych, należy przypomnieć, że okoliczność, iż towary lub usługi są oferowane bez celu zarobkowego, nie stoi na przeszkodzie uznaniu podmiotu dokonującego tych czynności na rynku za przedsiębiorstwo, ponieważ owa oferta konkuruje z ofertami innych przedsiębiorców działających w celu zarobkowym (wyroki: z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 27; z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 46; zob. także podobnie wyrok z dnia 12 września 2013 r., Niemcy/Komisja, T-347/09, niepublikowany, EU:T:2013:418, pkt 48).

81 Ponadto sam fakt, że ceny są ustalane jednostronnie przez porty pod kontrolą regionalnego komisarza portowego, nie oznacza, że popyt nie jest brany pod uwagę. Przeciwnie, jak Komisja zauważa w motywie 56 zaskarżonej decyzji, porty biorą pod uwagę okoliczności rynkowe, kiedy ustalają taryfy, w szczególności opłaty portowe. Z tego względu taryfy stanowią w sposób oczywisty ważne narzędzie polityki handlowej wdrażanej przez porty w celu zachęcenia armatorów i załadowców do korzystania z infrastruktury portowej oraz przedsiębiorstw do zainstalowania się na ich terenie, aby rozwijać działalność produkcyjną lub usługową. Co się tyczy w szczególności portów w Antwerpii i Zeebruges, z przypisu 46 do zaskarżonej decyzji wynika, że na podstawie art. 25 ust. 3 dekretu o polityce dotyczącej portów morskich i o zarządzaniu tymi portami z dnia 2 marca 1999 r. „rząd flamandzki i władze portowe opracowują inicjatywy w celu realizacji […] harmonijnych struktur cenowych we flamandzkich portach morskich, aby zapewnić uczciwą pozycję konkurencyjną flamandzkim portom morskim”.

82 Bezsporne jest zresztą, że opłaty portowe i opłaty koncesyjne pobierane przez porty pokrywają przynajmniej większą część ponoszonych przez nie kosztów, gdy oferują one swe usługi na rynku, jak Komisja stwierdziła w motywie 53 zaskarżonej decyzji. W przypadku portu w Antwerpii przychody te przekraczały nawet łączną kwotę kosztów bieżących w 2015 r. Okoliczność, iż owe przychody mogą również finansować pewne rodzaje działalności niemającej charakteru gospodarczego, nie zmienia faktu, że są one pobierane w zamian za działalność gospodarczą, taką jak udostępnienie infrastruktury portowej lub dostęp do infrastruktury portowej.

83 W konsekwencji należy również oddalić zastrzeżenie oparte na braku działalności gospodarczej z uwagi na praktykę taryfową portów.

84 W czwartej kolejności skarżące podnoszą, że nawet przy założeniu, iż porty prowadzą działalność gospodarczą, chodzi tu o działalność czysto akcesoryjną, która nie mieści się zatem w zakresie art. 107 ust. 1 TFUE.

85 W tym względzie należy przypomnieć, że okoliczność, iż jednostka dysponuje w zakresie wykonywania części swej działalności prerogatywami władzy publicznej, nie stanowi sama w sobie przeszkody w uznaniu jej za przedsiębiorstwo w rozumieniu prawa konkurencji Unii w zakresie pozostałej części jej działalności o charakterze gospodarczym (wyroki: z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 74; z dnia 1 lipca 2008 r., MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, pkt 25).

86 Prawdą jest, jak podnoszą skarżące, że zgodnie z orzecznictwem w zakresie, w jakim jednostka publiczna prowadzi działalność gospodarczą, którą można oddzielić od wykonywania przez nią prerogatyw władzy publicznej, jednostka ta działa jako przedsiębiorstwo, podczas gdy jeżeli tej działalności gospodarczej nie można oddzielić od wykonywania prerogatyw władzy publicznej, całość działalności wykonywanej przez daną jednostkę pozostaje działalnością związaną z wykonywaniem tych prerogatyw (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, pkt 38; z dnia 12 września 2013 r., Niemcy/Komisja, T-347/09, niepublikowany, EU:T:2013:418, pkt 29; zob. także podobnie wyrok z dnia 26 marca 2009 r., SELEX Sistemi Integrati/Komisja, C-113/07 P, EU:C:2009:191, pkt 71–80).

87 Jednakże w niniejszym przypadku ani skarżące, ani Królestwo Belgii nie dostarczyły konkretnych dowodów w celu wykazania, że działalności gospodarczej wykonywanej przez porty nie można oddzielić od ich prerogatyw władzy publicznej, takich jak kontrola i bezpieczeństwo ruchu morskiego lub monitorowanie wód celem zapobiegania zanieczyszczeniu. Sama okoliczność, że może istnieć związek gospodarczy między tymi rodzajami działalności w zakresie, w jakim działalność gospodarcza portów umożliwia finansowanie, w całości lub w części, ich działalności niemającej charakteru gospodarczego, nie wystarczy, by stwierdzić, że tych rodzajów działalności nie można od siebie oddzielić w rozumieniu orzecznictwa.

88 W tym względzie należy również zauważyć, że w niniejszej sprawie działalność portów niemająca charakteru gospodarczego, która jest wykonywana w interesie ogólnym, nie czyni obowiązkową ich działalności gospodarczej i że w razie braku tej ostatniej owa działalność niemająca charakteru gospodarczego niekoniecznie jest pozbawiona użyteczności (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, pkt 41; z dnia 12 września 2013 r., Niemcy/Komisja, T-347/09, niepublikowany, EU:T:2013:418, pkt 41).

89 Należy zatem stwierdzić, że działalność gospodarczą portów można oddzielić od niemającej charakteru gospodarczego działalności wykonywanej przez nie w interesie ogólnym w rozumieniu orzecznictwa (zob. pkt 86 powyżej).

90 Ponadto należy zauważyć, że ani skarżące, ani Królestwo Belgii nie wykazały, iż działalność gospodarcza portów jest drugorzędna lub akcesoryjna w stosunku do działalności niemającej charakteru gospodarczego wykonywanej przez nie w interesie ogólnym.

91 Przeciwnie, jak wynika w szczególności z motywów 53 i 65 zaskarżonej decyzji, opłaty portowe i opłaty koncesyjne stanowią przeważającą większość obrotu portów. W odpowiedzi na pytanie pisemne Sądu skarżące potwierdziły zresztą, że ponad 75% ich dochodów pochodziło z trzech rodzajów działalności, a mianowicie z koncesji, nawigowania i holowania. Jak wynika z analizy pozostałych argumentów skarżących, Komisja nie popełniła błędu w ocenie, gdy zakwalifikowała tę działalność w zaskarżonej decyzji jako działalność gospodarczą.

92 W związku z tym należy także oddalić zastrzeżenie oparte na twierdzeniu, że działalność gospodarcza portów ma jedynie charakter akcesoryjny względem działalności niemającej charakteru gospodarczego wykonywanej przez nie w interesie ogólnym.

W przedmiocie części pierwszej, opartej na braku rynku, na którym władze portowe oferują swoje usługi

93 W ramach pierwszej części zarzutu pierwszego skarżące twierdzą, że ze względu na okoliczność, iż rynek, na którym mogłyby one oferować swe usługi, nie istnieje, władz portowych nie można uznawać za przedsiębiorstwa. Zgodnie bowiem z dekretem o polityce dotyczącej portów morskich i o zarządzaniu tymi portami z dnia 2 marca 1999 r. w ramach decentralizacji kompetencji administracyjnych władzy publicznej utworzono monopol prawny wykluczający wszelką potencjalną konkurencję i wprowadzono wyłączny podmiot świadczący usługi, o których mowa. Nie istnieje zatem „rynek" w zakresie zarządzania portami w Antwerpii i Brugii, co znajduje potwierdzenie w raporcie Nederlandse Mededingingsautoriteit (niderlandzkiego organu ochrony konkurencji).

94 Skarżące przypominają w tym względzie, że władze portowe jedynie ułatwiają oferowanie usług przez podmioty trzecie, mianowicie przez przedsiębiorstwa przeładunkowe lub przedsiębiorstwa przemysłowe, na rynku, na którym owe podmioty trzecie prowadzą działalność, w szczególności udzielając im koncesji na korzystanie z gruntów, aczkolwiek nie wykonując samodzielnie tej działalności gospodarczej.

95 Ponadto zarządzanie portami należy odróżnić od zarządzania lotniskami, w odniesieniu do którego ustawodawstwo krajowe potwierdza istnienie środowiska rynkowego, a tym samym konkurencji, w ramach której wykonywane są czynności zarządzania portem lotniczym.

96 W replice skarżące zarzucają również Komisji, po pierwsze, że instytucja ta niesłusznie stwierdziła istnienie rynku, ponieważ oferowały one swoje usługi za wynagrodzeniem, a po drugie, że nie zbadała, czy inne podmioty gospodarcze były skłonne i zdolne świadczyć omawiane usługi na odnośnym rynku zgodnie z pkt 14 zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu FUE.

97 Komisja kwestionuje te argumenty.

98 Należy zaznaczyć w tym względzie, że podmiot posiadający monopol prawny może niewątpliwie oferować towary i usługi na rynku, a tym samym być „przedsiębiorstwem" w rozumieniu art. 107 TFUE. Jak Komisja wskazała bowiem w motywie 48 zaskarżonej decyzji, pojęcie działalności gospodarczej jest pojęciem obiektywnym, które wynika z okoliczności faktycznych, a zwłaszcza z istnienia rynku odnośnych usług, i nie zależy od wyborów lub ocen krajowych.

99 W niniejszym przypadku, jak stwierdzono już wcześniej, skarżące same wykonują większość rodzajów działalności zakwalifikowanej przez Komisję w motywie 44 zaskarżonej decyzji jako działalność gospodarcza (zob. pkt 49 powyżej). Zakładając jednak, jak twierdzą skarżące, że korzystają one z monopolu prawnego i że nie ma w Belgii prywatnych operatorów portowych, którzy konkurowaliby z nimi w zakresie tej działalności, należy zauważyć, że – jak Komisja potwierdziła na rozprawie – na poziomie Unii istnieje konkurencja między różnymi portami morskimi, w szczególności na osi Hamburg-Rotterdam-Antwerpia, w celu przyciągnięcia statków lub innych usługodawców, czego skarżące nie kwestionują. Skarżące twierdzą więc niesłusznie, że nie istnieje żaden rynek dla takiego rodzaju działalności z tego tylko powodu, że korzystają one w Belgii z faktycznego i prawnego monopolu w celu wykonywania tej działalności.

100 Skarżące powołują się również na raport niderlandzkiego organu ochrony konkurencji, z którego wynika, że nie istnieje żadna konkurencja między zarządcami portów. Należy jednak zauważyć, że ów raport, który dotyczy konkretnie sytuacji konkurencyjnej w porcie w Rotterdamie w Niderlandach

zbadanej w ramach dochodzenia w sprawie nadużycia pozycji dominującej, wydaje się mało istotny dla ustalenia w sposób ogólny braku działalności gospodarczej portów. Ponadto raport ten ogranicza się do stwierdzenia niewielkiej konkurencji istniejącej między władzami portowymi w zakresie ustalania taryf portowych w Niderlandach, aczkolwiek nie zawiera on wniosku, że udostępnianie infrastruktury portowej oraz przyznawanie gruntów przemysłowych nie stanowi działalności gospodarczej.

