Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο πενταμελές τμήμα)

της 20ής Σεπτεμβρίου 2019*

«Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο εταιριών που εφαρμόζεται από το Βέλγιο υπέρ των λιμένων του – Απόφαση η οποία κηρύσσει το καθεστώς ενισχύσεως ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά – Έννοια οικονομικής δραστηριότητας – Υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος – Μη οικονομικές δραστηριότητες – Δυνατότητα διαχωρισμού – Επιλεκτικός χαρακτήρας – Αίτημα χορηγήσεως μεταβατικής περιόδου»

Στην υπόθεση T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, με έδρα την Αμβέρσα (Βέλγιο),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, με έδρα το Zeebrugge (Βέλγιο),

εκπροσωπούμενες από τους P. Wytinck, W. Panis και I. Letten, δικηγόρους,

προσφεύγουσες,

υποστηριζόμενες από

το **Βασίλειο του Βελγίου**, εκπροσωπούμενο από τον J.-C. Halleux, τον P. Cotin, τις L. Van den Broeck και C. Pochet, επικουρούμενους από τους A. Lepièce και H. Baeyens, δικηγόρους,

παρεμβαίνον,

κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους B. Stromsky και S. Noë,

καθής,

με αντικείμενο προσφυγή δυνάμει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2017/2115 της Επιτροπής, της 27ης Ιουλίου 2017, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεως SA.38393 (2016/C, πρώην 2015/E) που έθεσε σε εφαρμογή το Βέλγιο – Φορολόγηση λιμένων στο Βέλγιο (ΕΕ 2017, L 332, σ. 1),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους G. Berardis (εισηγητή), πρόεδρο, I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi και O. Spineanu-Matei, δικαστές,

γραμματέας: L. Ramette, διοικητικός υπάλληλος,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Φεβρουαρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

Ιστορικό της διαφοράς

Νομικό πλαίσιο

1 Στο Βέλγιο, οι σχετικοί με τη φορολογία εισοδήματος κανόνες έχουν κωδικοποιηθεί στον code des impôts sur les revenus de 1992 (κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992).

2 Το άρθρο 1 του code des impôts sur les revenus (κώδικα φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: CIR), όπως τροποποιήθηκε και ενημερώθηκε από 27ης Ιουλίου 2017, προβλέπει τα εξής:

«§1. Επιβάλλονται οι ακόλουθοι φόροι εισοδήματος:

1) φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των κατοίκων του Βασιλείου, καλούμενος φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων·

2) φόρος επί του συνολικού εισοδήματος των ημεδαπών εταιριών, καλούμενος φόρος εταιριών·

3) φόρος επί των εισοδημάτων των βελγικών νομικών προσώπων πλην των εταιριών, καλούμενος φόρος νομικών προσώπων·

4) φόρος επί των εισοδημάτων των κατοίκων αλλοδαπής, καλούμενος φόρος κατοίκων αλλοδαπής.

§2. Οι φόροι παρακρατούνται στην πηγή εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον τίτλο VI, κεφάλαιο 1.»

3 Τα κρίσιμα χωρία του άρθρου 2 του CIR έχουν ως εξής:

«§1. Για τους σκοπούς του παρόντος κώδικα, των ειδικών νομικών διατάξεων σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και των διαταγμάτων που εκδίδονται για την εφαρμογή τους, οι ακόλουθοι όροι έχουν την έννοια που ορίζεται στο παρόν άρθρο.

[…]

5) Εταιρίες

Ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

a) "εταιρία": κάθε εταιρία, ένωση, ίδρυμα ή οργανισμός που έχει συσταθεί νομότυπα, διαθέτει νομική προσωπικότητα και ασκεί δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρεί πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι οργανισμοί που διέπονται από το βελγικό δίκαιο, διαθέτουν νομική προσωπικότητα και οι οποίοι, για την εφαρμογή των διατάξεων περί φόρου εισοδήματος, θεωρείται ότι δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα, δεν θεωρούνται εταιρίες·

b) “ημεδαπή εταιρία”: κάθε εταιρία που έχει την καταστατική της έδρα, τον τόπο της κύριας εγκατάστασής της ή την έδρα της διοικήσεως ή διευθύνσεώς της στο Βέλγιο και δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του φόρου εταιριών·

[…]».

4 Το άρθρο 179 του CIR προβλέπει τα εξής:

«Οι εταιρίες, οι ημεδαπές εταιρίες και οι συνταξιοδοτικοί φορείς που μνημονεύονται στο άρθρο 8 του νόμου της 27ης Οκτωβρίου 2006 περί εποπτείας των ιδρυμάτων χορηγήσεως επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών υπόκεινται στον φόρο εταιριών.»

5 Το άρθρο 180 του CIR προβλέπει τα εξής:

«Δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών:

1) οι διαδημοτικές συμπράξεις, οι δομές συνεργασίας, οι κοινοπραξίες, οι αυτόνομες δημοτικές επιχειρήσεις και οι ενώσεις που μνημονεύονται στο εδάφιο 2 με κύριο αντικείμενο, στο πλαίσιο του εταιρικού τους σκοπού:

   – τη δραστηριότητα εκμεταλλεύσεως νοσοκομείου, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 του κωδικοποιημένου νόμου της 10ης Ιουλίου 2008 περί νοσοκομείων και άλλων νοσηλευτικών ιδρυμάτων· ή

   – τη δραστηριότητα εκμεταλλεύσεως ιδρύματος αρωγής θυμάτων πολέμου, ατόμων με αναπηρία, ηλικιωμένων, προστατευόμενων ανηλίκων και απόρων·

2) η ΑΕ “Waterwegen en Zeekanaal”, η ΑΕ “De Scheepvaart”, η ΕΠΕ “RDL Port autonome du Centre et de l’Ouest”, η Compagnie des installations maritimes de Bruges, ο Λιμένας Βρυξελλών, η αυτόνομη δημοτική λιμενική αρχή της Οστάνδης, οι ανώνυμες εταιρίες δημοσίου δικαίου Havenbedrijf Antwerpen και Havenbedrijf Gent και οι αυτόνομοι λιμένες της Λιέγης, του Σαρλερουά και της Ναμύρ·

3) το Office national du ducroire·

4) η Compagnie belge pour le Financement de l’Industrie·

5) [καταργήθηκε]·

5bis) η Fonds de participation, η Fonds de participation – Flandre, η Fonds de participation – Wallonie και η Fonds de participation – Bruxelles

6) η Société régionale wallonne de transport public de personnes και οι συνδεδεμένες με αυτήν εταιρίες εκμεταλλεύσεως·

7) η Société des transports flamande και οι αυτόνομες επιχειρησιακές μονάδες εντός αυτής·

8) η Société des transports intercommunaux de Bruxelles·

9) οι εταιρίες καθαρισμού υδάτων που διέπονται από τον νόμο της 26ης Μαρτίου 1971·

10) [καταργήθηκε]

11) η δημόσια εταιρία κοινωφελούς χαρακτήρα Coopération technique belge·

12) η ανώνυμη εταιρία δημοσίου δικαίου Infrabel·

13) η δημόσια εταιρία κοινωφελούς χαρακτήρα Apetra.»

6 Το άρθρο 181 του CIR προβλέπει τα εξής:

«Δεν υπόκεινται σε φόρο εταιριών οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία:

1) έχουν ως αποκλειστικό ή κύριο αντικείμενο τη μελέτη, την προστασία και την ανάπτυξη των επαγγελματικών ή διεπαγγελματικών συμφερόντων των μελών τους·

2) αποτελούν επέκταση ή περαιτέρω ανάπτυξη των νομικών προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, με αποκλειστικό ή κύριο σκοπό είτε την εκτέλεση, εξ ονόματος και για λογαριασμό των μελών τους, του συνόλου ή μέρους των υποχρεώσεων ή των διατυπώσεων με τις οποίες βαρύνονται λόγω του ότι διατηρούν προσωπικό ή κατ' εφαρμογήν της φορολογικής νομοθεσίας ή της νομοθεσίας περί κοινωνικής ασφαλίσεως, είτε την αρωγή των μελών τους κατά την εκτέλεση των εν λόγω υποχρεώσεων ή διατυπώσεων·

3) σύμφωνα με την κοινωνική νομοθεσία, είναι υπεύθυνα για τη συλλογή, συγκέντρωση, κεφαλαιοποίηση ή κατανομή των πόρων που προορίζονται για τη χορήγηση των προβλεπόμενων από την εν λόγω νομοθεσία παροχών·

4) έχουν ως αποκλειστικό ή κύριο σκοπό την παροχή ή τη στήριξη της εκπαιδεύσεως·

5) έχουν ως αποκλειστικό ή κύριο σκοπό τη διοργάνωση εμπορικών πανηγύρεων ή εκθέσεων·

6) έχουν αναγνωριστεί ως υπηρεσίες υποστηρίξεως οικογενειών και ηλικιωμένων από τα αρμόδια όργανα των κοινοτήτων·

7) έχουν λάβει άδεια υπαγωγής στο άρθρο 145, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, περίπτωση 1, b, d, e, h έως l, καθώς και περιπτώσεις 2 και 3, ή τα οποία θα υπάγονταν σε αυτό, είτε εφόσον υπέβαλλαν σχετική αίτηση, είτε εφόσον πληρούσαν όλες τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση άδειας υπαγωγής πλην εκείνης, αναλόγως της περιπτώσεως, της αναπτύξεως δραστηριότητας εθνικού χαρακτήρα ή πεδίου επιρροής που εκτείνεται σε μία από τις κοινότητες ή περιφέρειες ή στη χώρα στο σύνολό της·

8) έχουν συσταθεί κατ' εφαρμογήν του νόμου της 27ης Ιουνίου 1921 περί ενώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, διεθνών ενώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδρυμάτων, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι ασκούν αποκλειστικώς δραστηριότητες πιστοποιήσεως υπό την έννοια του νόμου της 15ης Ιουλίου 1998 περί πιστοποιήσεως τίτλων εκδιδόμενων από εμπορικές εταιρίες και, αφετέρου, ότι τα πιστοποιητικά που εκδίδουν εξομοιώνονται με τους αντίστοιχους τίτλους για τους σκοπούς του CIR του 1992, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ίδιου νόμου.»

7 Κατά το άρθρο 182 του CIR:

«Στην περίπτωση των ενώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και των λοιπών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν θεωρούνται δραστηριότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

1) μεμονωμένες πράξεις ή πράξεις εξαιρετικού χαρακτήρα·

2) πράξεις οι οποίες συνίστανται στην επένδυση κεφαλαίων που συγκεντρώθηκαν στο πλαίσιο του καταστατικού τους σκοπού·

3) πράξεις που συνιστούν δραστηριότητα η οποία παρεμπιπτόντως μόνον περιλαμβάνει βιομηχανικές, εμπορικές ή γεωργικές πράξεις ή οι οποίες δεν εφαρμόζουν βιομηχανικές ή εμπορικές μεθόδους.»

8 Ειδικώς όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών (στο εξής: φόρος εταιριών), το άρθρο 185, παράγραφος 1, του CIR προβλέπει ότι οι εταιρίες φορολογούνται επί του συνολικού ποσού των κερδών τους, συμπεριλαμβανομένων των διανεμόμενων μερισμάτων.

9 Το άρθρο 220 του CIR προβλέπει τα εξής:

«Υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων:

1) το κράτος, οι κοινότητες, οι περιφέρειες, οι επαρχίες, οι οικισμοί, οι ενώσεις δήμων, οι δήμοι, τα δημόσια κέντρα κοινωνικής πρόνοιας, [...] καθώς και οι δημόσιοι πολιτιστικοί φορείς, οι ζώνες διάσωσης, οι αστυνομικές ζώνες, τα πόλντερ και οι περιφερειακές αρχές υδρεύσεως·

2) τα νομικά πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 180, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών·

3) τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους, την κύρια εγκατάστασή τους ή την έδρα διοικήσεως ή διευθύνσεώς τους στο Βέλγιο, και τα οποία δεν ασκούν δραστηριότητες ή δεν επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών σύμφωνα με τα άρθρα 181 και 182.»

10 Το άρθρο 221 του CIR προβλέπει τα εξής:

«Τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων φορολογούνται μόνο με βάση:

1. το υπολογιζόμενο βάσει των στοιχείων του κτηματολογίου τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητη περιουσία ευρισκόμενη στο Βέλγιο, οσάκις το εν λόγω κτηματολογικό εισόδημα δεν απαλλάσσεται του φόρου ακίνητης περιουσίας δυνάμει του άρθρου 253 ή ειδικών διατάξεων του νόμου·

2. το εισόδημα και τα προϊόντα κεφαλαίων και κινητής περιουσίας [...]».

Η διοικητική διαδικασία και η προσβαλλόμενη απόφαση

11 Στις 3 Ιουλίου 2013, οι υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής απέστειλαν σε όλα τα κράτη μέλη ερωτηματολόγιο σχετικά με τη λειτουργία και τη φορολόγηση των λιμένων τους, με σκοπό να αποκτήσουν σφαιρική εικόνα του ζητήματος και να διασαφηνίσουν την κατάσταση των λιμένων υπό το πρίσμα της νομοθεσίας της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Εν συνεχεία, οι υπηρεσίες της Επιτροπής αντάλλαξαν σειρά επιστολών με τις βελγικές αρχές για το ζήτημα αυτό.

12 Με έγγραφο της 9ης Ιουλίου 2014, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17 του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1), η Επιτροπή γνωστοποίησε στις βελγικές αρχές την προκαταρκτική εκτίμησή της ότι η απαλλαγή ορισμένων βελγικών λιμένων από τον φόρο εταιριών συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, και ότι η εν λόγω ενίσχυση συνιστούσε υφιστάμενη ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο β', του εν λόγω κανονισμού. Στις 23 Σεπτεμβρίου 2014 πραγματοποιήθηκε συνάντηση με τις βελγικές αρχές. Η Περιφέρεια της Βαλλονίας και ο Λιμένας των Βρυξελλών (Βέλγιο) υπέβαλαν τις αντίστοιχες παρατηρήσεις τους με έγγραφα της 30ής Σεπτεμβρίου 2014, ενώ η Vlaams gewest (Περιφέρεια της Φλάνδρας) υπέβαλε τις δικές της παρατηρήσεις με έγγραφο της 1ης Οκτωβρίου 2014.

13 Με έγγραφο της 1ης Ιουνίου 2015, η Επιτροπή ενημέρωσε το Βασίλειο του Βελγίου ότι έλαβε γνώση όλων των επιχειρημάτων που αυτό είχε προβάλει και ότι εξακολουθούσε να εκτιμά ότι η απαλλαγή ορισμένων λιμένων από τον φόρο εταιριών συνιστούσε ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, εφόσον και καθόσον οι εν λόγω λιμένες ασκούσαν οικονομικές δραστηριότητες. Κατά του εν λόγω εγγράφου ασκήθηκε προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη με διάταξη της 9ης Μαρτίου 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-438/15, EU:T:2016:142).

14 Με έγγραφο της 21ης Ιανουαρίου 2016, η Επιτροπή επιβεβαίωσε τη θέση της και πρότεινε ως κατάλληλο μέτρο στις βελγικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και το άρθρο 22 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), την άρση της απαλλαγής των βελγικών λιμένων από τον φόρο εταιριών, καθόσον αυτοί ασκούσαν οικονομικές δραστηριότητες.

15 Η Επιτροπή κάλεσε τις βελγικές αρχές να προσαρμόσουν τη νομοθεσία εντός προθεσμίας 10 μηνών, η δε τροποποίηση έπρεπε να εφαρμοστεί στα προκύπτοντα από οικονομικές δραστηριότητες εισοδήματα το αργότερο από τις αρχές του φορολογικού έτους 2017. Οι βελγικές αρχές κλήθηκαν να ενημερώσουν εγγράφως την Επιτροπή ότι αποδέχονταν, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589, ανεπιφύλακτα και κατά τρόπο απερίφραστο τα εν λόγω κατάλληλα μέτρα, εντός δύο μηνών από την ημερομηνία λήψεως της προτάσεως για τα εν λόγω μέτρα. Η προσφυγή που ασκήθηκε κατά της εν λόγω προτάσεως κατάλληλων μέτρων απορρίφθηκε ως απαράδεκτη με διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-116/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2016:656).