101 Przeciwnie, w orzecznictwie potwierdzono, że gospodarcze wykorzystanie oraz budowa infrastruktury portowej lub lotniskowej w celu takiego gospodarczego wykorzystania stanowi działalność gospodarczą (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 2002 r., Aéroports de Paris/Komisja, C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 78; z dnia 19 grudnia 2012 r., Mitteldeutsche Flughafen i Flughafen Leipzig-Halle/Komisja, C-288/11 P, EU:C:2012:821, pkt 40–43; z dnia 15 marca 2018 r., Naviera Armas/Komisja, T-108/16, EU:T:2018:145, pkt 119).

102 W tym względzie skarżące niesłusznie podnoszą, że zarządzanie portami należy odróżnić od zarządzania lotniskami. Jak podnosi bowiem Komisja, okoliczność, że eksploatacja niektórych lotnisk odbywa się na podstawie koncesji, nie oznacza, że eksploatacja lotniska lub portu przez przedsiębiorstwo publiczne lub przedsiębiorstwo wykonujące prerogatywy władzy publicznej nie stanowi działalności gospodarczej.

103 Ponadto w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Naviera Armas/Komisja (T-108/16, EU:T:2018:145), o ile prawdą jest, że chodziło przede wszystkim o zbadanie, czy przedsiębiorstwo użytkujące port i posiadające wyłączne prawo do prowadzenia tam działalności gospodarczej było z tego względu beneficjentem pomocy państwa, o tyle Sąd wyraźnie stwierdził w pkt 119 tego wyroku, że działalność, za pomocą której urząd morski zarządza infrastrukturą portową oraz udostępnia ją przedsiębiorstwu żeglugi morskiej do użytkowania w zamian za opłaty portowe, stanowi działalność „gospodarczą”.

104 Wreszcie, skarżące powołują się na pkt 14 zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu FUE, aby twierdzić, że Komisja powinna była zbadać, czy inne podmioty gospodarcze były skłonne i zdolne świadczyć omawiane usługi na odnośnym rynku. Ów punkt stanowi, co następuje:

„Decyzja organu publicznego o niezezwoleniu osobom trzecim na świadczenie określonej usługi (np. dlatego, że organ ten zamierza świadczyć tę usługę we własnym zakresie) nie wyklucza istnienia działalności gospodarczej. Mimo takiego zamknięcia rynku działalność gospodarcza może istnieć, jeżeli inne podmioty byłyby skłonne i zdolne do świadczenia danej usługi na odnośnym rynku. Bardziej ogólnie można stwierdzić, że fakt świadczenia określonej usługi we własnym zakresie nie ma znaczenia dla stwierdzenia, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą czy nie”.

105 Komisja wyjaśniła w duplice, jak również podczas rozprawy, że skarżące nie mogą powoływać się skutecznie na pkt 14 jej zawiadomienia w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu FUE, jako że w niniejszym przypadku same świadczyły bezpośrednio pewne usługi, co zgodnie z tym punktem nie wystarczy, by uznać, że nie ma żadnej działalności gospodarczej. Nie można bowiem wykluczyć, że inne przedsiębiorstwa prywatne mogłyby być skłonne i zdolne do wykonywania działalności gospodarczej wykonywanej przez skarżące, gdyby działalność ta była rzeczywiście otwarta na konkurencję i nie była przedmiotem monopolu prawnego.

106 W konsekwencji należy oddalić również pierwszą część zarzutu pierwszego.

107 W świetle wszystkich powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu w ocenie, gdy uznała w motywie 67 zaskarżonej decyzji, że działalność wykonywana przez porty belgijskie była – przynajmniej częściowo – działalnością gospodarczą.

108 Należy zatem oddalić zarzut pierwszy.

W przedmiocie zarzutów drugiego i trzeciego, opartych zasadniczo na naruszeniu kryterium selektywności

109 W zarzutach drugim i trzecim skarżące podnoszą w istocie naruszenie kryterium selektywności przewidzianego w art. 107 ust. 1 TFUE.

110 Przed zbadaniem poszczególnych zastrzeżeń podniesionych przez skarżące i Królestwo Belgii w ramach tych dwóch zarzutów należy przypomnieć stanowisko, które Komisja przyjęła w zaskarżonej decyzji celem stwierdzenia selektywnego charakteru spornego środka, jak również właściwe orzecznictwo.

Streszczenie analizy przeprowadzonej przez Komisję w zaskarżonej decyzji w odniesieniu do selektywności środka

111 W pkt 5.1.4 zaskarżonej decyzji, poświęconym selektywności środka, Komisja podniosła przede wszystkim, że nie zakwestionowano okoliczności, iż porty belgijskie nie uiszczają podatku od spółek. Zdaniem władz belgijskich podstawą tego stanu rzeczy może być albo art. 180 pkt 2 CIR, albo art. 1 i 2 CIR (motyw 81 zaskarżonej decyzji).

112 Następnie Komisja przeprowadziła dwukierunkową analizę w zależności od tego, czy podstawę prawną niepłacenia podatku od spółek przez porty belgijskie stanowią art. 1 i 2 CIR (dalej „drugi przypadek"), czy też podstawą prawną niepłacenia tego podatku przez porty belgijskie jest art. 180 pkt 2 CIR (dalej „pierwszy przypadek").

113 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że w ramach drugiego przypadku Komisja przeanalizowała argument władz belgijskich, zgodnie z którym art. 180 pkt 2 CIR stanowi jedynie wyciągnięcie konsekwencji z ogólnych przepisów zawartych w art. 1 i 2 CIR, a zatem nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia (motywy 82–91 zaskarżonej decyzji). Komisja uznała w tym względzie, że interpretacja ta opiera się zasadniczo na założeniu, iż charakter działalności wykonywanej przez porty wyklucza w oczywisty sposób możliwość zakwalifikowania ich jako „spółek" na potrzeby podatku dochodowego (od osób prawnych będących rezydentami), podczas gdy są one „przedsiębiorstwami" w rozumieniu art. 107 TFUE. Komisja twierdzi, że – przeciwnie – porty są zasadniczo „spółkami" na potrzeby podatku dochodowego ze względu na istotę ich działalności oraz że wykonują działalność gospodarczą pozwalającą na uznanie ich za „przedsiębiorstwa" w rozumieniu art. 107 TFUE (motywy 84 i 85 zaskarżonej decyzji). Komisja zauważa ponadto, że założenie, na którym opiera się rozumowanie władz belgijskich, jest sprzeczne z oficjalnym komentarzem do CIR, z innymi wewnętrznymi dokumentami, jak również z oficjalnymi stanowiskami rządu belgijskiego (motyw 86 zaskarżonej decyzji).

114 Komisja wskazała zatem, że nie podziela stanowiska, zgodnie z którym nawet w przypadku usunięcia art. 180 pkt 2 CIR porty nie podlegałyby podatkowi od spółek na podstawie ogólnych kryteriów wynikających z art. 1 i 2 CIR. Z tych samych powodów Komisja zakwestionowała twierdzenie, że przepisy dotyczące podatku od osób prawnych stanowią system odniesienia dla opodatkowania portów. W świetle tych okoliczności Komisja uznała, że normalne stosowanie ogólnych przepisów prawa belgijskiego doprowadziłoby do nałożenia na porty podatku od spółek z tytułu dochodów pochodzących z ich działalności gospodarczej (motywy 87–89 zaskarżonej decyzji).

115 Komisja wyjaśniła ponadto, że nawet gdyby omawiane przepisy krajowe lub ich interpretacja przez administrację były w stanie skutkować niepłaceniem przez porty belgijskie podatku od spółek, przepisy te wprowadzałyby dyskryminację między „przedsiębiorstwami", które prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 107 TFUE. Tak samo jak art. 180 pkt 2 CIR w analizie przedstawionej poniżej, przepisy te lub cały belgijski system opodatkowania dochodów byłyby więc źródłem korzyści przyznawanych niektórym „przedsiębiorstwom", a mianowicie portom, podczas gdy w zakresie zysków osiąganych z „działalności gospodarczej" przedsiębiorstwa te znajdują się w sytuacji porównywalnej

z sytuacją innych przedsiębiorstw (osób prawnych będących rezydentami) podlegających podatkowi od spółek w świetle celu podatku dochodowego od osób prawnych będących rezydentami, który polega na opodatkowaniu zysków. Komisja uznała poza tym, że porty nie rządzą się „szczególnymi zasadami, które różnią się znacznie od zasad rządzących funkcjonowaniem innych podmiotów prawnych" podlegających podatkowi od spółek. W szczególności fakt, że porty nie realizują celu zarobkowego, nie wystarczy zdaniem Komisji do uznania, że ich sytuacja różni się od sytuacji innych podmiotów podlegających podatkowi od spółek. W opinii Komisji w takim przypadku sam system belgijski byłby selektywny (motyw 90 zaskarżonej decyzji).

116 Dlatego też Komisja uważa, że, nawet gdyby art. 1 i 2 CIR stanowiły podstawę prawną, dzięki której porty belgijskie nie płacą podatku od spółek, to owo nieuiszczanie podatku stanowiłoby środek prima facie selektywny, jeżeli chodzi o działalność gospodarczą portów (motyw 91 zaskarżonej decyzji).

117 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że Komisja przeanalizowała preferowany przez siebie pierwszy przypadek, w którym art. 180 pkt 2 CIR stanowi podstawę prawną niepłacenia przez porty belgijskie podatku od spółek jako odstępstwo od ram odniesienia składających się z art. 1 i 2 CIR (motywy 92–107 zaskarżonej decyzji).

118 W tym względzie Komisja uznała, po pierwsze, że w niniejszym przypadku system odniesienia składa się z ogólnych przepisów podatkowych wynikających z art. 1 i 2 CIR, podczas gdy art. 180 pkt 2 CIR stanowi odstępstwo od tych ogólnych przepisów podatkowych. Artykuł 1 CIR ustanawia bowiem w odniesieniu do osób prawnych będących rezydentami w Belgii dualistyczny system opodatkowania dochodów: na „spółki" nakłada podatek od spółek, zaś na „osoby prawne inne niż spółki" – podatek od osób prawnych. Artykuł 2 CIR zawiera kryteria umożliwiające zdefiniowanie „spółek", a tym samym ustalenie, które osoby prawne będą podlegać podatkowi od spółek i, w drodze eliminacji, które z nich będą podlegać w zakresie dochodów podatkowi od osób prawnych. Artykuł 179 CIR potwierdza ponadto, że podatnikami podlegającymi podatkowi od spółek są spółki będące rezydentami. Tymczasem zdaniem Komisji art. 180 pkt 2 CIR zwalnia porty z podatku od spółek w sposób bezwarunkowy, bez stosowania ogólnych kryteriów rozdziału pomiędzy podatkiem od spółek a podatkiem od osób prawnych, które określono w art. 1 i 2, to znaczy bez uwzględnienia statusu „spółek" posiadanego (lub nie) przez te porty (motywy 93 i 94 zaskarżonej decyzji).

119 Po drugie, Komisja uznała, że owo odstępstwo od systemu odniesienia wprowadza zróżnicowanie między podmiotami, które w świetle celu tego podatkowego systemu odniesienia znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Niezależnie od przyjętego systemu odniesienia (podatek od spółek lub ogólne opodatkowanie dochodów osób prawnych będących rezydentami) celem podatku dochodowego jest bowiem opodatkowanie dochodów, a w świetle tego celu wszystkie przedsiębiorstwa znajdują się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej pod względem zysków osiąganych z ich działalności gospodarczej. Fakt, iż porty nie realizują celu zarobkowego lub zwracają mniejszą uwagę na krótkoterminowy zwrot z inwestycji, nie wpływa na tę ocenę. Okoliczność, że porty belgijskie są posiadane i kontrolowane przez władze publiczne lub że prowadzą zwłaszcza działalność niemającą charakteru gospodarczego, taką jak realizacja zadań wchodzących w zakres wykonywania władzy publicznej, nie oznacza, że znajdują się one w innej sytuacji faktycznej i prawnej w zakresie stosowania podatku od spółek do dochodów uzyskiwanych z ich działalności gospodarczej (motywy 97 i 98 zaskarżonej decyzji).

120 Komisja doszła więc na tej podstawie do wniosku, że środek ten jest prima facie selektywny w odniesieniu do działalności gospodarczej portów (motyw 99 zaskarżonej decyzji).

121 W trzeciej kolejności, niezależnie od przyjętego przypadku, Komisja zbadała, czy środek można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego. Przypomniała przede wszystkim, że zgodność danego środka z prawem krajowym nie może stanowić sama w sobie uzasadnienia opartego na strukturze systemu, jeżeli nie wykazano, iż uzasadnienie to wynika ze swoistych cech

podatkowego systemu odniesienia. Zauważyła ponadto, że brak dyskryminacji na gruncie prawa krajowego nie przesądza o braku selektywności w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (motywy 101 i 102 zaskarżonej decyzji).

122 Podobnie Komisja uważa, że ponieważ kryterium decydującym o objęciu podatkiem od spółek lub podatkiem od osób prawnych jest fakt, że dana jednostka wykonuje „działalność" lub „czynności o charakterze zarobkowym" (zob. art. 2 CIR), podnoszone okoliczności: że porty są zwolnione z podatku od spółek, gdyż nie wypłacają swoich zysków, ale ponownie je inwestują; że realizują cel wykraczający poza ich indywidualny interes; że osiąganie zysków nie jest ich celem statutowym; że należą do władz publicznych i że realizują zadania leżące w interesie ogólnym – nie są wystarczające, aby uzasadnić korzystniejsze traktowanie ich pod względem podatkowym w porównaniu z pozostałymi spółkami będącymi rezydentami w świetle przewodnich zasad systemu podatkowego. Ponadto podnoszony fakt, że zasoby, jakimi dysponują porty, nie zawsze pokrywają ich koszty, lub fakt, że pewnych kosztów niezwiązanych z przedmiotem działalności danego przedsiębiorstwa nie można odliczyć od podatku od spółek na podstawie art. 49 CIR, również nie uzasadniają zwolnienia portów z podatku od spółek. Poza tym okoliczność, że zwolnienie portów z podatku od spółek wynika z ogólnej zasady prawa, a nawet z samej konstytucji belgijskiej, choćby ową okoliczność wykazano, nie może sama w sobie uzasadniać tego zwolnienia charakterem lub ogólną strukturą systemu, ponieważ ewentualne motywy uwzględnione przez ustawodawcę lub sądy krajowe mogą wychodzić poza ramy prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego lub jego przewodnich zasad (motywy 103–106 zaskarżonej decyzji).

123 Wreszcie, Komisja uznała, że argumenty władz belgijskich oraz zainteresowanych stron dotyczące kryteriów opracowanych przez orzecznictwo krajowe w celu ustalenia, czy osoba prawna jest „spółką" w rozumieniu art. 1 i 2 CIR (zwłaszcza brak metod przemysłowych i handlowych), są bezskuteczne przy wykazaniu zasadności środka pod kątem wewnętrznej logiki systemu podatkowego, gdyż zmierzają one w rzeczywistości do udowodnienia, że porty nie są „spółkami", w którym to przypadku nieobjęcie podatkiem od spółek byłoby selektywne ze względu na sam wybór kryteriów używanych do określenia granic systemu odniesienia, a nie ze względu na odstępstwo od tego systemu odniesienia, które ewentualnie mogłoby być uzasadnione (motyw 107 zaskarżonej decyzji).

Przypomnienie stosownego orzecznictwa

124 Artykuł 107 ust. 1 TFUE stanowi, że „[z] zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca [konkurencję] lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

125 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich wymienionych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53; z dnia 6 marca 2018 r., Komisja/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, pkt 43; z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 79).

126 Jeśli chodzi o warunek dotyczący selektywności korzyści, który ma charakter konstytutywny dla pojęcia „pomocy państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ocena tego warunku wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy

może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które można zasadniczo uznać za dyskryminacyjne (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

127 Ponadto, w przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

128 Badanie selektywności środka, w szczególności w dziedzinie podatkowej, ma zatem na celu ustalenie, czy ów środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, czy też, przeciwnie, stanowi on ogólny środek polityki podatkowej mający zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium kraju (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35; z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73; z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 18).

129 W tym kontekście w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny" Komisja musi najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny" system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

130 Pojęcie „pomocy państwa" nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

131 Badanie przesłanki dotyczącej selektywności implikuje więc zasadniczo określenie w pierwszej kolejności ram odniesienia, w które wpisuje się dany środek, przy czym określenie to ma większe znaczenie w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści można wykazać tylko w porównaniu z tak zwanym „normalnym" opodatkowaniem (zob. wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

132 Kwalifikacja systemu podatkowego jako „selektywnego" nie zależy jednak od tego, czy system ten utworzono w taki sposób, że przedsiębiorstwa, którym ewentualnie przysparzana jest selektywna korzyść, podlegają, ogólnie rzecz biorąc, tym samym obciążeniom podatkowym co inne przedsiębiorstwa, lecz korzystają z odstępstw, efektem czego selektywną korzyść można określić jako różnicę między normalnym obciążeniem podatkowym a obciążeniem przedsiębiorstw tego pierwszego rodzaju (wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 91; z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 87).

133 Takie rozumienie kryterium selektywności wiązałoby się bowiem z przyjęciem założenia, zgodnie z którym aby dany system podatkowy można było uznać za „selektywny", musiałby zostać stworzony zgodnie z konkretną techniką legislacyjną, co skutkowałoby tym, że krajowe przepisy podatkowe pozostawałyby od razu poza zakresem kontroli pomocy państwa z tego tylko względu, iż zostały one przyjęte zgodnie z inną techniką legislacyjną, choć wywierałyby one takie same skutki faktyczne lub prawne poprzez dostosowanie i łączenie różnych przepisów podatkowych. Owo rozumienie byłoby więc sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym art. 107 ust. 1 TFUE nie wprowadza rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, a zatem niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej (zob. wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 88 i przytoczone tam orzecznictwo).

134 Tymczasem z tego samego orzecznictwa wynika ponadto, że o ile w celu wykazania selektywności środka podatkowego zastosowana technika legislacyjna nie jest czynnikiem decydującym, tak że nie zawsze jest konieczne, by ów środek miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, o tyle okoliczność, że ma on taki charakter z uwagi na zastosowanie tej techniki legislacyjnej, jest istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż rozróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo że te dwie kategorie podmiotów znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi (wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 77; z dnia 28 czerwca 2018 r., Niemcy/Komisja, C-208/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:506, pkt 90; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 33).

135 To w świetle powyższych rozważań należy zbadać poszczególne zastrzeżenia podniesione przez skarżące i Królestwo Belgii.

136 W tym względzie Sąd uważa za właściwe zbadanie selektywności spornego środka – czyli zwolnienia z podatku od spółek, z którego porty korzystają na podstawie art. 180 pkt 2 CIR – pod kątem dwóch alternatyw, podobnie jak Komisja uczyniła to w zaskarżonej decyzji, w zależności od tego, czy art. 180 pkt 2 CIR stanowi odstępstwo od ram odniesienia, na które składają się art. 1 i 2 CIR (zob. pkt 117–120 powyżej), czy też stanowi integralną cześć ram odniesienia (zob. pkt 113–116 powyżej).

W przedmiocie selektywności spornego środka w przypadku, gdyby art. 180 pkt 2 CIR stanowił odstępstwo od ram odniesienia

– W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego błędnego określenia ram odniesienia

137 W ramach zarzutu drugiego skarżące, popierane przez Królestwo Belgii, podnoszą, że Komisja błędnie uznała, iż sporny środek jest selektywny, gdy stwierdziła, po pierwsze, że podatek od spółek stanowi system odniesienia dla podmiotów takich jak skarżące, a po drugie, że objęcie portów podatkiem od osób prawnych stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, skutkujące zróżnicowanym traktowaniem podmiotów, które w świetle celu danego systemu podatkowego znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

138 Otóż zdaniem skarżących zwolnienie z podatku od spółek przyznane portom belgijskim na podstawie art. 180 pkt 2 CIR stanowi jedynie efekt zwykłego zastosowania ogólnych przepisów art. 1 i 2 CIR. Skarżące podnoszą też, że oficjalny komentarz do CIR, na którym Komisja oparła się w zaskarżonej decyzji, wskazuje jedynie, że osoby prawne, które są bezwarunkowo zwolnione z podatku od spółek na podstawie art. 180 pkt 2 CIR, mogą co do zasady zostać uznane za podatników podlegających podatkowi od spółek. Nie można zatem wywieść z tego komentarza, że usunięcie art. 180 pkt 2 CIR

prowadziłoby automatycznie do objęcia portów podatkiem od spółek. Samego w sobie faktu bycia podatnikiem podlegającym podatkowi od osób prawnych nie można uznać za odstępstwo od ram odniesienia.

139 Zdaniem Królestwa Belgii podmioty objęte podatkiem od osób prawnych charakteryzują się tym, że po pierwsze, nie wykonują działalności lub czynności o charakterze zarobkowym, a po drugie, realizują szerszy cel, który wykracza poza ich osobisty interes lub interes ich akcjonariuszy. Jeśli chodzi o władze portowe, to nawet jeśli wykonywana przez nie działalność gospodarcza ma marginalny charakter, brak celu zarobkowego oraz fakt, że wykonują one zadania w interesie ogólnym, uzasadniają ich nieopodatkowanie podatkiem od spółek. Dokonując w sposób automatyczny powiązania między działalnością gospodarczą a podatkiem od spółek, Komisja naruszyła w ten sposób pojęcie spółki funkcjonujące w prawie belgijskim, które charakteryzuje się istnieniem celu zarobkowego, czyli zapewnieniem wspólnikom bezpośredniej lub pośredniej korzyści majątkowej.

140 Komisja kwestionuje te argumenty.

141 W tym względzie należy zaznaczyć przede wszystkim, że wbrew twierdzeniom skarżących Komisja nie uznała w zaskarżonej decyzji, iż system odniesienia obejmuje wyłącznie podatek od spółek, od którego to systemu inne systemy podatkowe stanowią odstępstwo. Z motywów 83 i 93 zaskarżonej decyzji wynika bowiem, że Komisja uznała, iż w niniejszym przypadku system odniesienia składa się z ogólnych przepisów podatkowych wynikających z art. 1 i 2 CIR, które stanowią, że „spółki" podlegają podatkowi od spółek, podczas gdy osoby prawne będące rezydentami inne niż „spółki" podlegają podatkowi od osób prawnych. Komisja zbadała jednak, czy na podstawie tych ogólnych przepisów porty są objęte co do zasady pojęciem „spółki", o którym mowa w art. 2 pkt 5 CIR, tak że art. 180 pkt 2 CIR należy interpretować jako odstępstwo od systemu odniesienia na ich korzyść, czy też zgodnie z tymi ogólnymi przepisami porty są w sposób naturalny objęte podatkiem od osób prawnych, w związku z czym art. 180 pkt 2 CIR ma skutek czysto deklaratoryjny.