16 Με έγγραφο της 21ης Μαρτίου 2016, οι βελγικές αρχές απέστειλαν στην Επιτροπή παρατηρήσεις σχετικά με τα προτεινόμενα κατάλληλα μέτρα. Κατόπιν αυτών των παρατηρήσεων, η Επιτροπή αποφάσισε, με έγγραφο της 8ης Ιουλίου 2016, να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 23, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ) 2015/1589 (ΕΕ 2016, C 302, σ. 5).

17 Η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το επίμαχο μέτρο. Στις 24 Αυγούστου 2016 οργανώθηκε συνάντηση με εκπροσώπους ορισμένων βελγικών λιμένων τους οποίους αφορούσε το μέτρο. Το Βασίλειο του Βελγίου υπέβαλε τις παρατηρήσεις του εγγράφως στις 9 Σεπτεμβρίου 2016, όσον αφορά τον ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών, και στις 16 Σεπτεμβρίου 2016, όσον αφορά την Περιφέρεια της Βαλλονίας και τους λιμένες της Βαλλονίας. Η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από τους εξής ενδιαφερόμενους: τη SEA Invest, χρήστη των λιμένων της Αμβέρσας (Βέλγιο), της Γάνδης (Βέλγιο) και του Zeebrugge (Βέλγιο), τον Λιμένα του Ρότερνταμ (Κάτω Χώρες), εξ ονόματος των πέντε ολλανδικών δημόσιων θαλάσσιων λιμένων, τον Λιμένα των Βρυξελλών, τη Φλαμανδική Επιτροπή Λιμένων (Vlaamse Havencommissie, Βέλγιο) και τους Λιμένες της Αμβέρσας και του Zeebrugge.

18 Η Επιτροπή διαβίβασε τις παρατηρήσεις αυτές στο Βασίλειο του Βελγίου, στο οποίο παρασχέθηκε η δυνατότητα να τις σχολιάσει, κάτι που έκανε εγγράφως στις 14 Νοεμβρίου 2016. Στις 19 Δεκεμβρίου 2016 οργανώθηκε συνάντηση μεταξύ των βελγικών αρχών και της Επιτροπής, επ' ευκαιρία της οποίας διαβιβάστηκαν στην Επιτροπή συμπληρωματικές παρατηρήσεις. Στις 10 Ιανουαρίου 2017 οργανώθηκε νέα συνάντηση μεταξύ των ομοσπονδιακών και περιφερειακών βελγικών αρχών, ορισμένους δικαιούχους του μέτρου, και της Επιτροπής.

19 Κατόπιν εξετάσεως των παρατηρήσεων που υπέβαλαν το Βασίλειο του Βελγίου και οι ενδιαφερόμενοι, η Επιτροπή εξέδωσε στις 27 Ιουλίου 2017 την απόφαση (ΕΕ) 2017/2115 σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης SA.38393 (2016/C, πρώην 2015/E) που έθεσε σε εφαρμογή το Βέλγιο – Φορολόγηση λιμένων στο Βέλγιο (ΕΕ 2017, L 332, σ. 1) (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).

20 Με την προσβαλλόμενη απόφαση η Επιτροπή διαπίστωσε, πρώτον, ότι οι δραστηριότητες των βελγικών λιμένων που μνημονεύονται στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR ήταν –τουλάχιστον εν μέρει– οικονομικές δραστηριότητες, με αποτέλεσμα οι λιμένες να πρέπει να χαρακτηριστούν ως επιχειρήσεις καθόσον ασκούσαν τις εν λόγω δραστηριότητες (αιτιολογικές σκέψεις 40 έως 67 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Δεύτερον, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, καθόσον υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων (στο εξής: ΦΝΠ) και όχι στον φόρο εταιριών δυνάμει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR, οι λιμένες απολάμβαναν πλεονεκτήματος υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο αντιστοιχούσε στη διαφορά μεταξύ του φόρου εταιριών που έπρεπε να καταβάλουν για τις οικονομικές δραστηριότητές τους και του μέρους του ΦΝΠ που μπορούσε να καταλογιστεί στις εν λόγω οικονομικές δραστηριότητες (αιτιολογικές σκέψεις 68 έως 73 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Τρίτον, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε μεταβίβαση κρατικών πόρων υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 74 έως 77 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Τέταρτον, έκρινε ότι το μέτρο είναι επιλεκτικό (αιτιολογικές σκέψεις 78 έως 107 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Πέμπτον, έκρινε ότι το επίμαχο μέτρο, καθόσον ενίσχυσε τη θέση των δικαιούχων του στο διεθνές εμπόριο, μπορούσε να επηρεάσει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης και να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (αιτιολογικές σκέψεις 108 έως 115 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η φορολογική απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR υπέρ των βελγικών λιμένων συνιστούσε κρατική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον το απαλλασσόμενο εισόδημα προερχόταν από τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούσαν οι λιμένες (αιτιολογική σκέψη 116 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Τέλος, διαπίστωσε ότι το εν λόγω μέτρο ενισχύσεως δεν μπορούσε να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά, είτε βάσει του άρθρου 93, είτε βάσει του άρθρου 106, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 117 έως 120 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και αρνήθηκε να χορηγήσει μεταβατική περίοδο για την εφαρμογή της εν λόγω αποφάσεως (αιτιολογικές σκέψεις 124 έως 130 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

21 Το άρθρο 1 της προσβαλλομένης αποφάσεως έχει ως εξής:

«Η απαλλαγή από τον φόρο εταιριών που χορηγείται στους αναφερόμενους στο άρθρο 180, παράγραφος 2, του CIR βελγικούς λιμένες συνιστά υφιστάμενο καθεστώς κρατικής ενίσχυσης ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά.»

22 Το άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως έχει ως εξής:

«1. Το Βέλγιο οφείλει να καταργήσει την αναφερόμενη στο άρθρο 1 απαλλαγή από τον φόρο εταιριών και να υπαγάγει στον φόρο εταιριών τις οντότητες στις οποίες χορηγείται η εν λόγω απαλλαγή.

2. Το μέτρο με το οποίο το Βέλγιο εκτελεί τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από την παράγραφο 1 πρέπει να εγκριθεί πριν από τη λήξη του τρέχοντος κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης ημερολογιακού έτους. Το μέτρο πρέπει να εφαρμοστεί στα έσοδα από οικονομικές δραστηριότητες το αργότερο από την έναρξη του φορολογικού έτους που έπεται της έγκρισής του.»

Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

23 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 9 Οκτωβρίου 2017, οι προσφεύγουσες, ήτοι ο Havenbedrijf Antwerpen NV (Λιμένας της Αμβέρσας) και η Maatschappij van de Brugse Zehen NV (Ναυτιλιακή Εταιρία της Μπριζ, Βέλγιο), αμφότερες μνημονευόμενες στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR, άσκησαν την υπό κρίση προσφυγή.

24 Με χωριστά δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 19 και 23 Ιανουαρίου 2018 αντιστοίχως, το Βασίλειο του Βελγίου και η Vlaams Gewest (Περιφέρεια της Φλάνδρας) ζήτησαν να παρέμβουν στην παρούσα διαδικασία προς στήριξη των αιτημάτων των προσφευγουσών.

25 Με απόφαση του προέδρου του έκτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 2018 επετράπη στο Βασίλειο του Βελγίου να παρέμβει. Το Βασίλειο του Βελγίου κατέθεσε το υπόμνημα παρεμβάσεώς του στις 22 Μαΐου 2018, και οι κύριοι διάδικοι κατέθεσαν τις παρατηρήσεις τους επ' αυτού εντός των ταχθεισών προθεσμιών.

26 Με διάταξη της 25ης Οκτωβρίου 2018, Havenbedrijf Antwerpen και Maatschappij van de Brugse Zeehaven κατά Επιτροπής (T-696/17, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:736), ο πρόεδρος του έκτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου απέρριψε την αίτηση παρεμβάσεως της Περιφέρειας της Φλάνδρας.

27 Με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2018, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να αναπέμψει την υπόθεση στο έκτο πενταμελές τμήμα, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κανονισμού Διαδικασίας του.

28 Κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο (έκτο πενταμελές τμήμα) αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία και, στο πλαίσιο των μέτρων οργάνωσης της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 89 του Κανονισμού Διαδικασίας, έθεσε ορισμένες γραπτές ερωτήσεις στους διαδίκους, στις οποίες αυτοί απάντησαν εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

29 Οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 4ης Φεβρουαρίου 2019.

30 Λόγω κωλύματος ενός εκ των μελών του έκτου πενταμελούς τμήματος, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, άλλον δικαστή για να συμπληρωθεί η σύνθεση του τμήματος.

31 Οι προσφεύγουσες, υποστηριζόμενες από το Βασίλειο του Βελγίου, ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο:

– να κρίνει την προσφυγή παραδεκτή·

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– επικουρικώς, να τους χορηγήσει μεταβατική περίοδο μέχρις ότου η Επιτροπή περατώσει την έρευνά της σχετικά με το φορολογικό καθεστώς των λιμένων των κρατών μελών της Ένωσης και, εν πάση περιπτώσει, να τους χορηγήσει μεταβατική περίοδο ενός πλήρους ημερολογιακού έτους·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

32 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή·

– να καταδικάσει τις προσφεύγουσες στα δικαστικά έξοδα και να διατάξει το Βασίλειο του Βελγίου να καταβάλει τα έξοδα τα σχετικά με την παρέμβασή του.

Σκεπτικό

33 Προς στήριξη της προσφυγής τους, οι προσφεύγουσες προβάλλουν τέσσερις λόγους ακυρώσεως. Πρώτον, προβάλλουν ότι η Επιτροπή παρέβη τα άρθρα 107 και 296 ΣΛΕΕ, καθόσον χαρακτήρισε τις λιμενικές αρχές ως επιχειρήσεις. Δεύτερον, προβάλλουν ότι η Επιτροπή παρέβη το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, καθόσον θεώρησε την απαλλαγή από τον φόρο εταιριών επιλεκτικό μέτρο. Τρίτον, επικουρικώς, προβάλλουν ότι η Επιτροπή παρέβη το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, καθόσον έκρινε ότι η παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς δεν δικαιολογείτο από τη φύση και την οικονομία του βελγικού φορολογικού συστήματος όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος. Τέταρτον, όλως επικουρικώς, οι προσφεύγουσες

ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο να τους χορηγήσει μεταβατική περίοδο μέχρι την περάτωση της έρευνας της Επιτροπής σχετικά με το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στους διάφορους λιμένες της Ένωσης και, εν πάση περιπτώσει, μεταβατική περίοδο ενός έτους.

Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση των άρθρων 107 και 296 ΣΛΕΕ λόγω του χαρακτηρισμού των λιμενικών αρχών ως επιχειρήσεων

34 Ο πρώτος λόγος ακυρώσεως, καθόσον αντλείται από παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, διακρίνεται σε δύο σκέλη. Στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι δεν υπάρχει αγορά στην οποία να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους, προβάλλουν ότι οι δραστηριότητές τους δεν είναι οικονομικής φύσεως.

35 Το Γενικό Δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να εξετάσει πρώτα το δεύτερο σκέλος και, στη συνέχεια, το πρώτο.

36 Ωστόσο, ο πρώτος λόγος ακυρώσεως πρέπει ευθύς εξαρχής να απορριφθεί καθόσον με αυτόν προβάλλεται παράβαση του άρθρου 296 ΣΛΕΕ λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της προσβαλλομένης αποφάσεως αναφορικά με τον χαρακτηρισμό των λιμένων ως «επιχειρήσεων», υπό την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

37 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, ο λόγος που αντλείται από παράβαση του άρθρου 296 ΣΛΕΕ αποτελεί χωριστό λόγο ακυρώσεως από εκείνον με τον οποίο προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αβάσιμη. Ενώ ο πρώτος, ο οποίος αφορά την ελλιπή ή ανεπαρκή αιτιολογία, εμπίπτει στην παράβαση ουσιώδους τύπου, υπό την έννοια του άρθρου 263 ΣΛΕΕ, και αποτελεί λόγο ακυρώσεως δημοσίας τάξεως τον οποίο ο δικαστής της Ένωσης οφείλει να εξετάζει αυτεπαγγέλτως, ο δεύτερος λόγος, ο οποίος αφορά το νόμω βάσιμο μιας αποφάσεως, εμπίπτει στην παράβαση κανόνα δικαίου σχετικού με την εφαρμογή της Συνθήκης, υπό την έννοια του ίδιου άρθρου 263 ΣΛΕΕ, και ο δικαστής της Ένωσης μπορεί να τον εξετάσει μόνον εφόσον προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς, η υποχρέωση αιτιολογήσεως αποτελεί διαφορετικό ζήτημα από εκείνο του βασίμου της αιτιολογίας (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, σκέψη 67, και της 15ης Ιουνίου 2005, Corsica Ferries France κατά Επιτροπής, T-349/03, EU:T:2005:221, σκέψη 52).

38 Εν προκειμένω, πέραν του ότι οι προσφεύγουσες ουδόλως τεκμηρίωσαν την αιτίαση που αντλείται από παράβαση του άρθρου 296 ΣΛΕΕ στο δικόγραφο της προσφυγής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι επαρκώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι η Επιτροπή αφιέρωσε τουλάχιστον 28 αιτιολογικές σκέψεις της εν λόγω αποφάσεως στο ζήτημα του χαρακτηρισμού των λιμένων ως «επιχειρήσεων» οι οποίες ασκούν οικονομικές δραστηριότητες (βλ. αιτιολογικές σκέψεις 40 έως 67 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπροσθέτως, από την ακόλουθη εξέταση των διαφόρων αιτιάσεων που προβλήθηκαν από τις προσφεύγουσες προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τους έδωσε τη δυνατότητα να πληροφορηθούν τους λόγους λήψεως του συγκεκριμένου μέτρου και κατέστησε δυνατόν στο Γενικό Δικαστήριο να ασκήσει τον δικαιοδοτικό του έλεγχο.

39 Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος ακυρώσεως, καθόσον αφορά παράβαση του άρθρου 296 ΣΛΕΕ, πρέπει να απορριφθεί.

Επί του δευτέρου σκέλους, το οποίο αντλείται από τη μη οικονομική φύση των δραστηριοτήτων των βελγικών λιμένων

40 Στο πλαίσιο του δευτέρου σκέλους, οι προσφεύγουσες υπενθυμίζουν καταρχάς, βασιζόμενες στο Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (διάταγμα περί πολιτικής και διαχειρίσεως των θαλάσσιων λιμένων) της 2ας Μαρτίου 1999 (*Belgisch Staatsblad* της 8ης Απριλίου

1999), ότι τα βασικά καθήκοντά τους συνίστανται κυρίως σε μη οικονομικά καθήκοντα γενικού συμφέροντος, όπως η διοικητική διαχείριση του δημόσιου και του ιδιωτικού λιμενικού τομέα, οι υπηρεσίες περιβαλλοντικής επιθεωρήσεως ή οι υπηρεσίες λιμεναρχείου. Οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι, στο πλαίσιο των καθηκόντων αυτών, οι λιμενικές αρχές ασκούν αποκλειστικά προνόμια δημόσιας εξουσίας, τα οποία δεν δύνανται να μεταβιβαστούν, ακριβώς επειδή η διαχείριση του λιμένα και η σχετική μονάδα είναι δημόσιες. Επιπλέον, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι τα κράτη μέλη έχουν ευρεία διακριτική ευχέρεια να καθορίζουν τι σημαίνει «οικονομικές υπηρεσίες» και «μη οικονομικές υπηρεσίες» γενικού συμφέροντος.