142 Argument skarżących, zgodnie z którym Komisja błędnie zdefiniowała system odniesienia jako system podatku od spółek, opiera się zatem na błędnym rozumieniu zaskarżonej decyzji i z tego względu należy go oddalić.

143 Następnie należy zaznaczyć, że podejście bronione przez skarżące i Królestwo Belgii, zgodnie z którym art. 180 pkt 2 CIR nie stanowi odstępstwa od ram odniesienia, odpowiada drugiemu przypadkowi, który Komisja zbadała w motywach 82–97 zaskarżonej decyzji w celu ustalenia selektywności spornego środka (zob. pkt 113–116 powyżej).

144 Aby odrzucić to podejście, Komisja oparła się głównie na okoliczności, że porty były zasadniczo „spółkami" na potrzeby podatku dochodowego ze względu na istotę ich działalności, która jest działalnością gospodarczą. Uznała ona więc, że w braku art. 180 pkt 2 CIR porty podlegałyby normalnie podatkowi od spółek, i odrzuciła koncepcję, zgodnie z którą na podstawie „normalnego" stosowania art. 1 i 2 CIR porty podlegają podatkowi od osób prawnych, a nie podatkowi od spółek.

145 Należy stwierdzić, że owo rozumowanie nie jest obarczone żadnym błędem w ocenie.

146 Artykuł 1 CIR definiuje bowiem podatek od spółek jako „podatek od wszystkich dochodów spółek będących rezydentami", podczas gdy podatek od osób prawnych jest w nim określony jako „podatek od dochodów belgijskich osób prawnych innych niż spółki", bez dalszych uściśleń.

147 Artykuł 2 pkt 5 CIR, który – jak przyznaje Komisja w zaskarżonej decyzji – również stanowi część ram odniesienia, definiuje ponadto pojęcia „spółki" i „spółki będącej rezydentem". Artykuł 2 pkt 5 lit. a) CIR definiuje „spółkę" jako „każdą spółkę, stowarzyszenie, zakład lub utworzoną zgodnie z przepisami jednostkę, które posiadają osobowość prawną i wykonują działalność lub czynności o charakterze

zarobkowym". „Spółka będąca rezydentem" została zdefiniowana w art. 2 pkt 5 lit. b) CIR jako „każda spółka, która ma w Belgii siedzibę, główny zakład lub siedzibę dyrekcji lub zarządu i która nie jest wyłączona z zakresu stosowania podatku od spółek".

148 Strony, zapytane o to w drodze środka organizacji postępowania oraz podczas rozprawy, przyznają, że decydującym kryterium w celu ustalenia, czy osoba prawna będąca rezydentem powinna podlegać podatkowi od spółek, czy podatkowi od osób prawnych, jest okoliczność, czy owa jednostka wykonuje „działalność lub czynności o charakterze zarobkowym" w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a) CIR.

149 W związku z tym należy zbadać, czy porty wykonują „działalność lub czynności o charakterze zarobkowym" w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a) CIR i czy są objęte co do zasady definicją „spółki" przewidzianą w tym artykule.

150 W tym względzie, jak skarżące wyjaśniły w odpowiedzi na środek organizacji postępowania, fakt wykonywania „działalności o charakterze zarobkowym" odnosi się zgodnie z komentarzem 179/10 belgijskiej administracji podatkowej do „prowadzenia wszelkiego przedsiębiorstwa przemysłowego, handlowego lub rolnego", którego zyski stanowią dochód z działalności zawodowej podlegający z tego względu podatkowi od osób fizycznych, jeżeli owo przedsiębiorstwo jest prowadzone przez osobę fizyczną lub spółkę nieposiadającą osobowości prawnej. Jeśli chodzi o pojęcie wykonywania „czynności o charakterze zarobkowym", obejmuje ono jednocześnie „zajęcia zarobkowe", rozumiane jako zajęcia o celu zarobkowym, oraz zajęcia o charakterze zarobkowym, lecz bez celu zarobkowego, które charakteryzują się stałą działalnością zawodową polegającą albo na wystarczająco częstej powtarzalności czynności przemysłowych, handlowych lub rolniczych, żeby uznać je za „zajęcie", albo na stosowaniu metod przemysłowych lub handlowych. Ponadto zgodnie z komentarzem 182/10 do CIR osoba prawna stosuje metody przemysłowe i handlowe, gdy pracuje w oparciu o cel, organizację lub strategię gospodarczą oraz posługuje się metodami zarządzania, które inspirują się zasadniczo pojęciami kosztów, dochodów i rentowności.

151 W związku z tym nawet jeśli – jak podnoszą skarżące i Królestwo Belgii – pojęcie „działalności gospodarczej" nie pokrywa się całkowicie z pojęciem „czynności o charakterze zarobkowym", w niniejszym przypadku wobec działalności portów, o której wspomniano wcześniej (zob. pkt 49 powyżej), porty wykonują czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a) CIR.

152 Królestwo Belgii uważa jednak, że „spółka" – w odróżnieniu od jakiejkolwiek innej osoby prawnej będącej rezydentem – charakteryzuje się przede wszystkim celem zarobkowym. Powołuje się ono w tym względzie na art. 1 belgijskiego kodeksu spółek, który stanowi, że „spółkę zakłada się w drodze umowy, zgodnie z którą co najmniej dwie osoby wnoszą coś wspólnie w celu wykonywania jednego lub kilku określonych rodzajów działalności oraz w celu zapewnienia wspólnikom bezpośredniej lub pośredniej korzyści majątkowej".

153 Należy jednak zauważyć, jak uczyniła to Komisja, że z art. 1 i 2 CIR – które tworzą właściwe ramy odniesienia w niniejszej sprawie – nie wynika, iż cel zarobkowy stanowi rozstrzygające w tym względzie kryterium rozróżniające, ponieważ art. 2 pkt 5 CIR nie zawiera odniesienia do celu zarobkowego, lecz do okoliczności wykonywania „działalności lub czynności o charakterze zarobkowym".

154 Skarżące i Królestwo Belgii, zapytane o tę kwestię w drodze środka organizacji postępowania, przyznały, że pojęcie działalności lub czynności „o charakterze zarobkowym", o którym mowa w art. 2 pkt 5 lit. a) CIR, nie pokrywa się koniecznie z pojęciem „celu zarobkowego". Wykładnia ta znajduje ponadto potwierdzenie w komentarzu 179/11 belgijskiej administracji podatkowej interpretującym ten przepis, zgodnie z którym pojęcie wykonywania „czynności o charakterze zarobkowym" obejmuje również zajęcia o charakterze zarobkowym wykonywane bez celu zarobkowego, które upodabniają się

do stałej działalności zawodowej, ponieważ polegają albo na wystarczająco częstej powtarzalności czynności przemysłowych, handlowych lub rolniczych, żeby uznać je za zajęcie, albo na stosowaniu metod przemysłowych lub handlowych.

155 Ponadto z motywu 103 zaskarżonej decyzji wynika, że inne przedsiębiorstwa ponownie inwestują swe zyski, realizują cele wykraczające poza ich indywidualny interes lub generują skutki dla gospodarki wykraczające poza ich indywidualny interes, nie będąc zwolnione z tego względu z podatku od spółek. W przypisie 83 do zaskarżonej decyzji odwołano się też do okoliczności, że niektóre związki międzygminne, które wykonują również zadania leżące w interesie ogólnym i które utworzono do celów użyteczności publicznej, objęto niedawno w Belgii podatkiem od spółek, co skarżące i Królestwo Belgii potwierdziły w odpowiedziach na środki organizacji postępowania. W związku z tym należy stwierdzić, że realizacja zadań leżących w interesie ogólnym, cel statutowy, którym nie jest osiąganie zysków, lub status publiczny wspólników nie są decydującymi kryteriami, na których opiera się dany system podatkowy.

156 Tak więc wbrew twierdzeniom Królestwa Belgii z samej logiki art. 1 i 2 CIR nie wynika, że art. 180 pkt 2 CIR nie ma żadnego znaczenia prawnego i jest czysto deklaratoryjny. Przeciwnie, jak podnosi Komisja, z logiki tych przepisów wynika, że spółki będące rezydentami, które wykonują działalność lub czynności o charakterze zarobkowym, powinny co do zasady podlegać podatkowi od spółek. Artykuł 180 pkt 2 CIR wprowadza zatem bezwarunkowe zwolnienie z podatku od spółek na rzecz portów, o których mowa w tym przepisie, w zakresie w jakim porty te wykonują czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a) CIR. W związku z tym art. 180 pkt 2 CIR nie stanowi integralnej części ram odniesienia ani nie podlega samej logice tych ram, jak usiłują wykazać skarżące i Królestwo Belgii, lecz stanowi on odstępstwo od wspomnianych ram.

157 Wniosek ten znajduje potwierdzenie w różnych dowodach przedstawionych w przekonujący sposób przez Komisję w zaskarżonej decyzji oraz w toku postępowania przed Sądem, takich jak w szczególności oficjalne komentarze do CIR przedstawione przez belgijską administrację podatkową oraz oficjalne stanowiska władz belgijskich zaprezentowane in tempore non suspecto, które traktują porty jako objęte, co do zasady, definicją terminu „spółka" przewidzianą w art. 2 pkt 5 CIR.

158 Tak więc, po pierwsze, z motywu 86 zaskarżonej decyzji wynika, że zgodnie z oficjalnymi komentarzami belgijskiej administracji podatkowej porty są przedsiębiorstwami publicznymi, które w braku bezwarunkowego zwolnienia przewidzianego w art. 180 pkt 2 CIR podlegałyby podatkowi od spółek na podstawie art. 1 i 2 CIR. Komentarz 179/2, cytowany w przypisie 71 do zaskarżonej decyzji, stanowi na przykład, że „wprawdzie co do zasady mogą być uważane za płatników podatku od spółek, są jednak zwolnione z podatku od spółek na podstawie art. 180–182 CIR: 1) osoby prawne, które są »bezwarunkowo« zwolnione z podatku od spółek".

159 Po drugie, z motywu 86 zaskarżonej decyzji wynika też, że sam rząd belgijski uznał przed belgijskim Cour constitutionnelle (trybunałem konstytucyjnym), iż wśród pozostałych spółek i osób prawnych, o których mowa w art. 180 i art. 220 pkt 2 CIR, porty są faktycznie osobami prawnymi, które wykonują działalność lub czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 CIR. Poza tym wicepremier i minister finansów i handlu zagranicznego stwierdził też przed izbą reprezentantów, że porty belgijskie są przedsiębiorstwami publicznymi, które w braku bezwarunkowego zwolnienia przewidzianego w art. 180 CIR podlegałyby podatkowi od spółek na podstawie art. 1, 2 i 179 CIR.

160 Po trzecie, z ustawy przyjętej w dniu 29 maja 2018 r. przez belgijski parlament federalny – mianowicie Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires (ustawy określającej warunki przejścia przedsiębiorstw portowych na opodatkowanie podatkiem od spółek, *Moniteur Belge* z dnia 11 czerwca 2018 r., s. 48409) – wynika, że w celu zastosowania się do zaskarżonej decyzji i zniesienia bezwarunkowego zwolnienia z podatku od spółek, z którego korzystały porty, uznanego przez Komisję za pomoc państwa, w art. 2 tej ustawy przewidziano, że „art. 180 ust. 1 pkt 2 [CIR] zostaje uchylony". W konsekwencji należy stwierdzić, jak Komisja podniosła w trakcie

rozprawy, że według ustawodawcy belgijskiego samo zniesienie zwolnienia przewidzianego w art. 180 pkt 2 CIR jest wystarczające dla objęcia portów podatkiem od spółek, co oznacza, że w braku tego zwolnienia porty w sposób naturalny lub automatyczny będą podlegały podatkowi od spółek.

161 Po czwarte, z brzmienia i logiki art. 180–182 CIR wynika, że art. 180 przewiduje bezwarunkowe odstępstwo od podatku od spółek, w zakresie w jakim w odróżnieniu od art. 181 i 182 nie uzależnia od jakiegokolwiek innego warunku okoliczności, że wskazane w nim podmioty nie podlegają podatkowi od spółek. Z jednej strony, art. 181 CIR stanowi bowiem, że „podatkowi od spółek nie podlegają stowarzyszenia bez celu zarobkowego oraz inne osoby prawne, które nie mają celu zarobkowego" i które wykonują wymienione tam pewne czynności w interesie ogólnym, takie jak pomoc dla rodzin czy nauczanie. Z drugiej strony, art. 182 CIR stanowi, że „[w] przypadku stowarzyszeń bez celu zarobkowego oraz innych osób prawnych, które nie mają celu zarobkowego, nie uważa się za czynności o charakterze zarobkowym: 1) działań pojedynczych lub wyjątkowych; 2) czynności polegających na inwestowaniu funduszy zgromadzonych przy wykonaniu ich zadań statutowych; 3) czynności, które stanowią działalność obejmującą wyłącznie tytułem akcesoryjnym czynności przemysłowe, handlowe lub rolnicze lub działalność, w ramach której nie stosuje się metod przemysłowych lub handlowych". Natomiast art. 180 CIR stanowi po prostu, że „podatkowi od spółek nie podlegają" wymienione w nim podmioty, i nie przewiduje on żadnego innego warunku związanego z brakiem celów zarobkowych lub akcesoryjnym charakterem czynności o charakterze zarobkowym dokonywanych przez te podmioty.

162 Logikę tę można też odnaleźć w art. 220 CIR, zgodnie z którym „[p]odatkowi od osób prawnych podlegają: 1) państwo, wspólnoty, regiony, prowincje, aglomeracje, federacje gmin, gminy, ośrodki pomocy społecznej, […], a także publiczne instytucje kultowe, strefy bezpieczeństwa, rejony policyjne oraz poldery i sieci kanałów odpływowych do osuszania gleby; 2) osoby prawne, które na podstawie art. 180 nie podlegają podatkowi od spółek; 3) osoby prawne, które mają w Belgii siedzibę, główny zakład lub siedzibę dyrekcji lub zarządu, które nie wykonują działalności lub czynności o charakterze zarobkowym lub które nie podlegają podatkowi od spółek zgodnie z art. 181 i 182". Z art. 220 pkt 2 CIR wynika w istocie, że w braku zwolnienia przewidzianego w art. 180 pkt 2 CIR porty byłyby co do zasady objęte podatkiem od spółek, chyba że mogłyby wykazać, że nie wykonują działalności lub czynności o charakterze zarobkowym lub że spełniają pozostałe przesłanki z art. 181 i 182 CIR, zaś przeciwny wniosek skutkowałby pozbawieniem art. 220 pkt 2 CIR wszelkiej skuteczności i uznaniem, że ów przepis, podobnie jak art. 180 CIR, ma charakter czysto deklaratoryjny.

163 W konsekwencji w świetle całości powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisja słusznie uznała w zaskarżonej decyzji, iż w niniejszym przypadku ramy odniesienia dla celów badania selektywności składają się z art. 1 i 2 CIR, od których to ram art. 180 pkt 2 CIR stanowi odstępstwo w zakresie, w jakim ten ostatni przepis zwalnia bezwarunkowo porty z podatku od spółek, nawet jeśli wykonują one działalność lub czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a) CIR.

164 W związku z tym należy oddalić zastrzeżenie pierwsze jako bezzasadne.

– W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego braku porównywalności portów z podmiotami podlegającymi podatkowi od spółek

165 Skarżące podnoszą, że władze portowe nie znajdują się w takiej samej sytuacji co inne podmioty objęte podatkiem od spółek, wbrew temu, co Komisja stwierdziła w motywie 90 zaskarżonej decyzji. W ich przekonaniu władze portowe podlegają systemowi prawnemu i faktycznemu, który różni się od systemu obejmującego inne podmioty, i są przedłużeniem organów władzy publicznej odpowiedzialnych za wykonywanie zadań publicznoprawnych. Ponadto władze portowe nie mogą swobodnie korzystać z posiadanych środków w celu optymalizacji swej działalności, co mogą czynić zasadniczo inne podmioty podlegające podatkowi od spółek, takie jak stowarzyszenia bez celu zarobkowego, gdy wykonują czynności o charakterze zarobkowym.

166 Zdaniem skarżących osoby prawne objęte podatkiem od osób prawnych charakteryzują się tym, że po pierwsze, nie wykonują działalności lub czynności o charakterze zarobkowym, a po drugie, realizują szerszy cel, który wychodzi poza ich osobisty interes lub interes ich akcjonariuszy. Wbrew twierdzeniom Komisji forma prawna przyjęta przez porty nie jest rozstrzygająca, w związku z czym brak celu zarobkowego jest istotnym elementem przy dokonaniu rozróżnienia pomiędzy podatkiem od spółek a podatkiem od osób prawnych. Spółki, które realizują cel socjalny i nie zmierzają do podziału zysków, mogłyby bowiem być objęte podatkiem od osób prawnych.

167 Ponadto skarżące podnoszą, że nie stosują metod przemysłowych i handlowych w rozumieniu art. 182 pkt 3 CIR w celu prowadzenia działalności. W tym zakresie należy uwzględnić okoliczność, że po pierwsze, większości dochodów uzyskiwanych przez porty nie determinują zasady podaży i popytu, po drugie, pobierana przez nie zapłata ma charakter wynagrodzenia i jej celem jest zasadniczo jedynie pokrycie kosztów określonych usług, bez dążenia do uzyskania maksymalnego zysku, po trzecie, skarżące nie wybierają portu, którym mają zarządzać, i nie mogą też ograniczyć świadczenia usług do użytkowników przynoszących największe zyski, po czwarte, swe dochody niekoniecznie wykorzystują do zwiększenia wydajności lub wyników, po piąte, ich inwestycje opierają się na długoterminowych perspektywach makroekonomicznych, a nie wyłącznie na wynikach krótko- lub średnioterminowych w ujęciu mikroekonomicznym, a po szóste, posiadają wyłączne uprawnienie do wykonywania zadań administracji portowej, którego nie można przenieść. Brak celu zarobkowego w powiązaniu z brakiem stosowania metod przemysłowych lub handlowych uzasadnia zatem wniosek, że porty powinny podlegać podatkowi od osób prawnych, a nie podatkowi od spółek.

168 Królestwo Belgii podnosi również, opierając się na wyroku z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), że w świetle zasadniczych celów systemu podatku od spółek porty nie znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją spółek realizujących cel zarobkowy, które podlegają temu podatkowi. Zauważa ono w tym względzie, że dekret o polityce dotyczącej portów morskich i o zarządzaniu tymi portami z dnia 2 marca 1999 r. nie stanowi, że porty muszą dążyć do osiągnięcia zysku.

169 Komisja kwestionuje te argumenty.

170 Należy przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z orzecznictwem w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny" Komisja musi najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny" system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

171 Należy zatem ustalić, czy zwolnienie podatkowe takie jak to przewidziane w art. 180 pkt 2 CIR może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom w porównaniu z innymi, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego powszechnemu systemowi.

172 W tym względzie Komisja uznała w motywach 97 i 98 zaskarżonej decyzji, że niezależnie od przyjętego systemu odniesienia (podatek od spółek lub ogólne opodatkowanie dochodów osób prawnych będących rezydentami) celem podatku dochodowego jest opodatkowanie dochodów, a w świetle tego celu wszystkie przedsiębiorstwa znajdują się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej pod względem zysków osiąganych z ich działalności gospodarczej.

173 Królestwo Belgii uważa natomiast, że porty nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółek podlegających podatkowi od spółek, ponieważ nawet przy założeniu, iż wykonują czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 CIR, mają one pewne cechy własne, takie jak brak celu zarobkowego ich działalności, sposób ich funkcjonowania, ich forma prawna czy też brak konkurowania z sektorem prywatnym, które to cechy odróżniają je od tych spółek.

174 W tym względzie należy zaznaczyć, że wbrew twierdzeniom Komisji nie można uznać, iż porty muszą mieć takie same cechy jak spółdzielnie rozpatrywane w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), takie jak zasada pierwszeństwa osoby lub zasada „jedna osoba – jeden głos", aby można było je odróżnić w niniejszej sprawie od spółek objętych podatkiem od spółek.

175 Zgodnie bowiem z orzecznictwem do Komisji należy wykazanie selektywnego a priori charakteru rozpatrywanego środka (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy, C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 62), co oznacza, że w niniejszej sprawie należy zbadać, czy pomimo pewnych szczególnych cech, które są im właściwe, porty znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją spółek podlegających podatkowi od spółek w świetle celów ram odniesienia.

176 Należy jednak zaznaczyć, że w tym celu kryterium rozróżniające przyjęte po to, aby dokonać oceny porównywalności sytuacji portów i spółek objętych podatkiem od spółek, powinno opierać się na cechach, które są właściwe i spójne w świetle celów ram odniesienia (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52–56).

177 Tymczasem w niniejszej sprawie żadna z cech portów, na które powołują się skarżące i Królestwo Belgii, przy założeniu, że zostaną one udowodnione, nie jest właściwa i spójna z punktu widzenia celu podatku dochodowego, którym jest – jak wskazuje jego nazwa – opodatkowanie dochodów osób prawnych będących rezydentami oraz – jeśli chodzi w szczególności o „spółki" wykonujące działalność lub czynności o charakterze zarobkowym – opodatkowanie zysków, które osiągają one z tej działalności.

178 Otóż, po pierwsze, co się tyczy okoliczności, że porty nie mają celu zarobkowego i ponownie inwestują całość swych zysków w infrastrukturę portową w celu realizacji zadań leżących w interesie ogólnym, należy przypomnieć, jak czyni to Komisja, że przywołane tu cele interesu ogólnego odnoszą się do działalności gospodarczej portów, a nie do ich działalności niemającej charakteru gospodarczego leżącej w interesie ogólnym (zob. pkt 53 powyżej). Cele te polegają głównie na wspieraniu rozwoju gospodarczego i zatrudnienia skarżących i regionu flamandzkiego. Należy jednak stwierdzić, podobnie jak czyni to Komisja w motywie 103 zaskarżonej decyzji, że inne przedsiębiorstwa również ponownie inwestują swe zyski, realizują cele wykraczające poza ich indywidualny interes lub generują skutki dla gospodarki wykraczające poza ich indywidualny interes, nie będąc przy tym zwolnione z tego względu z podatku od spółek, czego nie kwestionują ani skarżące, ani Królestwo Belgii.