41 Δεύτερον, οι προσφεύγουσες υπογραμμίζουν ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των ουσιωδών καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί με διάταγμα και των εμπορικών λιμενικών υπηρεσιών που προσφέρονται από τρίτους. Ειδικότερα, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι οι λιμενικές αρχές δεν επενδύουν στον εξοπλισμό που είναι αναγκαίος για την εμπορική εκμετάλλευση του λιμένα, σε αντίθεση, λόγου χάρη, με τους φορείς εκμεταλλεύσεως αερολιμένων. Αποκλειστικό καθήκον των λιμενικών αρχών είναι, κατά τις προσφεύγουσες, να καταστήσουν τη λιμενική υποδομή διαθέσιμη, χωρίς διακρίσεις, σε χρήστες όπως οι φορτοεκφορτωτικές εταιρίες ή οι επιχειρήσεις εφοδιαστικής, οι οποίες όντως ασκούν οικονομικές δραστηριότητες και μπορούν στη συνέχεια να αξιοποιήσουν αυτή τη βασική υποδομή. Οι προσφεύγουσες επιμένουν, συναφώς, στη διάκριση μεταξύ της διαχειρίσεως και της εκμεταλλεύσεως του λιμένος ως βασικής υποδομής, μη οικονομικής φύσεως, και της διαχειρίσεως και εκμεταλλεύσεως της υπερκατασκευής. Η διάκριση αυτή επιβεβαιώνεται, κατά τις προσφεύγουσες, από τον κανονισμό (ΕΕ) 2017/352 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2017, για τη θέσπιση πλαισίου όσον αφορά την παροχή λιμενικών υπηρεσιών και κοινών κανόνων για τη χρηματοοικονομική διαφάνεια των λιμένων (ΕΕ 2017, L 57, σ. 1), καθώς και από προηγούμενες αποφάσεις της Επιτροπής. Κατά τις προσφεύγουσες, προκύπτει επίσης σαφώς από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι η παροχή υποδομής δημόσιας χρήσεως χωρίς διακρίσεις δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα, πολλώ δε μάλλον όταν η παροχή και εμπορική εκμετάλλευση της εν λόγω υποδομής δεν γίνονται από τον ίδιο φορέα, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

42 Τρίτον, οι προσφεύγουσες επισημαίνουν την έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας λόγω της τιμολογιακής πρακτικής των λιμενικών αρχών. Κατά την άποψή τους, η ύπαρξη αμοιβής δεν συνεπάγεται πάντοτε, a priori, την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας. Οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι αφενός, οι λιμενικές αρχές εισπράττουν λιμενικά τέλη προκειμένου να αμείβονται για το δικαίωμα προσβάσεως στον λιμένα, διάπλου του, αγκυροβολήσεως ή ελλιμενισμού, καθώς και για τη διασφάλιση της ασφαλούς και αποτελεσματικής αναπτύξεως του λιμένα. Τα εν λόγω λιμενικά τέλη θεωρούνται «αντίτιμο», δηλαδή αμοιβή για μια υπηρεσία παρεχόμενη από τις αρχές προς όφελος του προσώπου που είναι υπόχρεο προς πληρωμή. Τα τέλη αυτά δεν καθορίζονται, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, με βάση τους μηχανισμούς της αγοράς, δηλαδή με βάση την προσφορά και τη ζήτηση, αλλά μονομερώς. Δεν προκύπτουν από εμπορικές διαπραγματεύσεις και λαμβάνουν υπόψη τις νομικές απαιτήσεις και τον διοικητικό έλεγχο. Επιπλέον, η αυτονομία της οποίας απολαύουν οι προσφεύγουσες όσον αφορά τον καθορισμό του ύψους των λιμενικών τελών είναι περιορισμένη, λόγω των αρχών της ισότητας, της διαφάνειας και της αναλογικότητας, καθώς και του διοικητικού ελέγχου στον οποίο υπόκεινται οι λιμενικές αρχές. Αφετέρου, οι λιμενικές αρχές εισπράττουν τέλη παραχωρήσεως για την παραχώρηση κρατικής περιουσίας σε τρίτους, μέσω διαφανούς και χωρίς διακρίσεις διαδικασία. Κατά τις προσφεύγουσες, η προς παραχώρηση εκτάσεις δεν κατακυρώνονται αυτοδικαίως στον πλειοδότη, αλλά βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων που συνδέονται με την προστιθέμενη αξία του σχεδιαζόμενου έργου και την κοινωνική ευημερία. Κατά συνέπεια, τα τέλη δεν συνιστούν μέσο εμπορικής πολιτικής, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, αλλά μέσο που αποσκοπεί στη συγκεκριμενοποίηση των καθηκόντων δημόσιας υπηρεσίας των λιμενικών αρχών, προκειμένου να διασφαλιστεί το γενικό συμφέρον.

43 Τέταρτον, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα και, ως εκ τούτου, όλες οι δραστηριότητες των λιμένων πρέπει να θεωρούνται ως μη οικονομικές ή ως δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Υπενθυμίζουν, στο πλαίσιο

αυτό, ότι οι λιμένες δεν ασχολούνται με την εμπορική εκμετάλλευση των λιμενικών υποδομών, αλλά με την παροχή πλωτών οδών και λεκανών και με την παραχώρηση εκτάσεων, υποκείμενων σε λιμενικά τέλη και σε τέλη παραχωρήσεως. Ως εκ τούτου, οι δευτερεύουσας σημασίας δραστηριότητές τους θα πρέπει να ακολουθούν τον χαρακτηρισμό των βασικών δραστηριοτήτων.

44 Ως εκ τούτου, το συμπέρασμα της Επιτροπής στην προσβαλλόμενη απόφαση ότι οι λιμενικές αρχές αποτελούν επιχειρήσεις για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων είναι, κατά τις προσφεύγουσες, εσφαλμένο.

45 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

46 Καταρχάς επισημαίνεται, όπως ακριβώς υπενθύμισε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 40 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, κατά τη νομολογία, η έννοια της επιχειρήσεως καλύπτει κάθε φορέα ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς που τον διέπει και τον τρόπο της χρηματοδοτήσεώς του. Ως εκ τούτου, αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κάθε δραστηριότητα που συνίσταται στην προσφορά αγαθών και υπηρεσιών σε συγκεκριμένη αγορά (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Pavlov κ.λπ., C-180/98 έως C-184/98, EU:C:2000:428, σκέψεις 74 και 75· πρβλ., επίσης, αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 1987, Επιτροπή κατά Ιταλίας, 118/85, EU:C:1987:283, σκέψη 7, και της 23ης Απριλίου 1991, Höfner και Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, σκέψη 21).

47 Εξάλλου, η νομολογία έχει αναγνωρίσει ότι η εμπορική εκμετάλλευση λιμένων και η κατασκευή λιμενικών υποδομών στο πλαίσιο τέτοιας εκμεταλλεύσεως συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 78, της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής, C-288/11 P, EU:C:2012:821, σκέψεις 40 έως 43, και της 15ης Μαρτίου 2018, Naviera Armas κατά Επιτροπής, T-108/16, EU:T:2018:145, σκέψη 78).

48 Εν προκειμένω, η Επιτροπή απαρίθμησε στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως σειρά οικονομικών δραστηριοτήτων δυνάμενων να ασκηθούν από τους λιμένες. Πρώτον, οι λιμένες παρέχουν γενική υπηρεσία στους χρήστες τους (κυρίως στους εφοπλιστές και γενικότερα σε κάθε φορέα εκμεταλλεύσεως σκάφους), παρέχοντας στα σκάφη πρόσβαση στις λιμενικές υποδομές έναντι αμοιβής, η οποία καλείται γενικώς «λιμενικό τέλος». Δεύτερον, ορισμένοι λιμένες παρέχουν ειδικές υπηρεσίες στα σκάφη, όπως πλοήγηση, ανύψωση, χειρισμό φορτίων, αγκυροβόληση, επίσης έναντι αμοιβής. Τρίτον, οι λιμένες θέτουν, έναντι αμοιβής, ορισμένες υποδομές ή εκτάσεις στη διάθεση επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν τους συγκεκριμένους χώρους για τις ανάγκες τους ή για την παροχή ορισμένων από τις προαναφερόμενες ειδικές υπηρεσίες στα σκάφη. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή διευκρίνισε, στην αιτιολογική σκέψη 45 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το γεγονός ότι τρίτες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ορισμένες λιμενικές εκτάσεις και υποδομές για την προσφορά υπηρεσιών στους εφοπλιστές ή στα σκάφη δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να έχουν επίσης οικονομικό χαρακτήρα οι δραστηριότητες διαχειρίσεως που ασκούν οι λιμενικές αρχές, οι οποίες συνίστανται ιδίως στην εκμίσθωση των εν λόγω εκτάσεων και υποδομών στις εν λόγω τρίτες επιχειρήσεις.

49 Ερωτηθείσες επ' αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι προσφεύγουσες επιβεβαίωσαν καταρχάς ότι εισπράττουν τέλη, γνωστά ως «λιμενικά τέλη», τα οποία καταβάλλονται –τουλάχιστον εν μέρει– ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα προσβάσεως των πλοίων στη λιμενική υποδομή. Δεύτερον, καίτοι αρνούνται ότι εκτελούν οι ίδιες την ανύψωση, τη φόρτωση ή την εκφόρτωση εμπορευμάτων, ιδίως με γερανούς, ή τον χειρισμό φορτίων, παραδέχονται, ωστόσο, ότι πίσω από τις δεξαμενές ανύψωσης εκτελούν ορισμένες εργασίες μεταφορτώσεως και ρυμουλκήσεως. Τρίτον, δεν αμφισβητούν ότι διαθέτουν σε τρίτους ορισμένες εκτάσεις έναντι τελών παραχωρήσεως.

50 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 67 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι δραστηριότητες που ασκούσαν οι λιμένες ήταν, τουλάχιστον εν μέρει, οικονομικές δραστηριότητες.

51 Κανένα από τα επιχειρήματα που προέβαλαν οι προσφεύγουσες ή το Βασίλειο του Βελγίου δεν δύναται να κλονίσει το συμπέρασμα αυτό.

52 Πρώτον, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι οι δραστηριότητές τους δεν είναι οικονομικές, καθόσον έχουν προνόμια δημόσιας εξουσίας και είναι επιφορτισμένες με καθήκοντα γενικού συμφέροντος.

53 Εν προκειμένω, θα πρέπει να σημειωθεί, όπως αναφέρει και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 47 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν αμφισβητείται ότι είναι δυνατόν να ανατεθεί στους λιμένες η άσκηση ορισμένων μη οικονομικής φύσεως προνομίων δημόσιας εξουσίας, όπως ο έλεγχος και η ασφάλεια της θαλάσσιας κυκλοφορίας ή η επιτήρηση προς αποφυγή της ρυπάνσεως.

54 Ωστόσο, το γεγονός ότι μια οντότητα έχει προνόμια δημόσιας εξουσίας κατά την άσκηση μέρους των δραστηριοτήτων της δεν αποκλείει, αφ' εαυτού, τον χαρακτηρισμό της ως επιχειρήσεως. Ειδικότερα, για να κριθεί εάν οι επίμαχες δραστηριότητες είναι επιχειρηματικές υπό την έννοια της Συνθήκης, πρέπει να διερευνηθεί η φύση τους (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψεις 74 και 75, και της 12ης Ιουλίου 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, σκέψη 37).

55 Ως εκ τούτου, το ενδεχόμενο να έχουν ανατεθεί στις προσφεύγουσες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος δεν αρκεί για να αρθεί ο χαρακτηρισμός «επιχειρήσεις», εάν και καθόσον αυτές ασκούν επίσης οικονομικές δραστηριότητες, συνιστάμενες στην προσφορά αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά έναντι αμοιβής, όπως αυτές που απαρίθμησε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως (βλ. σκέψη 48 ανωτέρω).

56 Επιπλέον, επισημαίνεται, όπως υπενθύμισε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 48 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι καίτοι οι εθνικές αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια όταν παρέχουν, αναθέτουν, και οργανώνουν υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος όσο το δυνατόν εγγύτερα στις ανάγκες των χρηστών, αυτό δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι εν λόγω δραστηριότητες να είναι οικονομικής φύσεως. Ειδικότερα, κατά πάγια νομολογία (βλ. σκέψεις 46 και 54 ανωτέρω), η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» προκύπτει από πραγματικά στοιχεία, κυρίως δε από την ύπαρξη αγοράς για τις οικείες υπηρεσίες, και δεν εξαρτάται από εθνικές επιλογές ή εκτιμήσεις. Έτσι, ενδέχεται και το ίδιο το δημόσιο ή ένας κρατικός φορέας να ενεργεί ως επιχείρηση (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Στο πλαίσιο αυτό, ματαίως αναζητεί το Βασίλειο του Βελγίου έρεισμα στον κανονισμό 2017/352 για να αποδείξει ότι οι λιμένες δεν ασκούν οικονομικές δραστηριότητες. Ειδικότερα, καίτοι αληθεύει ότι ο εν λόγω κανονισμός προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν να επιβάλουν υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας σε παρόχους λιμενικών υπηρεσιών και να αναθέσουν το δικαίωμα επιβολής των εν λόγω υποχρεώσεων στον οργανισμό διαχειρίσεως του λιμένα ή στην αρμόδια αρχή, προκειμένου να διασφαλιστούν ορισμένοι σκοποί δημοσίου συμφέροντος, στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ του επίμαχου μέτρου ενισχύσεως –δηλαδή της απαλλαγής των λιμένων από τον φόρο εταιριών– και τυχόν αποστολής δημοσίου συμφέροντος. Εξάλλου, η προσβαλλόμενη απόφαση ουδόλως εμποδίζει τις προσφεύγουσες να συνάψουν συμβάσεις αναθέσεως δημόσιας υπηρεσίας με την Περιφέρεια της Φλάνδρας.

58 Εν συνεχεία, καθόσον το Βασίλειο του Βελγίου επικαλείται την ανακοίνωση (2004) 43 της Επιτροπής – Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσίων μεταφορών (ΕΕ 2004, C 13, σ. 3) προκειμένου να αποδείξει τη μη οικονομική φύση των δραστηριοτήτων των λιμένων, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το σημείο 2.1 των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών προβλέπει ότι «οι επενδύσεις σε έργα υποδομής δεν λογίζεται υπό κανονικές συνθήκες ότι εμπεριέχουν κρατικές ενισχύσεις υπό την έννοια του άρθρου [107], παράγραφος 1, [ΣΛΕΕ], εάν το κράτος παρέχει ελεύθερη και ισότιμη πρόσβαση στις υποδομές του, προς όφελος όλων των ενδιαφερομένων φορέων». Επομένως,

ακριβώς όπως και η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η οποία μνημονεύεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1), το σημείο αυτό αναφέρεται αποκλειστικώς στις ενισχύσεις για επενδύσεις σε υποδομές και όχι στις ενισχύσεις υπό τη μορφή απαλλαγής από τον φόρο εταιριών, το ύψος του οποίου συναρτάται άμεσα με τα πραγματοποιούμενα κέρδη, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

59 Το Βασίλειο του Βελγίου επικαλείται επίσης τη σκέψη 59 της αποφάσεως της 22ας Μαΐου 2003, Korhonen κ.λπ. (C-18/01, EU:C:2003:300), από την οποία προκύπτει, όπως προβάλλεται, ότι η διαχείριση εκτάσεων και κτιρίων του δημοσίου τομέα ικανοποιεί μη οικονομικής φύσεως ανάγκες δημοσίου συμφέροντος. Ωστόσο επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως ακριβώς υπογράμμισε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 60 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η εν λόγω απόφαση δεν αφορά την έννοια της επιχειρήσεως στο πλαίσιο του δικαίου περί κρατικών ενισχύσεων, αλλά το κατά πόσον μια ανώνυμη εταιρία, την οποία συστήνει, ελέγχει και διαχειρίζεται μια τοπική ή περιφερειακή αρχή, ανταποκρίνεται σε ανάγκες δημοσίου συμφέροντος, υπό την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο β′, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/50/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 18ης Ιουνίου 1992, για το συντονισμό των διαδικασιών σύναψης δημόσιων συμβάσεων υπηρεσιών (ΕΕ 1992, L 209, σ. 1).

60 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί η αιτίαση με την οποία προβάλλεται έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας λόγω των προνομίων δημόσιας εξουσίας των λιμένων.

61 Δεύτερον, οι προσφεύγουσες θεωρούν ότι είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ των δραστηριοτήτων διαχειρίσεως των λιμενικών υποδομών από τους λιμένες και των εμπορικών δραστηριοτήτων των χρηστών των λιμένων.

62 Συναφώς, πρέπει καταρχάς να σημειωθεί ότι, στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προσδιόρισε επαρκώς τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται από τους λιμένες (βλ. σκέψη 48 ανωτέρω). Όπως διαπίστωσε η Επιτροπή στην εν λόγω αιτιολογική σκέψη, οι λιμένες παρέχουν, μεταξύ άλλων, πρόσβαση στις λιμενικές υποδομές για τα σκάφη έναντι αμοιβής και καθιστούν εκτάσεις διαθέσιμες έναντι αμοιβής. Ως εκ τούτου, το επιχείρημα των προσφευγουσών ότι οι λιμένες απλώς και μόνο διευκολύνουν την παροχή υπηρεσιών από τρίτους χρήστες των λιμένων είναι ουσία αβάσιμο.

63 Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η Επιτροπή δεν έκρινε ότι οι ίδιοι οι λιμένες εξασφαλίζουν σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις ορισμένες υπηρεσίες, όπως η ανύψωση, ο χειρισμός φορτίων, η αγκυροβόληση, η μεταφόρτωση ή η πλοήγηση, για τα σκάφη που χρησιμοποιούν τις υποδομές τους. Επομένως, αναγνώρισε ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες αυτές ενδέχεται να παρέχονται από άλλες επιχειρήσεις. Στην αιτιολογική σκέψη 45 της προσβαλλομένης αποφάσεως η Επιτροπή έκρινε, ωστόσο, ότι το γεγονός ότι τρίτες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ορισμένες λιμενικές εκτάσεις και υποδομές για την παροχή υπηρεσιών σε εφοπλιστές ή σκάφη δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι δραστηριότητες διαχειρίσεως που ασκούνται από τους λιμένες υπό την ιδιότητά τους ως λιμενικών αρχών, ιδίως μέσω της εκμισθώσεως των προαναφερόμενων εκτάσεων και υποδομών στις εν λόγω τρίτες επιχειρήσεις, να είναι δραστηριότητες και οικονομικής φύσεως.

64 Όσον αφορά την ιδιαίτερη κατάσταση των προσφευγουσών, η Επιτροπή αναγνώρισε επίσης, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι ορισμένες από τις ειδικές υπηρεσίες που μνημονεύονται στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν μπορούν να παρασχεθούν από τις προσφεύγουσες, χωρίς όμως αυτό να αρκεί για να κλονίσει την υπόλοιπη ανάλυση της Επιτροπής (βλ. σκέψεις 48 και 49 ανωτέρω).

65 Ως προς το ζήτημα αυτό, υπενθυμίζεται, ειδικότερα, ότι, στην περίπτωση αποφάσεως περί καθεστώτος ενισχύσεων, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η Επιτροπή δύναται να περιοριστεί στην εξέταση, κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, των χαρακτηριστικών του εν λόγω καθεστώτος προκειμένου να εκτιμηθεί, βάσει του αιτιολογικού της αποφάσεως, εάν, λόγω των ρυθμίσεών του, αυτό συνιστά, καταρχήν, κρατική ενίσχυση προς τους δικαιούχους του. Επομένως, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να

προβεί σε ανάλυση της ενισχύσεως που χορηγήθηκε σε κάθε επιμέρους περίπτωση βάσει του καθεστώτος αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, EU:C:2011:368, σκέψη 63, και της 26ης Νοεμβρίου 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías κατά Επιτροπής, T-487/13, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2015:899, σκέψη 66).

66 Ως εκ τούτου, κατά την εξέταση των γενικών χαρακτηριστικών ενός καθεστώτος ενισχύσεων, όπως εν προκειμένω, η Επιτροπή δύναται επίσης να προσδιορίσει, κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, τις οικονομικές δραστηριότητες που ενδέχεται να ασκούνται από τους λιμένες, ακόμη και αν στην πράξη οι δραστηριότητες αυτές δεν εκτελούνται πάντοτε στο σύνολό τους από κάθε λιμένα. Ωστόσο, στην περίπτωση που ένας λιμένας δεν ασκεί καμία από τις οικονομικές δραστηριότητες τις οποίες έχει προσδιορίσει η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση, αυτός δεν δύναται να χαρακτηριστεί επιχείρηση καταλαμβανόμενη από τους κανόνες της ΣΛΕΕ περί κρατικών ενισχύσεων. Αυτό όμως δεν ισχύει εν προκειμένω, καθόσον οι προσφεύγουσες ασκούν τις περισσότερες από τις οικονομικές δραστηριότητες που προσδιόρισε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως (βλ. σκέψεις 48 και 49 ανωτέρω).

67 Επιπροσθέτως, οι προσφεύγουσες επικαλούνται, προς στήριξη των επιχειρημάτων τους, την αιτιολογική σκέψη 43 του κανονισμού 2017/352, στην οποία αναφέρεται ότι «προκειμένου να εξασφαλίζονται ισότιμοι όροι ανταγωνισμού και διαφάνεια στην κατανομή και τη χρήση των δημόσιων πόρων και να αποτρέπονται οι στρεβλώσεις της αγοράς, ο διαχειριστικός φορέας του λιμένα που εισπράττει δημόσια χρηματοδότηση πρέπει, όταν ενεργεί και ως πάροχος υπηρεσιών, να υποχρεούται να τηρεί λογαριασμούς για δραστηριότητες που ασκεί με δημόσια χρηματοδότηση υπό την ιδιότητά του ως διαχειριστικού φορέα χωριστούς από τους λογαριασμούς για δραστηριότητες που ασκεί σε ανταγωνιστική βάση». Εξ αυτής της αιτιολογικής σκέψεως οι προσφεύγουσες συνάγουν ότι μόνον η παροχή λιμενικών υπηρεσιών είναι δυνατόν να υπόκειται στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, εν αντιθέσει με τις δραστηριότητες διαχειρίσεως λιμένων. Ωστόσο, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το γεγονός ότι οι λιμενικές υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες δεν αποκλείει το ενδεχόμενο οι ίδιοι οι λιμένες να είναι σε θέση να ασκούν οικονομικές δραστηριότητες. Εξάλλου, στην τελευταία φράση της προαναφερθείσας αιτιολογικής σκέψεως αναφέρεται ότι «[σ]ε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να εξασφαλίζεται η συμμόρφωση με τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις».

68 Καθόσον οι προσφεύγουσες επικαλούνται, επίσης, την προηγούμενη πρακτική λήψεως αποφάσεων της Επιτροπής, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής αναφορικά με άλλες υποθέσεις δεν δύναται να επηρεάσει το κύρος της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία μπορεί να αξιολογηθεί μόνον υπό το πρίσμα των αντικειμενικών κανόνων της Συνθήκης (αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2014, Γερμανία κατά Επιτροπής, T-295/12, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2014:675, σκέψη 181, και της 9ης Ιουνίου 2016, Magic Mountain Kralethalden κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-162/13, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2016:341, σκέψη 59).

69 Εν πάση περιπτώσει, όπως επισήμανε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 41 της προσβαλλομένης αποφάσεως, από την πλέον πρόσφατη πρακτική της προκύπτει ότι η εμπορική εκμετάλλευση και η κατασκευή λιμενικών υποδομών συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι η Επιτροπή μπόρεσε να αλλάξει την πρακτική της στο θέμα αυτό, τούτο συνέβη προκειμένου να συμμορφωθεί με τη νομολογία του Δικαστηρίου, και ιδίως με τις αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής (C-82/01 P, EU:C:2002:617), και της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Οι προσφεύγουσες εκτιμούν, ωστόσο, ότι δεν δύναται να συναχθεί από τις αποφάσεις που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 69 ανωτέρω ότι η διαχείριση της λιμενικής υποδομής συνιστά οπωσδήποτε οικονομική δραστηριότητα. Έτσι, αφενός, η κατάσταση επ' αφορμή της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής (C-288/11 P, EU:C:2012:821), είναι, κατά τις προσφεύγουσες, διαφορετική, καθόσον αυτές δεν

εκμεταλλεύονται οι ίδιες την υποδομή, αλλά τη θέτουν στη διάθεση τρίτων. Αφετέρου, στην απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής (C-82/01 P, EU:C:2002:617), μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται έναντι καταβολής εμπορικού τέλους χαρακτηρίστηκαν, κατά τις προσφεύγουσες, ως οικονομικές από το Γενικό Δικαστήριο.

71 Εντούτοις, όπως ακριβώς προβάλλει και η Επιτροπή, τόσο το Γενικό Δικαστήριο όσο και το Δικαστήριο έχουν σαφώς αποφανθεί ότι η διάθεση αεροπορικών εγκαταστάσεων σε αεροπορικές εταιρίες έναντι τέλους συνιστά οικονομική δραστηριότητα (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 78, και της 12ης Δεκεμβρίου 2000, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, T-128/98, EU:T:2000:290, σκέψη 121). Δεν υφίσταται θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της παροχής προσβάσεως στην υποδομή αερολιμένος έναντι αερολιμενικών τελών και της παροχής προσβάσεως σε λιμενικές υποδομές έναντι λιμενικών τελών.

72 Επιπροσθέτως, αντιθέτως προς όσα προβάλλουν οι προσφεύγουσες επ' αυτού, οι λιμένες εκμεταλλεύονται οι ίδιοι τη λιμενική υποδομή όταν παρέχουν πρόσβαση στη λιμενική υποδομή για τα σκάφη ή παρέχουν εγκαταστάσεις προς εκμίσθωση έναντι αμοιβής, όπως ακριβώς και ο αερολιμένας Leipzig-Halle, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Ως εκ τούτου, οι προσφεύγουσες εσφαλμένως προβάλλουν ότι στην προσβαλλόμενη απόφαση η Επιτροπή συγχέει τις δραστηριότητες των λιμένων με τις δραστηριότητες των χρηστών τους, καθώς και τη διαχείριση της υποδομής με την εμπορική λειτουργία της υπερκατασκευής του λιμένα.

74 Τρίτον, οι προσφεύγουσες επισημαίνουν την έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας, λόγω της τιμολογιακής πρακτικής των λιμενικών αρχών.

75 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία, οι υπηρεσίες που κατά κανόνα παρέχονται έναντι αμοιβής πρέπει να χαρακτηρίζονται ως οικονομικές δραστηριότητες. Το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμοιβής έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί την οικονομική αντιπαροχή της επίμαχης υπηρεσίας (βλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

76 Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς όσα προβάλλουν οι προσφεύγουσες επί του θέματος, η ύπαρξη αμοιβής σαφώς συνιστά κρίσιμο στοιχείο για την απόδειξη υπάρξεως οικονομικής δραστηριότητας (πρβλ. τις αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής, C-288/11 P, EU:C:2012:821, σκέψη 40, και της 24ης Μαρτίου 2011, Freistaat Sachsen και Land Sachsen-Anhalt κατά Επιτροπής, T-443/08 και T-455/08, EU:T:2011:117, σκέψη 93).

77 Συναφώς, το επιχείρημα των προσφευγουσών κατά το οποίο τα λιμενικά τέλη έχουν χαρακτηριστεί ως «τέλος» από το βελγικό Συνταγματικό Δικαστήριο, κάτι το οποίο κατ' αυτές αποκλείει τη συνεκτίμηση οποιουδήποτε στοιχείου περί κέρδους, δεν κλονίζει τη θέση της Επιτροπής ότι τα εν λόγω τέλη αποτελούν το οικονομικό αντιστάθμισμα της επίμαχης παροχής.

78 Βεβαίως, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, κατά τη νομολογία, το γεγονός ότι ένας δημόσιος φορέας παρέχει προϊόντα ή υπηρεσίες που συναρτώνται με την εκ μέρους του άσκηση προνομιών δημόσιας εξουσίας έναντι αμοιβής η οποία προβλέπεται από τον νόμο και δεν καθορίζεται άμεσα ή έμμεσα από τον ίδιο τον φορέα, δεν αρκεί αφ' εαυτού για να δικαιολογήσει ούτε τον χαρακτηρισμό της ασκούμενης δραστηριότητας ως οικονομικής, ούτε τον χαρακτηρισμό του φορέα που την ασκεί ως επιχειρήσεως (βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Γερμανία κατά Επιτροπής, T-347/09, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2013:418, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ωστόσο, αυτό το στοιχείο δεν αρκεί αφ' εαυτού ούτε για να αποκλεισθεί ο χαρακτηρισμός της επίμαχης δραστηριότητας ως οικονομικής.

79 Επιπροσθέτως, πρέπει να επισημανθεί, όπως ακριβώς σημείωσε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 51 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι τα χαρακτηριστικά των εφαρμοζόμενων από τους λιμένες τιμών στην προκειμένη περίπτωση (δημοσιότητα, απουσία διακρίσεων κ.λπ.) είναι παρόμοια με εκείνα των τιμών που εφαρμόζονται στο πλαίσιο των υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος, οι οποίες σαφώς αποτελούν, καταρχήν, οικονομικές δραστηριότητες και υπόκεινται στους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Ομοίως, στη μεγάλη πλειονότητα των οικονομικών παροχών, οι τιμές είναι επίσης δημόσιες, δεν εισάγουν διακρίσεις και καθορίζονται μονομερώς εκ των προτέρων από τον πάροχο υπηρεσιών.

80 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα ότι οι λιμένες δεν ακολουθούν εμπορική λογική κατά τον καθορισμό των τελών τους, αλλά επιδιώκουν τη συγκεκριμενοποίηση των καθηκόντων παροχής δημόσιας υπηρεσίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το γεγονός ότι η προσφορά αγαθών και υπηρεσιών δεν έχει σκοπό το κέρδος δεν σημαίνει ότι ο φορέας που πραγματοποιεί τις πράξεις αυτές στην αγορά δεν πρέπει να θεωρείται ως επιχείρηση, εφόσον με την προσφορά αυτή ανταγωνίζεται άλλους επιχειρηματίες που επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό (αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, σκέψη 27, και της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 46· πρβλ., επίσης, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Γερμανία κατά Επιτροπής, T-347/09, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2013:418, σκέψη 48).

81 Επιπροσθέτως, απλώς και μόνον το γεγονός ότι οι τιμές καθορίζονται μονομερώς από τους λιμένες υπό τον έλεγχο του τοπικού ή περιφερειακού επιθεωρητή λιμένων δεν συνεπάγεται ότι η ζήτηση δεν λαμβάνεται υπόψη. Αντιθέτως, όπως επισημαίνει και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 56 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι λιμένες σαφώς λαμβάνουν υπόψη τις συνθήκες της αγοράς κατά τον καθορισμό των τιμών τους, και ιδίως των λιμενικών τελών. Υπό την έννοια αυτή, οι τιμές προφανώς αποτελούν σημαντικό μέσο της εμπορικής πολιτικής που εφαρμόζουν οι λιμένες προκειμένου να ενθαρρύνουν τους εφοπλιστές και τους φορτωτές να κάνουν χρήση των υποδομών του λιμένα και τις επιχειρήσεις να εγκατασταθούν σε αυτόν για να αναπτύξουν δραστηριότητες παραγωγής ή υπηρεσιών. Ιδίως όσον αφορά τους λιμένες της Αμβέρσας και του Zeebrugge, προκύπτει σαφώς από την υποσημείωση 46 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 3, του διατάγματος περί πολιτικής και διαχειρίσεως των θαλάσσιων λιμένων της 2ας Μαρτίου 1999, «η φλαμανδική κυβέρνηση και οι λιμενικές αρχές αναπτύσσουν πρωτοβουλίες για την εφαρμογή […] αρμονικών τιμολογίων στους φλαμανδικούς θαλάσσιους λιμένες προκειμένου να διασφαλίζεται με θεμιτό τρόπο η ανταγωνιστικότητα των φλαμανδικών θαλάσσιων λιμένων».