179 W związku z tym nawet przy założeniu, że brak celu zarobkowego jest istotną cechą portów oraz że kryterium rozróżniające oparte na tej cesze może w połączeniu z innymi czynnikami, takimi jak wymienione w art. 182 CIR, mieć znaczenie przy ustaleniu, czy osoba prawna będąca rezydentem powinna podlegać podatkowi od spółek, czy też podatkowi od osób prawnych, należy stwierdzić, że w celu oceny porównywalności sytuacji portów i spółek objętych podatkiem od spółek kryterium to nie jest samo w sobie właściwe i spójne z punktu widzenia celu opodatkowania dochodów, zamierzonego przez sporny system.

180 W tym względzie ani skarżące, ani Królestwo Belgii nie mogą powoływać się skutecznie na wyrok cour d'appel de Bruxelles (sądu apelacyjnego w Brukseli, Belgia) z dnia 21 czerwca 2006 r. – Oxfam Magasins du monde, do którego odniesiono się na rozprawie, zaś Królestwo Belgii wspomniało o nim w uwagach na piśmie. W tej sprawie cour d'appel de Bruxelles (sąd apelacyjny w Brukseli) stwierdził bowiem, że Oxfam ASBL powinien podlegać podatkowi od osób prawnych w zakresie, w jakim jej

działalność polegająca na sprzedaży na targach lub rynkach produktów wytworzonych na zasadach sprawiedliwego handlu nie stanowi czynności o charakterze zarobkowym, ponieważ działalność ta nie polega na stosowaniu metod przemysłowych lub handlowych w rozumieniu art. 182 pkt 3 CIR.

181 Artykuł 182 pkt 3 CIR stanowi, że, „w przypadku stowarzyszeń bez celu zarobkowego oraz innych osób prawnych, które nie mają celu zarobkowego, nie uważa się za czynności o charakterze zarobkowym: […] 3) czynności, które stanowią działalność obejmującą wyłącznie tytułem akcesoryjnym czynności przemysłowe, handlowe lub rolnicze lub działalność, w ramach której nie stosuje się metod przemysłowych lub handlowych". Artykuł ten przewiduje zatem dwa odrębne przypadki, w których domniemywa się, że działalność osób prawnych, które nie realizują celu zarobkowego, nie stanowi czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 CIR, czyli, po pierwsze, wykonywanie czynności przemysłowych, handlowych lub rolnych tytułem akcesoryjnym, a po drugie, niestosowanie metod przemysłowych lub handlowych. Jak Komisja słusznie zauważyła, sprawa, w której zapadł wyrok cour d'appel de Bruxelles (sądu apelacyjnego w Brukseli) z dnia 21 czerwca 2006 r. – Oxfam Magasins du monde, dotyczyła wyłącznie drugiego przypadku, mianowicie stosowania metod przemysłowych lub handlowych przez stowarzyszenie.

182 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z komentarzem 182/10 do CIR osoba prawna stosuje metody przemysłowe i handlowe, gdy pracuje w oparciu o cel, organizację lub strategię gospodarczą oraz posługuje się metodami zarządzania, które inspirują się zasadniczo pojęciami kosztów, dochodów i rentowności.

183 Co się tyczy zaś skarżących, jak Komisja zauważyła podczas rozprawy, nie można uznać, że nie stosują one metod przemysłowych lub handlowych w rozumieniu art. 182 pkt 3 CIR, podobnie jak Oxfam w sprawie przytoczonej w pkt 180 powyżej. Jak Komisja przypomniała bowiem w trakcie rozprawy, porty opracowują biznesplan, mają ustrukturyzowaną politykę przedsiębiorstwa i posiadają również dział kadr. Nawet przy założeniu, że – jak podnoszą skarżące – pobierane przez nie opłaty mają na celu jedynie pokrycie kosztów określonych usług, z pominięciem jakiejkolwiek marży zysku, z samego brzmienia dekretu o polityce dotyczącej portów morskich i o zarządzaniu tymi portami z dnia 2 marca 1999 r., o którym Komisja wspomniała w motywie 46 zaskarżonej decyzji, wynika, że ich działalność wiąże się ze stosowaniem metod przemysłowych lub handlowych. Wreszcie, nie wydaje się też, aby ich działalność obejmowała wyłącznie tytułem akcesoryjnym czynności przemysłowe lub handlowe w rozumieniu tego przepisu, tak że porty nie są też objęte zakresem pierwszego przypadku, o którym mowa w art. 182 pkt 3 CIR.

184 W każdym razie nawet przy założeniu, że porty nie mają celu zarobkowego, zwolnienie, z którego korzystają one w niniejszej sprawie, nie jest oparte na art. 182 pkt 3 CIR, lecz na art. 180 pkt 2 CIR, zaś z żadnego elementu w aktach sprawy nie wynika, by ustawodawca belgijski dokonał konkretnej oceny przesłanek przewidzianych w art. 182 pkt 3 CIR w odniesieniu do portów. Przeciwnie, z pkt 156–163 powyżej wynika, że w braku tego zwolnienia porty musiałyby normalnie być objęte podatkiem od spółek na podstawie kryteriów przewidzianych w art. 1 i 2 CIR.

185 Po drugie, jeśli chodzi o kryterium rozróżniające oparte na formie lub statusie prawnym portów, należy zauważyć, z jednej strony, że zgodnie z komentarzem 179/16 belgijskiej administracji podatkowej, cytowanym w motywie 86 zaskarżonej decyzji, większość portów belgijskich również powinna – z uwagi na swą formę prawną (spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub autonomiczny zarząd gminny) – podlegać zasadniczo podatkowi od spółek, jako że co do zasady wykonują one albo jakąś działalność przemysłową lub handlową, albo czynność zarobkową, albo obie jednocześnie, oraz że wszystkie uzyskane przez nie zyski i korzyści należy uznać za wynikające z tej działalności. Z drugiej strony, z motywu 103 zaskarżonej decyzji wynika, czego strony nie zakwestionowały, że podmioty nienależące do władz publicznych (takie jak stowarzyszenia bez celu zarobkowego) mogą być objęte podatkiem od osób prawnych, w związku z czym przynależność do sfery publicznej również nie jest istotnym kryterium w świetle przepisów krajowych. Poza tym, mimo

że cel statutowy tych stowarzyszeń nie jest celem zarobkowym, mogą one podlegać podatkowi od spółek na podstawie ogólnych kryteriów, jeżeli wykonują działalność eksploatacyjną lub dokonują czynności o charakterze zarobkowym.

186 Ponadto należy zauważyć w tym względzie, podobnie jak Komisja uczyniła to w motywie 98 zaskarżonej decyzji, że zgodnie z orzecznictwem zwolnienie podatkowe przyznane z uwagi na formę prawną przedsiębiorstwa i sektory, w których wykonuje ono swoją działalność, gdy zwolnienie to wynika z zamierzonego przez ustawodawcę celu polegającego na sprzyjaniu podmiotom uznawanym za istotne na płaszczyźnie społecznej, jest co do zasady uważane za selektywne (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 136–138).

187 Po trzecie, nie można też przychylić się do tezy Królestwa Belgii, przedstawionej po raz pierwszy w odpowiedzi na środek organizacji postępowania, zgodnie z którą biorąc pod uwagę ramy prawne dla portów w różnych regionach państwa, ustawodawca belgijski mógł słusznie uznać, że owe porty nie wykonywały na podstawie obowiązujących je uregulowań działalności lub czynności o charakterze zarobkowym, które konkurowałyby z sektorem prywatnym, co uzasadniałoby objęcie ich wszystkich podatkiem od osób prawnych.

188 Z całości materiału dowodowego przedstawionego przez Komisję w toku postępowania administracyjnego oraz przed Sądem wynika bowiem, że w braku art. 180 pkt 2 CIR porty powinny zasadniczo podlegać podatkowi od spółek (zob. pkt 156–163 powyżej). Tym samym w zakresie, w jakim porty wykonują działalność lub czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 CIR, znajdują się one w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją spółek podlegających podatkowi od spółek w zakresie zysków, jakie uzyskują z tej działalności, i zwolnienie, z którego korzystają na podstawie art. 180 pkt 2 CIR, stanowi różnicę w traktowaniu, którą można w istocie uznać za dyskryminację (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt 126 powyżej).

189 W tym względzie Królestwo Belgii opiera się jednak na wyroku nr 151/2016 belgijskiego Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) z dnia 1 grudnia 2016 r., uznającym za zgodną z prawem decyzję ustawodawcy o dalszym objęciu portów, o których mowa w art. 180 pkt 2 CIR, podatkiem od osób prawnych. W wyroku tym belgijski Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny), rozpoznając skargę wniesioną przez związki międzygminne, które niedawno objęto podatkiem od spółek, stwierdził bowiem, co następuje:

„W przeciwieństwie do związków międzygminnych i innych struktur współpracy oraz stowarzyszeń powołanych w celu realizacji projektu, które mogą obejmować szeroki zakres działalności i konkurować z przedsiębiorstwami prywatnymi, publiczne podmioty gospodarcze, o których mowa w art. 180 pkt 2–13 [CIR], wykonują działalność, która nie pozostaje w stosunku konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prywatnych lub która leży w szczególnym interesie publicznym. Ustawodawca mógł więc uznać, że należy je objąć szczególnym traktowaniem pod względem podatkowym. Różnica w traktowaniu ma zatem racjonalne uzasadnienie”.

190 Jak Komisja podniosła jednak w motywie 102 zaskarżonej decyzji, wyrok nr 151/2016 z dnia 1 grudnia 2016 r. belgijskiego Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) nie dotyczy zwolnienia z podatku od spółek na rzecz portów w świetle prawa pomocy państwa, lecz oceny objęcia tym podatkiem związków międzygminnych, struktur współpracy oraz stowarzyszeń powołanych w celu realizacji projektu w świetle zasad równości i niedyskryminacji. Brak dyskryminacji na gruncie prawa krajowego nie przesądza natomiast o braku selektywności w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

191 W każdym razie, zakładając, że można by przyjąć tezę wysuniętą w ostatniej kolejności przez Królestwo Belgii (zob. pkt 187 powyżej), oznaczałoby to, że belgijski system podatkowy został skonstruowany w taki sposób, aby ustawodawca mógł w sposób dyskrecjonalny uznać, że niektóre podmioty nie podlegają podatkowi od spółek, mimo że co do zasady są „spółkami”, które wykonują działalność lub czynności o charakterze zarobkowym w rozumieniu art. 2 pkt 5 CIR. Tymczasem zgodnie

z orzecznictwem, jeśli właściwe organy dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów pochodzących spoza regulacji podatkowej, takich jak utrzymanie zatrudnienia lub niekonkurowanie z sektorem prywatnym, wykonywanie tych uprawnień należy wówczas uznać za sprzyjające „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, które w świetle zamierzonego celu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

192 Należy zatem uznać, że Komisja słusznie stwierdziła w motywach 97–99 zaskarżonej decyzji, iż sporny środek jest prima facie selektywny, w zakresie w jakim stanowi odstępstwo od ram odniesienia, na które składają się art. 1 i 2 CIR, oraz wprowadza rozróżnienie pomiędzy portami i spółkami będącymi podatnikami podatku od spółek, mimo że w świetle celu tych ram odniesienia znajdują się one w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

W przedmiocie selektywności środka w przypadku, gdyby art. 180 pkt 2 CIR nie stanowił formalnie odstępstwa od ram odniesienia

193 Pomocniczo należy zbadać drugi przypadek, który Komisja wzięła pod uwagę w zaskarżonej decyzji w celu ustalenia selektywności spornego środka. W ramach tego przypadku art. 1 i 2 CIR stanowią podstawę prawną nieuiszczania przez porty podatku od spółek w tym znaczeniu, że art. 180 pkt 2 CIR nie stanowi formalnie odstępstwa od ram odniesienia (zob. pkt 115 i 116 powyżej).