82 Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι τα λιμενικά τέλη και τα τέλη παραχωρήσεως που εισπράττονται από τους λιμένες καλύπτουν τουλάχιστον το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την προσφορά των υπηρεσιών τους στην αγορά, όπως διαπίστωσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 53 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Στην περίπτωση μάλιστα του λιμένα της Αμβέρσας, τα εν λόγω έσοδα υπερέβησαν τις συνολικές τρέχουσες δαπάνες το 2015. Το γεγονός ότι από τα έσοδα αυτά ενδέχεται επίσης να χρηματοδοτούνται ορισμένες μη οικονομικές δραστηριότητες ουδόλως αναιρεί το γεγονός ότι τα έσοδα αυτά εισπράττονται ως αντάλλαγμα οικονομικών δραστηριοτήτων, όπως η παροχή λιμενικών υποδομών ή η παροχή προσβάσεως στη λιμενική υποδομή.

83 Κατά συνέπεια, η αιτίαση που αντλείται από έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας λόγω της τιμολογιακής πρακτικής των λιμένων πρέπει επίσης να απορριφθεί.

84 Τέταρτον, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι λιμένες ασκούν οικονομικές δραστηριότητες, πρόκειται για δραστηριότητες αμιγώς παρεπόμενου χαρακτήρα οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

85 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το γεγονός ότι ένας φορέας έχει προνόμια δημόσιας εξουσίας για την άσκηση μέρους των δραστηριοτήτων του δεν αποκλείει το ενδεχόμενο αυτός να χαρακτηριστεί ως επιχείρηση υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης περί ανταγωνισμού όσον αφορά τις υπόλοιπες

οικονομικές του δραστηριότητες (αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 74, και της 1ης Ιουλίου 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, σκέψη 25).

86 Βεβαίως, όπως προβάλλουν και οι προσφεύγουσες, κατά τη νομολογία, εφόσον ένας δημόσιος φορέας ασκεί οικονομική δραστηριότητα που μπορεί να διαχωριστεί από την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας του, η εν λόγω οντότητα, όσον αφορά τη δραστηριότητα αυτή, ενεργεί ως επιχείρηση ενώ, εάν η εν λόγω οικονομική δραστηριότητα είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την άσκηση των προνομίων δημόσιας εξουσίας, το σύνολο των δραστηριοτήτων που ασκεί η εν λόγω οντότητα παραμένουν δραστηριότητες συνδεόμενες με την άσκηση των εν λόγω προνομίων (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, σκέψη 38, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Γερμανία κατά Επιτροπής, T-347/09, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2013:418, σκέψη 29· πρβλ., επίσης, απόφαση της 26ης Μαρτίου 2009, SELEX Sistemi Integrati κατά Επιτροπής, C-113/07 P, EU:C:2009:191, σκέψεις 71 έως 80).

87 Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, ούτε οι προσφεύγουσες ούτε το Βασίλειο του Βελγίου προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη του ότι οι οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται από τους λιμένες είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με την άσκηση των προνομίων τους ως δημόσιας αρχής, όπως ο έλεγχος και η ασφάλεια της θαλάσσιας κυκλοφορίας ή η επιτήρηση προς αποφυγή της ρυπάνσεως. Απλώς και μόνον το γεγονός ότι ενδέχεται να υπάρχει οικονομική σχέση μεταξύ των δραστηριοτήτων αυτών, δεδομένου ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων επιτρέπουν τη συνολική ή μερική χρηματοδότηση των μη οικονομικού χαρακτήρα δραστηριοτήτων τους, δεν αρκεί για να διαπιστωθεί ο άρρηκτος δεσμός μεταξύ των εν λόγω δραστηριοτήτων, υπό την έννοια της νομολογίας.

88 Συναφώς, πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων δεν έχουν καταστεί υποχρεωτικές λόγω των μη οικονομικών τους δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και ότι, ελλείψει των πρώτων, οι εν λόγω μη οικονομικές δραστηριότητες δεν θα στερούνταν κατ' ανάγκην της χρησιμότητάς τους (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, σκέψη 41, και της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Γερμανία κατά Επιτροπής, T-347/09, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2013:418, σκέψη 41).

89 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων δεν είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τις μη οικονομικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, υπό την έννοια της νομολογίας (βλ. σκέψη 86 ανωτέρω).

90 Κατά τα λοιπά, πρέπει να σημειωθεί ότι ούτε οι προσφεύγουσες ούτε το Βασίλειο του Βελγίου απέδειξαν ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων είναι δευτερεύουσες ή παρεπόμενες ως προς τις μη οικονομικές τους δραστηριότητες γενικού συμφέροντος.

91 Αντιθέτως, όπως προκύπτει ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις 53 και 65 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα λιμενικά τέλη και τα τέλη παραχωρήσεως αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο μέρος του κύκλου εργασιών των λιμένων. Εξάλλου, απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου, οι προσφεύγουσες επιβεβαίωσαν πλέον του 75 % του εισοδήματός τους προέρχεται από τρεις τύπους δραστηριοτήτων, δηλαδή τις συμβάσεις παραχωρήσεως, τη ναυσιπλοΐα και τη ρυμούλκηση. Άρα, όπως προκύπτει και από την εξέταση των λοιπών επιχειρημάτων των προσφευγουσών, η Επιτροπή ουδόλως υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον χαρακτήρισε με την προσβαλλομένη απόφαση τις εν λόγω δραστηριότητες ως οικονομικές.

92 Κατά συνέπεια, η αιτίαση με την οποία προβάλλεται ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων είναι παρεπόμενου χαρακτήρα σε σχέση με τις μη οικονομικές τους δραστηριότητες γενικού συμφέροντος πρέπει επίσης να απορριφθεί.

Επί του πρώτου σκέλους, το οποίο αντλείται από την έλλειψη αγοράς στην οποία οι λιμενικές αρχές προσφέρουν τις υπηρεσίες τους

93 Στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι, ελλείψει αγοράς στην οποία να προσφέρονται οι υπηρεσίες τους, οι λιμενικές αρχές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως επιχειρήσεις. Ειδικότερα, δυνάμει του διατάγματος περί πολιτικής και διαχειρίσεως των θαλάσσιων λιμένων της 2ας Μαρτίου 1999, δημιουργήθηκε νόμιμο μονοπώλιο, στο πλαίσιο της αποκεντρώσεως των διοικητικών αρμοδιοτήτων της δημόσιας αρχής, με αποτέλεσμα η δημιουργία αποκλειστικού παρόχου της επίμαχης υπηρεσίας να αποκλείει κάθε δυνητικό ανταγωνισμό. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται, κατά τις προσφεύγουσες, «αγορά» όσον αφορά τη διαχείριση των λιμένων της Αμβέρσας και της Μπριζ, στοιχείο που κατ' αυτές επιβεβαιώνεται από έκθεση της Nederlandse Mededingingsautoriteit (αρχής ανταγωνισμού των Κάτω Χωρών).

94 Συναφώς, οι προσφεύγουσες υπενθυμίζουν ότι οι λιμενικές αρχές απλώς διευκολύνουν την παροχή υπηρεσιών από τρίτους, και συγκεκριμένα από επιχειρήσεις μεταφορτώσεως ή βιομηχανικές επιχειρήσεις, στην αγορά στην οποία δραστηριοποιούνται οι εν λόγω επιχειρήσεις, ιδίως μέσω της παραχωρήσεως εκτάσεων, χωρίς, ωστόσο, να ασκούν οι ίδιες οι λιμενικές αρχές τις επίμαχες οικονομικές δραστηριότητες.

95 Επιπροσθέτως, θα πρέπει, κατά τις προσφεύγουσες, να γίνεται διάκριση μεταξύ της διαχειρίσεως των λιμένων και της διαχειρίσεως των αερολιμένων, καθόσον για την τελευταία η εσωτερική νομοθεσία επιβεβαιώνει την ύπαρξη αγοράς και, άρα, ανταγωνισμού, με αποτέλεσμα οι δραστηριότητες διαχειρίσεως αερολιμένα να ασκούνται υπό συνθήκες ανταγωνισμού.

96 Στο υπόμνημά τους απαντήσεως, οι προσφεύγουσες προσάπτουν επίσης στην Επιτροπή, αφενός, ότι κακώς συνήγαγε την ύπαρξη αγοράς λόγω του ότι αυτές πρόσφεραν τις υπηρεσίες τους έναντι αμοιβής και, αφετέρου, ότι δεν εξέτασε αν άλλοι φορείς ήταν πρόθυμοι και ικανοί να παράσχουν τις εν λόγω υπηρεσίες στην οικεία αγορά, σύμφωνα με την παράγραφο 14 της ανακοινώσεως της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η οποία μνημονεύεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

97 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

98 Συναφώς, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ένας φορέας με νόμιμο μονοπώλιο μπορεί κάλλιστα να προσφέρει αγαθά και υπηρεσίες σε μια αγορά και, ως εκ τούτου, να είναι «επιχείρηση» υπό την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Πράγματι, όπως επισημαίνει και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 48 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας αποτελεί αντικειμενική έννοια, απορρέουσα από πραγματικά στοιχεία, και συγκεκριμένα την ύπαρξη αγοράς για τις οικείες υπηρεσίες, και δεν εξαρτάται από τις εθνικές επιλογές ή εκτιμήσεις.

99 Στην προκειμένη περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε και προηγουμένως, οι ίδιες οι προσφεύγουσες ασκούν το μεγαλύτερο μέρος των δραστηριοτήτων που χαρακτηρίστηκαν ως οικονομικές από την Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 44 της προσβαλλομένης αποφάσεως (βλ. σκέψη 49 ανωτέρω). Ωστόσο, ακόμη και αν υποτεθεί, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, ότι αυτές έχουν νόμιμο μονοπώλιο και ότι δεν υπάρχουν στο Βέλγιο ιδιωτικοί φορείς εκμεταλλεύσεως λιμένων που να τις ανταγωνίζονται ως προς τις επίμαχες δραστηριότητες, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως επιβεβαίωσε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, σαφώς και υπάρχει ανταγωνισμός σε επίπεδο Ένωσης μεταξύ των διαφόρων θαλάσσιων λιμένων, ιδίως στον άξονα Αμβούργου-Ρότερνταμ-Αμβέρσας, για την προσέλκυση σκαφών ή άλλων παρόχων υπηρεσιών, στοιχείο το οποίο δεν αμφισβητούν οι προσφεύγουσες. Ως εκ τούτου, οι προσφεύγουσες σφάλλουν καθόσον εκτιμούν ότι δεν υφίσταται καμία αγορά για τις εν λόγω δραστηριότητες απλώς και μόνον επειδή έχουν το φυσικό και νομικό μονοπώλιο ασκήσεώς τους στο Βέλγιο.

100 Οι προσφεύγουσες επικαλούνται, επίσης, έκθεση της ολλανδικής αρχής ανταγωνισμού, από την οποία κατ' αυτές προκύπτει ότι δεν υπάρχει κανενός είδους ανταγωνισμός μεταξύ των φορέων εκμεταλλεύσεως λιμένων. Εντούτοις, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η εν λόγω έκθεση, η οποία συντάχθηκε στο πλαίσιο έρευνας για κατάχρηση δεσπόζουσας θέσεως και αφορά ειδικά την κατάσταση ανταγωνισμού του λιμένα του Ρότερνταμ στις Κάτω Χώρες, δεν φαίνεται να είναι κρίσιμη για την εν γένει απόδειξη ελλείψεως οικονομικής δραστηριότητας των λιμένων. Επιπλέον, η εν λόγω έκθεση περιορίζεται στη διαπίστωση του ισχνού ανταγωνισμού μεταξύ των λιμενικών αρχών κατά τον καθορισμό των λιμενικών τιμολογίων στις Κάτω Χώρες, χωρίς ωστόσο να καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η παροχή προσβάσεως σε λιμενικές υποδομές, καθώς και η παραχώρηση βιομηχανικών ζωνών, δεν αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες.

101 Αντιθέτως, η νομολογία έχει αναγνωρίσει ότι η εμπορική εκμετάλλευση και η κατασκευή υποδομών σε λιμένες ή αερολιμένες προκειμένου να καταστεί δυνατή η εμπορική τους εκμετάλλευση συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2002, Aéroports de Paris κατά Επιτροπής, C-82/01 P, EU:C:2002:617, σκέψη 78, της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Mitteldeutsche Flughafen και Flughafen Leipzig-Halle κατά Επιτροπής, C-288/11 P, EU:C:2012:821, σκέψεις 40 έως 43, και της 15ης Μαρτίου 2018, Naviera Armas κατά Επιτροπής, T-108/16, EU:T:2018:145, σκέψη 119).

102 Από την άποψη αυτή, εσφαλμένως προβάλλουν οι προσφεύγουσες ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της διαχειρίσεως των λιμένων και των αερολιμένων. Πράγματι, όπως προβάλλει και η Επιτροπή, το γεγονός ότι η εκμετάλλευση ορισμένων αερολιμένων πραγματοποιείται δυνάμει παραχωρήσεως δεν συνεπάγεται ότι η εκμετάλλευση ενός αερολιμένα ή ενός λιμένα από επιχείρηση δημόσια ή στην οποία έχουν χορηγηθεί προνόμια ασκήσεως δημόσιας εξουσίας δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα.

103 Επιπροσθέτως, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Μαρτίου 2018, Naviera Armas κατά Επιτροπής (T-108/16, EU:T:2018:145), καίτοι αληθεύει ότι το κύριο ζήτημα ήταν το εάν επιχείρηση η οποία χρησιμοποιούσε τον λιμένα με το αποκλειστικό δικαίωμα να ασκεί σε αυτόν εμπορικές δραστηριότητες ήταν, εξ αυτού του λόγου, λήπτης κρατικής ενισχύσεως, εντούτοις το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ρητώς στη σκέψη 119 της εν λόγω αποφάσεως ότι η δραστηριότητα μέσω της οποίας ο διαχειριστικός φορέας του λιμένα εκμεταλλευόταν τη λιμενική υποδομή και την έθετε στη διάθεση ναυτιλιακής εταιρίας η οποία τον χρησιμοποιούσε, έναντι καταβολής λιμενικών τελών, συνιστούσε όντως «οικονομική» δραστηριότητα.

104 Τέλος, οι προσφεύγουσες επικαλούνται την παράγραφο 14 της ανακοινώσεως της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η οποία μνημονεύεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως έρεισμα του επιχειρήματός τους ότι η Επιτροπή θα έπρεπε να έχει εξετάσει κατά πόσον άλλοι φορείς ήταν πρόθυμοι και ικανοί να παράσχουν τις εν λόγω υπηρεσίες στην οικεία αγορά. Η εν λόγω παράγραφος προβλέπει τα εξής:

«Η απόφαση μιας δημόσιας αρχής να μην επιτρέψει σε τρίτους να παράσχουν ορισμένη υπηρεσία (π.χ. διότι επιθυμεί την παροχή της υπηρεσίας εσωτερικά) δεν αποκλείει την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας. Παρά το εν λόγω κλείσιμο της αγοράς, οικονομική δραστηριότητα δύναται να υπάρξει σε περίπτωση που άλλοι φορείς προτίθενται και δύνανται να παράσχουν την υπηρεσία στη σχετική αγορά. Γενικότερα, το γεγονός ότι μια συγκεκριμένη υπηρεσία παρέχεται εσωτερικά δεν έχει σημασία όσον αφορά την οικονομική φύση της δραστηριότητας.»

105 Η Επιτροπή διευκρίνισε στο υπόμνημά της ανταπαντήσεως, καθώς και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι οι προσφεύγουσες δεν μπορούσαν να επικαλεστούν λυσιτελώς την παράγραφο 14 της ανακοινώσεώς της σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η οποία μνημονεύεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση παρείχαν οι ίδιες απευθείας ορισμένες υπηρεσίες, κάτι που, κατά την εν λόγω παράγραφο, δεν επαρκούσε για να αποκλειστεί η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας. Πράγματι, δεν δύναται να αποκλειστεί ότι άλλες

ιδιωτικές επιχειρήσεις θα είχαν τη δυνατότητα και την πρόθεση να ασκήσουν τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούν οι προσφεύγουσες, εάν οι εν λόγω δραστηριότητες ήταν πράγματι ανοικτές στον ανταγωνισμό και δεν υπέκειντο σε νόμιμο μονοπώλιο.

106 Επομένως, το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου πρέπει επίσης να απορριφθεί.

107 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 67 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι δραστηριότητες που ασκούν οι βελγικοί λιμένες αποτελούν, τουλάχιστον εν μέρει, οικονομικές δραστηριότητες.

108 Συνεπώς, ο πρώτος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Επί του δεύτερου και επί του τρίτου λόγου ακυρώσεως, με τους οποίους προβάλλεται, κατ' ουσίαν, παραβίαση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας

109 Με τον δεύτερο και τον τρίτο λόγο της προσφυγής τους, οι προσφεύγουσες προβάλλουν, κατ' ουσίαν, παραβίαση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας που προβλέπεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

110 Πριν εξεταστούν οι διάφορες αιτιάσεις των προσφευγουσών και του Βασιλείου του Βελγίου στο πλαίσιο των δύο αυτών λόγων ακυρώσεως, πρέπει να υπομνησθεί η θέση που έλαβε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο είναι επιλεκτικό, καθώς και η σχετική νομολογία.

Περίληψη της αναλύσεως της Επιτροπής όσον αφορά την επιλεκτικότητα του μέτρου στην προσβαλλόμενη απόφαση

111 Στο σημείο 5.1.4 της προσβαλλομένης αποφάσεως που αφορούσε την επιλεκτικότητα του μέτρου, η Επιτροπή επισήμανε καταρχάς ότι δεν αμφισβητήθηκε ότι οι βελγικοί λιμένες απαλλάσσονταν του φόρου εταιριών. Κατά τις βελγικές αρχές, βάση αυτής της απαλλαγής μπορούσε να αποτελέσει είτε το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR είτε τα άρθρα 1 και 2 του CIR (αιτιολογική σκέψη 81 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

112 Στη συνέχεια, η Επιτροπή προέβη σε ανάλυση δύο σταδίων, ανάλογα με το αν τα άρθρα 1 και 2 του CIR συνιστούσαν τη νομική βάση για τη μη καταβολή του φόρου εταιριών από τους βελγικούς λιμένες (στο εξής: δεύτερη παραδοχή), ή με το αν το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR συνιστούσε τη νομική βάση για τη μη καταβολή του φόρου εταιριών από τους βελγικούς λιμένες (στο εξής: πρώτη παραδοχή).

113 Πρώτον, στο πλαίσιο της δεύτερης παραδοχής, η Επιτροπή εξέτασε το επιχείρημα των βελγικών αρχών κατά το οποίο το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR απλώς αντλεί τις συνέπειες των γενικών κανόνων των άρθρων 1 και 2 του CIR και, ως εκ τούτου, δεν συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς (αιτιολογικές σκέψεις 82 έως 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Συναφώς, η Επιτροπή έκρινε ότι η ερμηνεία αυτή βασιζόταν, κατ' ουσίαν, στην παραδοχή ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται από τους λιμένες αποκλείουν κατ' ανάγκην τη δυνατότητα χαρακτηρισμού τους ως «επιχειρήσεων» για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος (ημεδαπών νομικών προσώπων), καίτοι αποτελούν «επιχειρήσεις» υπό την έννοια του άρθρου 107 της ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, η Επιτροπή έκρινε ότι οι λιμένες είναι καταρχήν «εταιρίες» για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος λόγω των βασικών δραστηριοτήτων τους, και ότι ασκούν οικονομικές δραστηριότητες βάσει των οποίων δύνανται να χαρακτηρισθούν «επιχειρήσεις» υπό την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 84 και 85 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπροσθέτως, η Επιτροπή επισήμανε ότι η παραδοχή στην οποία στηριζόταν η συλλογιστική των βελγικών αρχών αντιφάσκει προς τον επίσημο σχολιασμό του CIR, προς άλλα εσωτερικά κείμενα, καθώς και προς επίσημες θέσεις που είχε λάβει η βελγική κυβέρνηση (αιτιολογική σκέψη 86 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

114 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή κατέστησε σαφές πως δεν συμμεριζόταν την άποψη κατά την οποία, ακόμη και αν καταργείτο το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR, οι λιμένες δεν θα υπέκειντο στον φόρο εταιριών κατ' εφαρμογήν των γενικών κριτηρίων των άρθρων 1 και 2 του CIR. Για τους ίδιους λόγους, η Επιτροπή αμφισβήτησε ότι οι κανόνες περί φόρου νομικών προσώπων αποτελούσαν το σύστημα αναφοράς για τη φορολόγηση των λιμένων. Λαμβάνοντας υπόψη αυτά τα στοιχεία, η Επιτροπή έκρινε ότι η κανονική εφαρμογή των γενικών κανόνων του βελγικού δικαίου θα οδηγούσε στην υπαγωγή των λιμένων στον φόρο εταιριών βάσει των εισοδημάτων των οικονομικών τους δραστηριοτήτων (αιτιολογικές σκέψεις 87 έως 89 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

115 Κατά τα λοιπά, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι οι επίμαχοι εθνικοί κανόνες –ή η ερμηνεία τους από τη διοίκηση– πιθανώς να οδηγούσαν σε μη καταβολή του φόρου εταιριών από τους βελγικούς λιμένες, οι κανόνες αυτοί θα εισήγαν διακρίσεις μεταξύ «επιχειρήσεων» οι οποίες ασκούν οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια του άρθρου 107 της ΣΛΕΕ. Επομένως, όπως και το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR στην ανάλυση που ακολουθεί, οι εν λόγω κανόνες, ή το βελγικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος στο σύνολό του, θα συνεπαγόταν τη χορήγηση πλεονεκτημάτων σε ορισμένες «επιχειρήσεις», ήτοι τους λιμένες, ενώ οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις βρίσκονται, όσον αφορά τα κέρδη που αποκομίζουν από «οικονομικές δραστηριότητες», σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των άλλων επιχειρήσεων (ημεδαπών νομικών προσώπων) που υπόκεινται στον φόρο εταιριών, υπό το πρίσμα του σκοπού του φόρου εισοδήματος που επιβάλλεται στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα –ο οποίος είναι η φορολόγηση των κερδών. Παράλληλα, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι λιμένες δεν συμμορφώνονταν με τις «ειδικές αρχές λειτουργίας που τις [διέκριναν] σαφώς από άλλους οικονομικούς φορείς», οι οποίοι υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Ειδικότερα, το γεγονός ότι οι λιμένες δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι βρίσκονται σε κατάσταση διαφορετική από εκείνη των άλλων οικονομικών φορέων που υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Εν τοιαύτη περιπτώσει, το ίδιο το βελγικό σύστημα θα ήταν επιλεκτικό (αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

116 Επομένως, κατά την Επιτροπή, ακόμη και αν τα άρθρα 1 και 2 του CIR αποτελούσαν τη νομική βάση της μη καταβολής του φόρου εταιριών από τους βελγικούς λιμένες, η συγκεκριμένη μη καταβολή θα συνιστούσε εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μέτρο όσον αφορά τις οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων (αιτιολογική σκέψη 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

117 Δεύτερον, η Επιτροπή εξέτασε την πρώτη παραδοχή, την οποία και προκρίνει, κατά την οποία το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR συνιστά τη νομική βάση για τη μη καταβολή του φόρου εταιριών από τους βελγικούς λιμένες, ως παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς, που αποτελείται από τα άρθρα 1 και 2 του CIR (αιτιολογικές σκέψεις 92 έως 107 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

118 Συναφώς, η Επιτροπή έκρινε, πρώτον, ότι το σύστημα αναφοράς στην παρούσα περίπτωση συνίσταται στους γενικούς φορολογικούς κανόνες που απορρέουν από τα άρθρα 1 και 2 του CIR, ενώ το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR συνιστά παρέκκλιση από τους εν λόγω γενικούς φορολογικούς κανόνες. Ειδικότερα, το άρθρο 1 του CIR καθιερώνει, για τα νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Βελγίου, ένα δυαδικό σύστημα φορολογήσεως των εισοδημάτων: υπάγει τις «εταιρίες» στον φόρο εταιριών και τα «νομικά πρόσωπα πλην των εταιριών» στον φόρο νομικών προσώπων. Στο άρθρο 2 του CIR προβλέπονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ορίζονται οι «εταιρίες» και, επομένως, τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο εταιριών και, εξ αντιδιαστολής, εκείνα των οποίων τα εισοδήματα υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων. Το άρθρο 179 του CIR επιβεβαιώνει, εξάλλου, ότι οι φορολογούμενοι που υπόκεινται στον φόρο εταιριών είναι ημεδαπές εταιρίες. Ωστόσο, κατά την Επιτροπή, το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR απαλλάσσει άνευ όρων τους λιμένες από τον φόρο εταιριών, χωρίς να εφαρμόζει τα γενικά κριτήρια υπαγωγής είτε στον φόρο εταιριών είτε στον φόρο νομικών προσώπων που προβλέπονται στα άρθρα 1 και 2, δηλαδή χωρίς να εξετάζει κατά πόσον οι προαναφερθέντες λιμένες είναι «εταιρίες» (ή όχι) (αιτιολογικές σκέψεις 93 και 94 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

119 Δεύτερον, η Επιτροπή έκρινε ότι αυτή η παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς εισήγαγε μια διαφοροποίηση μεταξύ οικονομικών φορέων ευρισκόμενων σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου από το φορολογικό σύστημα αναφοράς σκοπού. Συγκεκριμένα, ανεξαρτήτως του επιλεγόμενου συστήματος αναφοράς (φόρος εταιριών ή φορολόγηση των εισοδημάτων των ημεδαπών νομικών προσώπων εν γένει), σκοπός του φόρου επί του εισοδήματος είναι η φορολόγηση του εισοδήματος, σκοπός ως προς τον οποίο όλες οι επιχειρήσεις βρίσκονται, όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από τις οικονομικές τους δραστηριότητες, στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση. Το γεγονός ότι οι λιμένες δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό ή αποδίδουν μικρότερη σημασία στη βραχυπρόθεσμη απόδοση των επενδύσεων ουδόλως μεταβάλλει την εκτίμηση αυτή. Το γεγονός ότι οι βελγικοί λιμένες τελούν υπό την κυριότητα και τον έλεγχο δημόσιων αρχών ή ότι ασκούν, μεταξύ άλλων, και μη οικονομικές δραστηριότητες, όπως καθήκοντα που εμπίπτουν στην άσκηση δημόσιας εξουσίας, δεν συνεπάγεται ότι βρίσκονται σε διαφορετική νομική και πραγματική κατάσταση όσον αφορά την εφαρμογή του φόρου εταιριών επί του εισοδήματος που προκύπτει από τις οικονομικές δραστηριότητές τους (αιτιολογικές σκέψεις 97 και 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

120 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το μέτρο ήταν εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, καθόσον αφορούσε τις οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων (αιτιολογική σκέψη 99 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

121 Τρίτον, ανεξαρτήτως του ποια παραδοχή θα προκρινόταν τελικώς, η Επιτροπή εξέτασε αν θα μπορούσε να δικαιολογηθεί το μέτρο από τη φύση ή τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος. Υπενθύμισε, καταρχάς, ότι η συμβατότητα ενός μέτρου προς το εθνικό δίκαιο δεν μπορούσε να αποτελέσει, αφ' εαυτής, δικαιολόγηση λόγω της οικονομίας του συστήματος, εφόσον δεν αποδείχθηκε ότι η εν λόγω δικαιολόγηση απέρρεε από τα εγγενή χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος αναφοράς. Επιπλέον, τόνισε ότι η έλλειψη διακρίσεων στο εθνικό δίκαιο δεν προεξοφλούσε την έλλειψη επιλεκτικότητας υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αιτιολογικές σκέψεις 101 και 102 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

122 Ομοίως, κατά την Επιτροπή, δεδομένου ότι το καθοριστικό κριτήριο για την υπαγωγή στον φόρο εταιριών ή στον φόρο νομικών προσώπων είναι ο εξεταζόμενος φορέας να ασκεί «εκμετάλλευση» ή να επιχειρεί «πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα» (πρβλ. άρθρο 2 του CIR), τα προβαλλόμενα επιχειρήματα κατά τα οποία οι λιμένες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών επειδή δεν διανέμουν τα κέρδη τους, αλλά τα επανεπενδύουν, ότι επιδιώκουν σκοπό ο οποίος υπερβαίνει το ατομικό τους συμφέρον, ότι δεν έχουν ως καταστατικό σκοπό την αποκόμιση κέρδους, ότι συγκαταλέγονται στις δημόσιες αρχές και ότι ασκούν καθήκοντα γενικού συμφέροντος δεν επαρκούν για να δικαιολογηθεί φορολογική μεταχείριση ευνοϊκότερη από εκείνη των λοιπών ημεδαπών εταιριών υπό το πρίσμα των κατευθυντηρίων αρχών του φορολογικού συστήματος. Επιπροσθέτως, το προβαλλόμενο στοιχείο ότι οι πόροι των λιμένων δεν καλύπτουν πάντοτε τις δαπάνες τους ή το γεγονός ότι ορισμένες δαπάνες οι οποίες δεν είναι εγγενείς στον σκοπό μιας επιχειρήσεως δεν εκπίπτουν από τον φόρο εταιριών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49 του CIR, επίσης δεν μπορούσαν να δικαιολογήσουν την απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών. Εν συνεχεία, το γεγονός ότι η απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών απορρέει από γενική αρχή του δικαίου ή ακόμη και από το ίδιο το βελγικό Σύνταγμα, ακόμη και αν θεωρηθεί αποδεδειγμένο, δεν είναι αυτό καθαυτό κατ' ανάγκην ικανό να δικαιολογήσει την απαλλαγή αυτή λόγω της φύσεως ή της οικονομίας του συστήματος, καθόσον οι παράμετροι που λαμβάνονται υπόψη από τον συνταγματικό νομοθέτη ή τα εθνικά δικαστήρια ενδέχεται να είναι άσχετες με την ορθή λειτουργία του φορολογικού συστήματος ή τις κατευθυντήριες αρχές του (αιτιολογικές σκέψεις 103 έως 106 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

123 Τέλος, κατά την Επιτροπή, τα επιχειρήματα των βελγικών αρχών και των ενδιαφερομένων σχετικά με τα κριτήρια τα οποία έχει αναπτύξει η νομολογία των εθνικών δικαστηρίων για την εκτίμηση του κατά πόσον ένα νομικό πρόσωπο είναι «εταιρία» υπό την έννοια των άρθρων 1 και 2 του CIR (ιδίως ελλείψει βιομηχανικών και εμπορικών μεθόδων) είναι αλυσιτελή προκειμένου να αποδειχθεί ότι το μέτρο δικαιολογείται από την εγγενή λογική του φορολογικού συστήματος, καθόσον σκοπός τους

είναι στην πραγματικότητα να αποδείξουν ότι οι λιμένες δεν είναι «εταιρίες», και στην περίπτωση αυτή η μη υπαγωγή τους στον φόρο εταιριών είναι επιλεκτική λόγω και μόνο της επιλογής των χρησιμοποιούμενων κριτηρίων για τον καθορισμό των ορίων του συστήματος αναφοράς και όχι λόγω παρεκκλίσεως από το εν λόγω σύστημα αναφοράς η οποία θα μπορούσε ενδεχομένως να είναι δικαιολογημένη (αιτιολογική σκέψη 107 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

Υπόμνηση της σχετικής νομολογίας

124 Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προβλέπει ότι «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως».