194 W tym względzie, zakładając nawet, że – jak podnoszą skarżące i Królestwo Belgii – art. 180 pkt 2 CIR nie stanowi odstępstwa od ram odniesienia w tym znaczeniu, że podatek od osób prawnych pozostaje właściwymi ramami odniesienia dla podmiotów takich jak skarżące, należy zaznaczyć, jak Komisja uczyniła to w motywie 90 zaskarżonej decyzji, że sam belgijski system opodatkowania dochodów ma charakter selektywny, ponieważ prowadzi on do sprzyjania „niektórym przedsiębiorstwom", mianowicie portom, mimo że znajdują się one w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw objętych podatkiem od spółek w zakresie opodatkowania zysków, jakie osiągają z działalności gospodarczej (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101–107; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 76–79).

195 Należy bowiem przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem nie zawsze jest konieczne, by środek miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, by można było wykazać, że jest on selektywny, nawet jeśli zasadniczo chodzi tu o stosowne w tym względzie kryterium (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt 132–134 powyżej).

196 Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania danego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru (zob. wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 24).

197 Z tego względu, jeśli nie można wskazać środka mającego charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, przyjęte w ramach tego systemu kryteria stanowiące podstawę opodatkowania muszą – aby można było je uznać za przyznające korzyść selektywną – być tego rodzaju, że charakteryzują przedsiębiorstwa będące ich beneficjentami ze względu na właściwe im cechy jako kategorię uprzywilejowaną, umożliwiając w ten sposób uznanie takiego systemu za sprzyjający „niektórym" przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych" towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104).

198 Tymczasem w niniejszej sprawie, jak Komisja zauważyła podczas rozprawy, nawet przy założeniu, że art. 180 pkt 2 CIR nie stanowi odstępstwa od ram odniesienia, na które składają się art. 1 i 2 CIR, przepis ten wskazuje z nazwy określone podmioty, w szczególności porty, oraz zwalnia je tym samym bezwarunkowo z podatku od spółek, mimo że znajdują się one, w odniesieniu do zysków osiągniętych z „działalności gospodarczej", w sytuacji porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw (osób prawnych będących rezydentami) podlegających podatkowi od spółek. Porty są zatem wskazane przez te przepisy jako kategoria uprzywilejowana ze względu na właściwe im cechy i sektor działalności, do którego należą.

199 W konsekwencji Komisja mogła słusznie uznać w motywach 90 i 91 zaskarżonej decyzji, że nawet jeśli art. 1 i 2 stanowią podstawę prawną nieopodatkowania portów podatkiem od spółek, to owo nieopodatkowanie jest środkiem a priori selektywnym w odniesieniu do działalności gospodarczej portów.

200 Należy jeszcze sprawdzić, czy zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 130 powyżej można jednak uzasadnić sporny środek – chociaż jest on prima facie selektywny i niezależnie od przyjętego w tym względzie założenia dotyczącego ram odniesienia – charakterem lub logiką systemu podatkowego, w który się on wpisuje, jak twierdzą skarżące i Królestwo Belgii.

W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego uzasadnienia charakterem lub logiką systemu podatkowego

201 W ramach zarzutu trzeciego skarżące podnoszą pomocniczo, że nawet przy założeniu, iż opodatkowanie władz portowych podatkiem od osób prawnych stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, owo odstępstwo można uzasadnić charakterem i strukturą belgijskiego systemu podatku dochodowego.

202 Skarżące twierdzą, że ogólna spójność belgijskiego systemu podatkowego oznacza, iż władze publiczne nie są objęte podatkiem od spółek, który jest podatkiem od zysków. Osoby prawne wymienione w art. 180 CIR, wśród których znajdują się porty belgijskie, nie podlegają podatkowi od spółek, ponieważ nie mają celu zarobkowego i stanowią przedłużenie władzy państwowej. Ponadto nie działają one w duchu maksymalizacji zysku, lecz powinny ponownie inwestować ewentualne nadwyżki w infrastrukturę publiczną. A zatem logiczne jest, że władze portowe są objęte podatkiem od osób prawnych, a nie podatkiem od spółek.

203 Wreszcie, zdaniem skarżących opodatkowanie władz portowych podatkiem od spółek miałoby niekorzystny dla nich i dyskryminujący skutek, ponieważ zwiększyłoby w sposób nieproporcjonalny presję podatkową wywieraną na władze portowe. Ze względu na opodatkowanie podatkiem od spółek porty mogłyby bowiem odliczyć jedynie koszty nieodłącznie związane z działalnością socjalną, przeznaczone na uzyskanie lub zachowanie dochodów podlegających opodatkowaniu. Tym samym koszty poniesione przez porty przy realizacji względów interesu ogólnego nie podlegałyby odliczeniu na podstawie art. 49 CIR i dodawałoby się je do zysku księgowego jako „niedopuszczone wydatki". Ponadto istniałoby ryzyko, że takie koszty zostaną opodatkowane jako „wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści" w rozumieniu art. 26 CIR. W konsekwencji opodatkowanie władz portowych podatkiem od spółek prowadziłoby do dyskryminacji, ponieważ miałoby miejsce identyczne traktowanie podmiotów, które znajdują się w różnej sytuacji.

204 Królestwo Belgii podkreśla też, że nawet przy założeniu, iż art. 180 pkt 2 CIR ustanawia odstępstwo na rzecz belgijskich władz portowych, czemu państwo to zaprzecza, owo odstępstwo można uzasadnić charakterem i ogólną strukturą belgijskiego systemu podatku dochodowego. Logika belgijskiego systemu podatku dochodowego opiera się bowiem na rozróżnieniu pomiędzy przedsiębiorstwami handlowymi mającymi cel zarobkowy a podmiotami działającymi w ogólnym interesie publicznym.

Nieobjęcie podatkiem od spółek organów portowych będących podmiotami prawa publicznego realizującymi zadania z zakresu interesu publicznego, które powierzano niegdyś organom władzy lokalnej, jest zwykłym zastosowaniem tej zasady.

205 Komisja kwestionuje te argumenty.

206 W tym względzie należy zauważyć, że argumenty przedstawione przez Królestwo Belgii w ramach tego zastrzeżenia pokrywają się w znacznym stopniu z argumentami, które zostały zbadane w ramach zastrzeżenia dotyczącego braku porównywalności portów z przedsiębiorstwami objętymi podatkiem od spółek (zob. pkt 173–190 powyżej).

207 Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem środek stanowiący odstępstwo od stosowania ogólnego systemu podatkowego można uzasadnić charakterem lub ogólną strukturą tego systemu podatkowego, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie może wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad systemu podatkowego tego państwa. W tym względzie trzeba dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu, które są wobec niego zewnętrzne, z jednej strony, a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część tego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia takich celów, z drugiej strony (wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 69; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 48).

208 Tak więc wprawdzie Trybunał przyznał w swoim orzecznictwie, że cele związane z danym ogólnym systemem podatkowym, takie jak te zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania lub do zapobiegania nadużyciom, mogą stanowić uzasadnienie dla a priori selektywnego systemu podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 74–76; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64–76; z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 50–53), lecz odmawiał on niezmiennie przyjęcia, że cele zewnętrzne względem systemu podatkowego, takie jak chęć zachowania konkurencyjności na arenie międzynarodowej lub ochrony zatrudnienia w pewnych sektorach, czy też sprzyjanie podmiotom istotnym na płaszczyźnie społecznej, mogą uzasadniać środek a priori selektywny i wyłączyć go z tego względu z zakresu stosowania art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 czerwca 1999 r., Belgia/Komisja, C-75/97, EU:C:1999:311, pkt 37–39; z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 54; z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 136–138).

209 Tymczasem należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie pojęcia interesu ogólnego, braku celu zarobkowego, podobnie jak charakter publiczny lub prywatny odnośnych podmiotów nie mają nic wspólnego z charakterem i logiką belgijskiego systemu podatku dochodowego, który w głównej mierze opiera się – w zakresie rozróżnienia między podatkiem od spółek a podatkiem od osób prawnych – na definicji terminu „spółka” przewidzianej w art. 2 pkt 5 CIR (zob. pkt 148 powyżej).

210 Tak więc Komisja nie popełniła błędu w ocenie, gdy uznała w motywie 103 zaskarżonej decyzji, że skoro kryterium decydującym o objęciu podatkiem od spółek lub podatkiem od osób prawnych jest fakt wykonywania przez odnośny podmiot „działalności” lub „czynności o charakterze zarobkowym” (zob. art. 2 CIR), podnoszone okoliczności: że porty są zwolnione z podatku od spółek, gdyż nie wypłacają swoich zysków, ale ponownie je inwestują; że realizują cel wykraczający poza ich indywidualny interes; że osiąganie zysków nie jest ich celem statutowym; że należą do władz publicznych i że realizują zadania leżące w interesie ogólnym – nie są wystarczające, aby uzasadnić korzystniejsze traktowanie ich pod względem podatkowym w porównaniu z pozostałymi spółkami będącymi rezydentami w świetle przewodnich zasad systemu podatkowego.

211 W każdym razie nawet przy założeniu, że cele wskazane przez Królestwo Belgii mogą zależeć od charakteru lub logiki systemu podatkowego, należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie sporny środek nie realizuje owych celów w spójny sposób (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja, C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 88; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 73, 74).

212 Jak Komisja stwierdziła bowiem w motywie 103 zaskarżonej decyzji, inne przedsiębiorstwa również ponownie inwestują swe zyski, realizują cele wykraczające poza ich indywidualny interes lub generują skutki dla gospodarki wykraczające poza ich indywidualny interes, nie będąc przy tym zwolnione z tego względu z podatku od spółek. Natomiast podmioty nienależące do władz publicznych, takie jak stowarzyszenia bez celu zarobkowego, mogą podlegać podatkowi od osób prawnych, pod warunkiem że spełniają ogólne kryterium przewidziane w art. 2 CIR, w związku z czym przynależność do sfery publicznej również nie jest istotnym kryterium w świetle przepisów prawa krajowego.

213 Wreszcie, jeśli chodzi o argument skarżących, zgodnie z którym opodatkowanie ich podatkiem od spółek miałoby niekorzystny dla nich i dyskryminujący skutek (zob. pkt 203 powyżej), należy zauważyć, podobnie jak Komisja czyni to w motywie 105 zaskarżonej decyzji, że zwolnienie portów z podatku od spółek nie wynika z faktu, jakoby porty znajdowały się w gorszym z finansowego punktu widzenia położeniu na podstawie art. 49 CIR, ponieważ omawiane zwolnienie dotyczy wszystkich osiągniętych zysków i nie ogranicza się do zysków wynikających z ewentualnego braku możliwości odliczenia pewnych kosztów na podstawie art. 49 CIR. Zwolnienie przewidziane w art. 180 pkt 2 CIR nie jest więc uzasadnione jakąkolwiek zasadą przewodnią belgijskiego systemu podatkowego nawet przy założeniu, że art. 49 CIR stanowi taką zasadę.