125 Κατά πάγια νομολογία, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για σχετική παρέμβαση εκ μέρους του κράτους ή μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να δύναται να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53, της 6ης Μαρτίου 2018, Επιτροπή κατά FIH Holding και FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, σκέψη 43, και της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψη 79).

126 Όσον αφορά την προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, που αποτελεί συστατικό στοιχείο της κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έννοιας της «κρατικής ενισχύσεως», από εξίσου πάγια νομολογία προκύπτει ότι για τους σκοπούς της εκτιμήσεως της προϋποθέσεως αυτής είναι απαραίτητο να εξετάζεται κατά πόσον, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο δύναται να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και που υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group SA κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

127 Εξάλλου, όταν το επίμαχο μέτρο σχεδιάζεται ως καθεστώς ενισχύσεων και όχι ως ατομική ενίσχυση, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, μολονότι προβλέπει πλεονέκτημα γενικής ισχύος, στην πραγματικότητα ωφελεί αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group SA κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

128 Επομένως, η εξέταση της επιλεκτικότητας ενός μέτρου, ιδίως φορολογικού, αποσκοπεί στη διερεύνηση του εάν αυτό ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ή εάν, αντιθέτως, συνιστά μέτρο γενικής φορολογικής πολιτικής, εφαρμοζόμενο αδιακρίτως σε όλες τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην επικράτεια του κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35, της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73, και της 18ης Ιουλίου 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 18).

129 Στο πλαίσιο αυτό, για τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το καθεστώς αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

130 Ωστόσο, η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν καλύπτει τα μέτρα που εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το οικείο κράτος μέλος επιτυγχάνει να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

131 Ως εκ τούτου, η εξέταση της προϋποθέσεως που αφορά την επιλεκτικότητα προϋποθέτει, καταρχήν, τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς για το εν λόγω μέτρο, ο δε καθορισμός αυτός έχει μεγαλύτερη σημασία στην περίπτωση των φορολογικών μέτρων, δεδομένου ότι η ύπαρξη πλεονεκτήματος καθεαυτή δύναται να διαπιστωθεί μόνο σε σχέση με τη «συνήθη» φορολόγηση (βλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψη 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

132 Ωστόσο, ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού συστήματος ως «επιλεκτικού» δεν εξαρτάται από το κατά πόσον οι επιχειρήσεις που ενδέχεται να τύχουν επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπόκεινται γενικώς στις ίδιες φορολογικές επιβαρύνσεις με τις λοιπές επιχειρήσεις, αλλά από το κατά πόσον επωφελούνται από παρεκκλίσεις, με αποτέλεσμα το επιλεκτικό πλεονέκτημα να μπορεί να ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της συνήθους φορολογικής επιβαρύνσεως και εκείνης που υφίστανται οι πρώτες ως άνω επιχειρήσεις (αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 91, και της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψη 87).

133 Συγκεκριμένα, μια τέτοια ερμηνεία του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα προϋποθέτει ότι, για να χαρακτηρισθεί ως «επιλεκτικό», ένα φορολογικό σύστημα πρέπει να έχει σχεδιασθεί σύμφωνα με ορισμένη νομοθετική τεχνική, όπερ συνεπάγεται ότι, εκ προοιμίου, ορισμένοι εθνικοί φορολογικοί κανόνες δεν εμπίπτουν στον έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων απλώς και μόνον διότι αποτελούν προϊόν άλλης νομοθετικής τεχνικής, μολονότι παράγουν κατά νόμον ή εν τοις πράγμασι, μέσω της προσαρμογής και του συνδυασμού διαφόρων φορολογικών κανόνων, τα ίδια αποτελέσματα. Επομένως, μια τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε στην πάγια νομολογία κατά την οποία το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν κάνει διάκριση αναλόγως των λόγων ή των σκοπών των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τις ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους, και άρα ανεξαρτήτως των τεχνικών που χρησιμοποιήθηκαν (βλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψη 88 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

134 Παρά ταύτα, από την ίδια νομολογία προκύπτει επιπροσθέτως ότι μολονότι για την απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου η χρησιμοποιούμενη νομοθετική τεχνική δεν είναι αποφασιστικής σημασίας και, επομένως, δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση από ένα κοινό φορολογικό καθεστώς, το γεγονός ότι έχει τέτοιο χαρακτήρα δυνάμει της συγκεκριμένης κανονιστικής τεχνικής είναι κρίσιμο προς τούτο, όταν εξ αυτού προκύπτει ότι γίνεται διάκριση μεταξύ δύο κατηγοριών επιχειρηματιών οι οποίοι υφίστανται a priori διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή μεταξύ εκείνων επί των οποίων εφαρμόζεται το μέτρο παρέκκλισης και εκείνων που εξακολουθούν να υπάγονται στο κοινό φορολογικό καθεστώς, παρά το ότι οι δύο αυτές

κατηγορίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται από το εν λόγω καθεστώς (αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 77, της 28ης Ιουνίου 2018, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-208/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:506, σκέψη 90, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 33).

135 Οι διάφορες αιτιάσεις των προσφευγουσών και του Βασιλείου του Βελγίου πρέπει να εξεταστούν υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.

136 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να εξετάσει την επιλεκτικότητα του επίμαχου μέτρου – ήτοι την απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών δυνάμει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR– σε δύο στάδια, ακριβώς όπως και η Επιτροπή στην προσβαλλομένη απόφαση, ανάλογα με το αν το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς (βλ. σκέψεις 117 έως 120 ανωτέρω) ή αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του πλαισίου αναφοράς (βλ. σκέψεις 113 έως 116 ανωτέρω).

Επί της επιλεκτικότητας του επίμαχου μέτρου στην περίπτωση που το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR θεωρηθεί ότι συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς

– Επί της αιτιάσεως περί εσφαλμένου προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς

137 Στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, οι προσφεύγουσες, υποστηριζόμενες από το Βασίλειο του Βελγίου, προβάλλουν ότι κακώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο ήταν επιλεκτικό κρίνοντας, πρώτον, ότι ο φόρος εταιριών αποτελούσε το σύστημα αναφοράς για φορείς όπως οι προσφεύγουσες και, δεύτερον, ότι η υπαγωγή των λιμένων στον φόρο νομικών προσώπων συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, με συνέπεια τη διαφορετική μεταχείριση οικονομικών φορέων οι οποίοι βρίσκονταν, υπό το πρίσμα του σκοπού του οικείου φορολογικού συστήματος, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

138 Συνεπώς, κατά τις προσφεύγουσες, η απαλλαγή των βελγικών λιμένων από τον φόρο εταιριών δυνάμει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR αποτελεί απλώς και μόνον εφαρμογή των γενικών κανόνων των άρθρων 1 και 2 του CIR. Οι προσφεύγουσες προβάλλουν επίσης ότι ο επίσημος σχολιασμός του CIR, στον οποίον στηρίχθηκε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, απλώς αναφέρει ότι τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται άνευ όρων από τον φόρο εταιριών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR, δύνανται, καταρχήν, να θεωρηθούν ως υποκείμενα στον φόρο εταιριών. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να συναχθεί από το σχόλιο αυτό ότι η κατάργηση του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR επιφέρει αυτοδικαίως την υπαγωγή ειδικώς των λιμένων στον φόρο εταιριών. Όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, η υπαγωγή στον φόρο νομικών προσώπων αυτή καθαυτή δεν δύναται να θεωρηθεί παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς.

139 Κατά το Βασίλειο του Βελγίου, οι φορείς που υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων χαρακτηρίζονται, αφενός, από το ότι ούτε ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ούτε διενεργούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, αφετέρου, από το ότι επιδιώκουν σκοπό ο οποίος υπερβαίνει το προσωπικό τους συμφέρον ή το συμφέρον των μετόχων τους. Όσον αφορά τις λιμενικές αρχές, ακόμη και αν αυτές ασκούν οριακά οικονομικές δραστηριότητες, το γεγονός ότι δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό και ότι η αποστολή τους είναι γενικού συμφέροντος δικαιολογούν, κατά το Βασίλειο του Βελγίου, τη μη υπαγωγή τους στον φόρο εταιριών. Κατά το Βασίλειο του Βελγίου, καθόσον η Επιτροπή δημιούργησε έναν αυτόματο σύνδεσμο μεταξύ οικονομικής δραστηριότητας και φόρου εταιριών αγνόησε την έννοια της «εταιρίας» στο βελγικό δίκαιο, έννοια η οποία χαρακτηρίζεται από την επιδίωξη κέρδους, δηλαδή προσπορισμού άμεσου ή έμμεσου οφέλους στους εταίρους της.

140 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

141 Συναφώς, πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι, αντιθέτως προς όσα προβάλλουν οι προσφεύγουσες, η Επιτροπή δεν έκρινε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι το σύστημα αναφοράς συνίστατο αποκλειστικά στον φόρο εταιριών, από το οποίο άλλα φορολογικά καθεστώτα παρέκκλιναν. Πράγματι, από τις αιτιολογικές σκέψεις 83 και 93 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει σαφώς ότι η Επιτροπή θεώρησε ότι το σύστημα αναφοράς συνίστατο, εν προκειμένω, στους γενικούς φορολογικούς κανόνες των άρθρων 1 και 2 του CIR, οι οποίοι προβλέπουν ότι οι «εταιρίες» υπόκεινται σε φόρο εταιριών, ενώ τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία δεν είναι «εταιρίες» υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων. Ωστόσο, η Επιτροπή εξέτασε κατά πόσον, σύμφωνα με τους εν λόγω γενικούς κανόνες, οι λιμένες εμπίπτουν, καταρχήν, στην έννοια της «εταιρίας» του άρθρου 2, σημείο 5, του CIR, με αποτέλεσμα το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR να πρέπει να ερμηνεύεται ως παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς υπέρ αυτών ή εάν, κατ' εφαρμογήν αυτών των γενικών κανόνων, εμπίπτουν ως εκ της φύσεώς τους στον φόρο νομικών προσώπων, με αποτέλεσμα το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR να έχει αμιγώς δηλωτικό αποτέλεσμα.

142 Επομένως, το επιχείρημα των προσφευγουσών ότι η Επιτροπή προσδιόρισε εσφαλμένα το σύστημα αναφοράς ως τον φόρο εταιριών βασίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως, και άρα πρέπει να απορριφθεί.

143 Εν συνεχεία, πρέπει να σημειωθεί ότι η προσέγγιση που υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου, κατά την οποία το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς, αντιστοιχεί στη δεύτερη παραδοχή που εξετάστηκε από την Επιτροπή, στις αιτιολογικές σκέψεις 82 έως 97 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκειμένου να καταδειχθεί η επιλεκτικότητα του επίμαχου μέτρου (βλ. σκέψεις 113 έως 116 ανωτέρω).

144 Προκειμένου να απορρίψει την εν λόγω προσέγγιση, η Επιτροπή βασίστηκε κυρίως στο στοιχείο ότι οι λιμένες αποτελούσαν καταρχήν «εταιρίες» για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος λόγω του μεγαλύτερου μέρους των επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων, οι οποίες ήταν οικονομικές. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι, ελλείψει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR, οι λιμένες θα υπέκειντο κανονικά στον φόρο εταιριών και απέρριψε την άποψη ότι, βάσει «κανονικής» εφαρμογής των άρθρων 1 και 2 του CIR, οι λιμένες θα υπέκειντο στον φόρο νομικών προσώπων και όχι στον φόρο εταιριών.

145 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η συλλογιστική αυτή ουδόλως ενέχει πλάνη εκτιμήσεως.

146 Πράγματι, το άρθρο 1 του CIR ορίζει τον φόρο εταιριών ως «φόρο επί του συνολικού εισοδήματος των ημεδαπών εταιριών», ενώ ο φόρος νομικών προσώπων ορίζεται ως «φόρος επί του εισοδήματος των βελγικών νομικών προσώπων πλην των εταιριών», χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις.

147 Το άρθρο 2, σημείο 5, του CIR, το οποίο, όπως αναγνωρίζει και η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, αποτελεί επίσης μέρος του πλαισίου αναφοράς, ορίζει, εξάλλου, τι νοείται ως «εταιρία» και «ημεδαπή εταιρία». Έτσι, ο όρος «εταιρία» ορίζεται στο άρθρο 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR ως «κάθε εταιρία, ένωση, ίδρυμα ή οργανισμός που έχει συσταθεί νομότυπα, διαθέτει νομική προσωπικότητα και ασκεί δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρεί πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα». Η «ημεδαπή εταιρία» ορίζεται στο άρθρο 2, σημείο 5, στοιχείο b, του CIR ως «κάθε εταιρία που έχει την καταστατική της έδρα, τον τόπο της κύριας εγκατάστασής της ή την έδρα της διοικήσεως ή διευθύνσεώς της στο Βέλγιο και δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του φόρου εταιριών».

148 Ερωτηθέντες επ' αυτού μέσω μέτρου οργανώσεως της διαδικασίας, καθώς και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ενδιαφερόμενοι αναγνώρισαν ότι το αποφασιστικό κριτήριο για να διαπιστωθεί εάν ένα ημεδαπό νομικό πρόσωπο πρέπει να υπόκειται σε φόρο εταιριών ή σε φόρο νομικών προσώπων είναι το κατά πόσον ο εν λόγω φορέας ασκεί «δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρεί πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα», υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR.

149 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί αν οι λιμένες ασκούν «δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα», υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR και εάν εμπίπτουν, καταρχήν, στον ορισμό της «εταιρίας» που περιλαμβάνεται στο εν λόγω άρθρο.

150 Συναφώς, όπως διευκρίνισαν οι προσφεύγουσες απαντώντας σε μέτρο οργανώσεως της διαδικασίας, με τον όρο «εκμετάλλευση κερδοσκοπικού χαρακτήρα», νοείται, σύμφωνα με το σχόλιο 179/10 των βελγικών φορολογικών αρχών, η «εκμετάλλευση οποιασδήποτε βιομηχανικής, εμπορικής ή γεωργικής επιχειρήσεως», τα κέρδη της οποίας συνιστούν εισόδημα από επάγγελμα, υποκείμενο ως εκ τούτου στον φόρο φυσικών προσώπων, εφόσον η εκμετάλλευση γινόταν από φυσικό πρόσωπο ή από εταιρία χωρίς νομική προσωπικότητα. Όσον αφορά την έκφραση «επιχειρεί πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα», αυτός καλύπτει τόσο το «επικερδές επάγγελμα», υπό την έννοια επαγγέλματος με σκοπό το κέρδος, όσο και τα επικερδή επαγγέλματα που δεν έχουν σκοπό το κέρδος, τα οποία χαρακτηρίζονται από μόνιμη επαγγελματική δραστηριότητα, η οποία περιλαμβάνει είτε αρκούντως συχνή επανάληψη βιομηχανικών, εμπορικών ή γεωργικών πράξεων ώστε να συνιστά «επάγγελμα», είτε εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το σχόλιο 182/10 του CIR, ένα νομικό πρόσωπο εφαρμόζει βιομηχανικές και εμπορικές μεθόδους όταν εργάζεται με οικονομικό στόχο, οργάνωση ή στρατηγική, και χρησιμοποιεί διαχειριστικές μεθόδους που βασίζονται κυρίως στις έννοιες του κόστους, των εσόδων και της αποδοτικότητας.

151 Ως εκ τούτου, ακόμη και αν, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου, οι έννοιες της «οικονομικής δραστηριότητας» και των «πράξεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα» δεν αλληλοεπικαλύπτονται πλήρως, γεγονός παραμένει ότι, εν προκειμένω, λαμβανομένων υπόψη των δραστηριοτήτων που προαναφέρθηκαν (βλ. σκέψη 49 ανωτέρω), οι λιμένες διενεργούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR.