214 W świetle całości powyższych rozważań Komisja nie popełniła błędu w ocenie, gdy uznała w zaskarżonej decyzji, że zwolnienie portów z podatku od spółek przysparza im selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

215 W związku z tym należy oddalić zarzuty drugi i trzeci.

W przedmiocie zarzutu czwartego, podniesionego tytułem w dalszej kolejności ewentualnym, dotyczącego wniosku o zarządzenie okresu przejściowego

216 Tytułem dalszego żądania ewentualnego skarżące wnoszą do Sądu o przyznanie im okresu przejściowego do czasu zakończenia przez Komisję dochodzenia w sprawie systemu podatkowego dotyczącego poszczególnych portów Unii, a w każdym razie okresu przejściowego wynoszącego pełny rok, tak aby mogły one dostosować się do nowej sytuacji. W sprawie dotyczącej opodatkowania portów w Niderlandach Komisja przyznała bowiem ustawodawcy i portom niderlandzkim pełny rok na dostosowanie się do nowej sytuacji. Ponadto istnieją dane, zgodnie z którymi podobne środki występują w innych państwach członkowskich, w związku z czym odmienne traktowanie byłoby szkodliwe dla sprawiedliwych warunków konkurencji i wzmacniałoby nierówności między portami w różnych państwach członkowskich.

217 Po pierwsze, Królestwo Belgii podnosi, że Komisja, prowadząc pewne dochodzenia w sposób selektywny wyłącznie w niektórych państwach członkowskich, zapewniła przewagę konkurencyjną władzom portowym Unii, które nie podlegają opodatkowaniu w jakiejkolwiek formie i które nie są objęte żadnym dochodzeniem. Po drugie, Królestwo Belgii, powołując się na praktyczne możliwości dostosowania belgijskich przepisów podatkowych i opierając się na przykładzie niderlandzkim, uważa, że Komisja nie zapewniła sprawiedliwych warunków konkurencji, gdy odmówiła przyznania okresu przejściowego w celu umożliwienia tego dostosowania.

218 Komisja kwestionuje te argumenty.

219 Na wstępie należy stwierdzić, że w ramach tego zarzutu skarżące wnoszą do Sądu o przyznanie im okresu przejściowego, a nie o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji ze względu na wadę, jaką miałaby ona być dotknięta. Należy jednak przypomnieć, podobnie jak czyni to Komisja, że Sąd nie jest właściwy do kierowania nakazów do instytucji Unii lub do zastępowania tych instytucji w ramach wykonywanej przez siebie kontroli legalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 kwietnia 2016 r., Włochy i Eurallumina/Komisja, T-60/06 RENV II i T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, pkt 43; z dnia 12 maja 2016 r., Hamr – Sport/Komisja, T-693/14, niepublikowany, EU:T:2016:292, pkt 91).

220 Skarżące podnoszą natomiast w replice, że granice kontroli Sądu nie stoją na przeszkodzie stwierdzeniu nieważności decyzji Komisji na tej podstawie, że nie przewiduje ona odpowiedniego środka tymczasowego. Zarzut taki można by zatem rozumieć w ten sposób, że jest on oparty zasadniczo na naruszeniu zasady równego traktowania, które powinno prowadzić do stwierdzenia na tej podstawie nieważności zaskarżonej decyzji ze względu na brak włączenia do tej decyzji okresu przejściowego, który pozwoliłby Królestwu Belgii na odstąpienie od opodatkowania portów belgijskich podatkiem od spółek do czasu zakończenia przez Komisję dochodzenia w sprawie systemu podatkowego dotyczącego poszczególnych portów we wszystkich państwach członkowskich Unii.

221 W tym względzie, po pierwsze, w zakresie, w jakim skarżące zdają się utrzymywać, że Komisja powinna była przyznać im okres przejściowy wynoszący jeden rok, podobnie jak uczyniła to w swej decyzji (UE) 2016/634 z dnia 21 stycznia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 i ex CP 115/2004) wdrożonej przez Niderlandy – Zwolnienie z podatku od osób prawnych przedsiębiorstw publicznych (Dz.U. 2016, L 113, s. 148), należy stwierdzić, że z sentencji tej decyzji nie wynika, by Komisja przyznała Królestwu Niderlandów okres przejściowy. Wprost przeciwnie, art. 2 tej decyzji stanowi, że „Niderlandy zlikwidują zwolnienie z podatku od osób prawnych dla portów morskich, o których mowa w art. 1, w terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji, a zmieniony system podatku od osób prawnych zacznie obowiązywać najpóźniej od roku podatkowego przypadającego po roku przyjęcia niniejszej decyzji". Obowiązki nałożone na Królestwo Niderlandów na podstawie tej decyzji są zatem podobne do obowiązków nałożonych w niniejszej sprawie na Królestwo Belgii na podstawie art. 2 zaskarżonej decyzji (zob. pkt 22 powyżej) i nie można stwierdzić w tym względzie nierównego traktowania.

222 Po drugie, w zakresie, w jakim skarżące zdają się też utrzymywać, że Komisja powinna była poczekać na zakończenie dochodzeń w sprawie opodatkowania portów we wszystkich państwach członkowskich Unii, aby nie stwarzać dodatkowych zakłóceń konkurencji, należy stwierdzić, że Sąd zbadał i oddalił podobny argument w wyroku z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja (T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317).

223 W owym wyroku wydanym w następstwie skargi wniesionej przez niektóre niderlandzkie porty na decyzję 2016/634 (zob. pkt 221 powyżej) Sąd oddalił argument strony skarżącej dotyczący naruszenia zasady równego traktowania, przypominając przede wszystkim, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poszanowanie zasady równego traktowania musi iść w parze z poszanowaniem zasady legalności, co oznacza, że nikt nie może powoływać się na swoją korzyść na niezgodne z prawem działanie, którego dopuszczono się na rzecz innej osoby (zob. wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja, T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317, pkt 116 i przytoczone tam orzecznictwo).

224 Tak więc w celu uzyskania stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji skarżące nie mogą powoływać się na fakt, że Komisja nie zażądała w tym samym czasie od pozostałych państw członkowskich zniesienia pomocy przyznanej ich portom (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja, T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317, pkt 117).

225 W każdym razie należy zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poszanowanie zasady równego traktowania lub niedyskryminacji wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie

jest obiektywnie uzasadnione. Z równie utrwalonego orzecznictwa wynika, że naruszenie zasady równego traktowania wskutek odmiennego traktowania zakłada, że sytuacje, do których owo odmienne traktowanie się odnosi, są porównywalne, zważywszy na ich całościową charakterystykę (zob. wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja, T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317, pkt 119 i przytoczone tam orzecznictwo).

226 Tymczasem w niniejszej sprawie istnieją różnice dotyczące, z jednej strony, etapu poszczególnych postępowań dotyczących systemów podatkowych państw członkowskich oraz, z drugiej strony, przepisów podatkowych mających zastosowanie do portów różnych państw członkowskich. Takie różnice mogą stanowić obiektywne powody uzasadniające fakt, że Komisja wydała zaskarżoną decyzję i nakazała, by zwolnienie, z którego korzystały porty belgijskie w niniejszym przypadku, zostało zniesione, zanim jeszcze zakończyła dochodzenia dotyczące opodatkowania portów we wszystkich państwach członkowskich Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja, T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317, pkt 120–130).

227 Ponadto uwzględnienie argumentacji skarżących miałoby ten skutek, że Komisja musiałaby czekać na zakończenie wszystkich dochodzeń w stosunku do wszystkich państw członkowskich, które przyznają pomoc swym portom, w celu podjęcia decyzji końcowych i nakazania zniesienia tej pomocy, ze szkodą dla państw członkowskich, które nie przyznają pomocy swoim portom (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Groningen Seaports i in./Komisja, T-160/16, niepublikowany, EU:T:2018:317, pkt 132).

228 Wreszcie, należy stwierdzić, że argumenty Królestwa Belgii przedstawione na poparcie skarżących należy rozumieć w ten sam sposób co argumenty omówione w pkt 219–227 powyżej. Zakładając jednak, że argumenty przedstawione przez Królestwo Belgii można rozumieć jako dotyczące naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do pojęć zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi ze względu na brak sprawiedliwych warunków konkurencji w Unii, należy zauważyć, podobnie jak czyni to Komisja, że skarżące nie podniosły takiego zarzutu, w związku z czym jest to nowy zarzut, który jest niedopuszczalny. Należy bowiem przypomnieć, że o ile art. 40 akapit czwarty statutu Trybunału znajdujący zastosowanie do postępowania przed Sądem na podstawie art. 53 akapit pierwszy tego statutu, jak również art. 142 § 3 regulaminu postępowania przed Sądem nie sprzeciwiają się temu, by interwenient przedstawił nowe lub odmienne argumenty w porównaniu z tymi przedstawionymi przez popieraną przezeń stronę, gdyż w przeciwnym razie interwencja byłaby ograniczona do powtórzenia argumentów podniesionych w skardze, o tyle nie można dopuścić, aby wspomniane przepisy umożliwiały mu zmianę lub zniekształcenie ram sporu określonych w skardze poprzez podniesienie nowych zarzutów (zob. wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., SELEX Sistemi Integrati/Komisja, T-155/04, EU:T:2006:387, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

229 W konsekwencji należy również oddalić zarzut czwarty, a tym samym skargę w całości.

W przedmiocie kosztów

230 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

231 Ponadto art. 138 § 1 regulaminu postępowania przewiduje, że państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty.

232 Ponieważ skarżące przegrały sprawę, zgodnie z żądaniem Komisji należy obciążyć je kosztami, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez Królestwo Belgii, które pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (szósta izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Havenbedrijf Antwerpen NV i Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV pokrywają własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję Europejską.

3) Królestwo Belgii pokrywa własne koszty.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 20 września 2019 r.

Podpisy

Spis treści

Okoliczności powstania sporu 2

Ramy prawne 2

Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja 5

Postępowanie i żądania stron 7

Co do prawa 8

W przedmiocie zarzutu pierwszego, opartego na naruszeniu art. 107 i 296 TFUE ze względu na uznanie władz portowych za przedsiębiorstwa 8

W przedmiocie części drugiej, opartej na braku charakteru gospodarczego działalności portów belgijskich 9

W przedmiocie części pierwszej, opartej na braku rynku, na którym władze portowe oferują swoje usługi 17

W przedmiocie zarzutów drugiego i trzeciego, opartych zasadniczo na naruszeniu kryterium selektywności 19

Streszczenie analizy przeprowadzonej przez Komisję w zaskarżonej decyzji w odniesieniu do selektywności środka 19

Przypomnienie stosownego orzecznictwa 21

W przedmiocie selektywności spornego środka w przypadku, gdyby art. 180 pkt 2 CIR stanowił odstępstwo od ram odniesienia 23

– W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego błędnego określenia ram odniesienia 23

– W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego braku porównywalności portów z podmiotami podlegającymi podatkowi od spółek 27

W przedmiocie selektywności środka w przypadku, gdyby art. 180 pkt 2 CIR nie stanowił formalnie odstępstwa od ram odniesienia 32

W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego uzasadnienia charakterem lub logiką systemu podatkowego . 33

W przedmiocie zarzutu czwartego, podniesionego tytułem w dalszej kolejności ewentualnym, dotyczącego wniosku o zarządzenie okresu przejściowego 35

W przedmiocie kosztów 37