152 Ωστόσο, κατά το Βασίλειο του Βελγίου, η «εταιρία» χαρακτηρίζεται κατά κύριο λόγο, σε αντίθεση προς οποιοδήποτε άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο, από τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους. Συναφώς, το Βασίλειο του Βελγίου παραπέμπει στο άρθρο 1 του βελγικού κώδικα εταιριών, το οποίο προβλέπει ότι «μια εταιρία συνιστάται με σύμβαση δυνάμει της οποίας δύο ή περισσότερα πρόσωπα συνεισφέρουν κάτι από κοινού, προκειμένου να ασκήσουν μία ή πλείονες συγκεκριμένες δραστηριότητες και με σκοπό να προσπορίσουν άμεσο ή έμμεσο περιουσιακό όφελος στους εταίρους».

153 Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί, όπως ακριβώς διαπίστωσε και η Επιτροπή, ότι από τα άρθρα 1 και 2 του CIR –τα οποία αποτελούν το σχετικό πλαίσιο αναφοράς στην υπό κρίση υπόθεση– δεν προκύπτει ότι ο σκοπός επιτεύξεως κέρδους συνιστά αποφασιστικό κριτήριο εν προκειμένω, δεδομένου ότι το άρθρο 2, σημείο 5, του CIR δεν αναφέρεται σε κερδοσκοπικό σκοπό αλλά στο να επιδίδεται ο φορέας σε «δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα».

154 Κατόπιν σχετικής ερωτήσεως μέσω μέτρου οργανώσεως της διαδικασίας, οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου αναγνώρισαν, αφενός, ότι η έννοια της εκμεταλλεύσεως ή των πράξεων «κερδοσκοπικού χαρακτήρα», των οποίων γίνεται μνεία στο άρθρο 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR, δεν συμπίπτει κατ' ανάγκην με εκείνη του «κερδοσκοπικού σκοπού». Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται εξάλλου από το σχόλιο 179/11 των βελγικών φορολογικών αρχών που ερμηνεύει τη διάταξη αυτή, και κατά το οποίο η έκφραση «επιχειρεί πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα» καλύπτει επίσης πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα που πραγματοποιούνται χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό και εξομοιώνονται με μόνιμη επαγγελματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι περιλαμβάνουν είτε αρκούντως συχνή επανάληψη βιομηχανικών, εμπορικών ή γεωργικών πράξεων ώστε να συνιστά «επάγγελμα», είτε εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων.

155 Επιπροσθέτως, από την αιτιολογική σκέψη 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι και άλλες επιχειρήσεις επανεπενδύουν τα κέρδη τους, επιδιώκουν στόχους πέραν του ατομικού τους συμφέροντος ή επηρεάζουν λόγω της δραστηριότητάς τους την οικονομία πέραν του ατομικού τους συμφέροντος, χωρίς ωστόσο να απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών για τον λόγο αυτό. Στην

υποσημείωση 83 της προσβαλλομένης αποφάσεως γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι ορισμένες διαδημοτικές συμπράξεις, οι οποίες επιτελούν επίσης αποστολές γενικού συμφέροντος και έχουν συσταθεί για λόγους δημοσίου συμφέροντος, υπήχθησαν πρόσφατα στον φόρο εταιριών στο Βέλγιο, στοιχείο το οποίο οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου επιβεβαίωσαν με τις απαντήσεις τους στα μέτρα οργανώσεως της διαδικασίας. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εκτέλεση καθηκόντων γενικού συμφέροντος, ο καταστατικός σκοπός της μη επιδιώξεως κέρδους ή το δημόσιο καθεστώς των εταίρων, δεν αποτελούν τα καθοριστικά κριτήρια στα οποία βασίζεται το επίμαχο φορολογικό καθεστώς.

156 Επομένως, αντιθέτως προς το επιχείρημα του Βασιλείου του Βελγίου, δεν προκύπτει από την ίδια την εγγενή λογική των άρθρων 1 και 2 του CIR ότι το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR στερείται νομικής σημασίας και έχει καθαρά δηλωτικό χαρακτήρα. Αντιθέτως, όπως υποστηρίζει και η Επιτροπή, από τη λογική των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι οι ημεδαπές εταιρίες που ασκούν δραστηριότητα εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει, καταρχήν, να υπόκεινται σε φόρο εταιριών. Επομένως, το άρθρο 180, σημείο 2,του CIR θεσπίζει μια άνευ όρων απαλλαγή των οικείων λιμένων από τον φόρο εταιριών, καθόσον αυτοί σαφώς διενεργούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, στοιχείο a, του CIR. Συνεπώς, το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του πλαισίου αναφοράς ή δεν προκύπτει από την ίδια την εγγενή λογική του πλαισίου αυτού, όπως διατείνονται οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου, αλλά συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω πλαίσιο.

157 Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από τα διάφορα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία παρέθεσε πειστικά η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση, καθώς και στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, όπως είναι, μεταξύ άλλων, τα επίσημα σχόλια του CIR που έχουν διατυπωθεί από τις βελγικές φορολογικές αρχές και διάφορες επίσημες τοποθετήσεις των βελγικών αρχών που έγιναν σε ανύποπτο χρόνο, βάσει των οποίων οι λιμένες θεωρούνται, καταρχήν, ότι εμπίπτουν στον ορισμό της «εταιρίας» ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 2, σημείο 5, του CIR.

158 Έτσι, πρώτον, από την αιτιολογική σκέψη 86 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι, σύμφωνα με τα επίσημα σχόλια των βελγικών φορολογικών αρχών, οι λιμένες αποτελούν δημόσιες επιχειρήσεις οι οποίες, ελλείψει της άνευ όρων απαλλαγής του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR, θα υπέκειντο στον φόρο εταιριών, σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 του CIR. Το σχόλιο 179/2, το οποίο παρατίθεται στην υποσημείωση 71 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αναφέρει, για παράδειγμα, ότι «παρότι μπορούν να θεωρηθούν, καταρχήν, φορολογούμενοι υποκείμενοι στον φόρο εταιριών, απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών, βάσει των άρθρων 180 έως 182 του CIR: 1. τα νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται “ανεπιφύλακτα” από τον φόρο εταιριών».

159 Δεύτερον, από την αιτιολογική σκέψη 86 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει επίσης ότι η ίδια η Βελγική Κυβέρνηση διατύπωσε την άποψη, ενώπιον του Συνταγματικού Δικαστηρίου του Βελγίου, ότι οι λιμένες, μεταξύ άλλων εταιριών και νομικών προσώπων που μνημονεύονται στο άρθρο 180 και στο άρθρο 220, σημείο 2, του CIR, είναι όντως νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2 του CIR. Επιπροσθέτως, ενώπιον της Βουλής των Αντιπροσώπων του Βελγίου, ο Αντιπρόεδρος της Κυβέρνησης και Υπουργός Οικονομικών και Εξωτερικού Εμπορίου ανέφερε επίσης ότι οι λιμένες είναι δημόσιες επιχειρήσεις οι οποίες, ελλείψει της άνευ όρων απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 180 του CIR, θα υπέκειντο στον φόρο εταιριών κατ’ εφαρμογήν των άρθρων 1, 2 και 179 του CIR.

160 Τρίτον, από τον νόμο που ψηφίστηκε από το Βελγικό Ομοσπονδιακό Κοινοβούλιο στις 29 Μαΐου 2018 –«νόμος περί καθορισμού των προϋποθέσεων υπαγωγής των λιμενικών επιχειρήσεων στον φόρο εταιριών» (*Moniteur Belge* της 11ης Ιουνίου 2018, σ. 48409)– προκύπτει ότι, προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση προς την προσβαλλόμενη απόφαση και να καταργηθεί η άνευ όρων απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών, την οποία η Επιτροπή χαρακτήρισε κρατική ενίσχυση, το άρθρο 2 του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι «το άρθρο 180, παράγραφος 1, σημείο 2, του CIR καταργείται». Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως ακριβώς προέβαλε και η Επιτροπή κατά την επ’

ακροατηρίου συζήτηση ότι, κατά τον Βέλγο νομοθέτη, η απλή κατάργηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR απαλλαγής αρκεί για την υπαγωγή των λιμένων στον φόρο εταιριών, κάτι που συνεπάγεται ότι, ελλείψει της εν λόγω απαλλαγής, οι λιμένες θα υπέκειντο, ως εκ της φύσεώς τους ή αυτοδικαίως, στον φόρο εταιριών.

161 Τέταρτον, τόσο από το γράμμα όσο και από τη λογική των άρθρων 180 έως 182 του CIR προκύπτει ότι το άρθρο 180 προβλέπει μια άνευ όρων παρέκκλιση από τον φόρο εταιριών, καθόσον, εν αντιθέσει προς τα άρθρα 181 και 182, δεν εξαρτά τη μη υπαγωγή των φορέων που μνημονεύονται στα εν λόγω άρθρα στον φόρο εταιριών από καμία άλλη προϋπόθεση. Πράγματι, αφενός, το άρθρο 181 του CIR προβλέπει ότι «δεν υπόκεινται στον [φόρο εταιριών], οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», και τα οποία ασκούν ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος απαριθμούμενες στο εν λόγω άρθρο, όπως η παροχή αρωγής σε οικογένειες ή η παροχή εκπαιδεύσεως. Αφετέρου, το άρθρο 182 του CIR προβλέπει ότι «στην περίπτωση των ενώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και των λοιπών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν θεωρούνται δραστηριότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα: 1) μεμονωμένες πράξεις ή πράξεις εξαιρετικού χαρακτήρα· 2) πράξεις οι οποίες συνίστανται στην επένδυση κεφαλαίων που συγκεντρώθηκαν στο πλαίσιο του καταστατικού τους σκοπού· 3) πράξεις που συνιστούν δραστηριότητα η οποία παρεμπιπτόντως και μόνον περιλαμβάνει βιομηχανικές, εμπορικές ή γεωργικές πράξεις ή η οποία δεν εφαρμόζει βιομηχανικές ή εμπορικές μεθόδους». Το άρθρο 180 του CIR, αντιθέτως, απλώς προβλέπει ότι «δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών» οι φορείς που απαριθμούνται σε αυτό, χωρίς να τίθεται άλλη προϋπόθεση συνδεόμενη με την έλλειψη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή τον παρεπόμενο χαρακτήρα των κερδοσκοπικών πράξεων που επιχειρούνται από τους εν λόγω φορείς.

162 Η λογική αυτή αντανακλάται επίσης στο άρθρο 220 του CIR, το οποίο προβλέπει ότι «υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων: 1) το κράτος, οι κοινότητες, οι περιφέρειες, οι επαρχίες, οι οικισμοί, οι ενώσεις δήμων, οι δήμοι, τα δημόσια κέντρα πρόνοιας, [...] καθώς και οι δημόσιοι πολιτιστικοί οργανισμοί, οι ζώνες διασώσεως, οι αστυνομικές ζώνες, τα πόλντερ και οι περιφερειακές αρχές υδρεύσεως· 2) τα νομικά πρόσωπα τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 180, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών· 3) τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους, την κύρια εγκατάστασή τους ή την έδρα διοικήσεως ή διευθύνσεώς τους στο Βέλγιο, και τα οποία δεν ασκούν δραστηριότητες ή δεν επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών σύμφωνα με τα άρθρα 181 και 182». Πράγματι, δεδομένου ότι οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα στερούσε το άρθρο 220, σημείο 2, του CIR, από κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα και θα προσέδιδε στη διάταξη αυτή, ακριβώς όπως και στο άρθρο 180 του CIR, αποκλειστικώς δηλωτικό χαρακτήρα, και από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, ελλείψει της προβλεπόμενης στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR, απαλλαγής οι λιμένες θα υπέκειντο, καταρχήν, στον φόρο εταιριών, εκτός εάν ήταν σε θέση να αποδείξουν ότι δεν ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή ότι δεν επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ότι πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 181 και 182 του CIR.

163 Επομένως, κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή ορθώς έκρινε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι το πλαίσιο αναφοράς προκειμένου να εξετασθεί η επιλεκτικότητα του μέτρου συνίστατο, εν προκειμένω, στα άρθρα 1 και 2 του CIR, και ότι άρθρο 180, σημείο 2, του CIR συνιστούσε παρέκκλιση από τα πλαίσιο αυτό, στο μέτρο που η τελευταία αυτή διάταξη απαλλάσσει άνευ όρων τους λιμένες από τον φόρο εταιριών, ακόμη και στην περίπτωση που ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, a, του CIR.

164 Κατά συνέπεια, η πρώτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

– Επί της αιτιάσεως περί ελλείψεως συγκρισιμότητας μεταξύ των λιμένων και των φορέων που υπόκεινται στον φόρο εταιριών

165 Οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι οι λιμενικές αρχές δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με άλλους φορείς οι οποίοι υπόκεινται στον φόρο εταιριών, σε αντίθεση με τη διαπίστωση της Επιτροπής στην αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Κατ' αυτές, οι εν λόγω αρχές υπόκεινται σε διαφορετικό νομικό και πραγματικό καθεστώς από εκείνο άλλων φορέων και αποτελούν προέκταση των δημοσίων αρχών, είναι δε επιφορτισμένες με την εκτέλεση καθηκόντων δημοσίου δικαίου. Εξάλλου, οι λιμενικές αρχές δεν μπορούν να χρησιμοποιούν ελεύθερα τους πόρους που έχουν στη διάθεσή τους για να βελτιστοποιήσουν τις δραστηριότητές τους, κάτι το οποίο δύνανται καταρχήν να κάνουν άλλοι φορείς υποκείμενοι στον φόρο εταιριών, όπως οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οσάκις επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

166 Κατά τις προσφεύγουσες, αυτό που χαρακτηρίζει τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων είναι, αφενός, το ότι δεν ασκούν εκμετάλλευση ούτε επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή, αφετέρου, το ότι επιδιώκουν σκοπό που υπερβαίνει το ατομικό τους συμφέρον ή το συμφέρον των μετόχων τους. Αντιθέτως προς τα επιχειρήματα της Επιτροπής, η νομική μορφή των λιμένων δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο ενώ η έλλειψη κερδοσκοπικού σκοπού αποτελεί σημαντικό στοιχείο για τη διάκριση μεταξύ φόρου εταιριών και φόρου νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα, οι κοινωφελείς εταιρίες που δεν αποσκοπούν στη διανομή κερδών θα μπορούσαν να υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων.

167 Επιπροσθέτως, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι δεν εφαρμόζουν βιομηχανικές και εμπορικές μεθόδους για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους, υπό την έννοια του άρθρου 182, σημείο 3, του CIR. Συναφώς, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, πρώτον, η πλειονότητα των εσόδων των λιμένων δεν καθορίζεται από τις αρχές της προσφοράς και της ζήτησης, δεύτερον, ότι τα τέλη τους έχουν χαρακτήρα αντιτίμου και, καταρχήν, αποσκοπούν αποκλειστικώς στο να καλύψουν το κόστος ορισμένων παροχών, χωρίς να επιδιώκουν μεγιστοποίηση του κέρδους, τρίτον, ότι δεν επιλέγουν τον λιμένα που οφείλουν να διαχειριστούν ούτε δύνανται να περιορίσουν τις υπηρεσίες τους στους πλέον κερδοφόρους χρήστες, τέταρτον, ότι το εισόδημά τους δεν χρησιμοποιείται κατ' ανάγκη για την αύξηση της αποδοτικότητας ή των επιδόσεών τους, πέμπτον, ότι οι επενδύσεις τους υπηρετούν μακροπρόθεσμες μακροοικονομικές προοπτικές και όχι αποκλειστικώς βραχυπρόθεσμες ή μεσοπρόθεσμες οικονομικές αποδόσεις, και έκτον, ότι είναι αποκλειστικώς αρμόδιες να ασκούν μη μεταβιβάσιμες λιμενικές διοικητικές εξουσίες. Επομένως, η έλλειψη κερδοσκοπικού σκοπού, σε συνδυασμό με τη μη χρήση βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων, δικαιολογεί, κατά τις προσφεύγουσες, την υπαγωγή των λιμένων στον φόρο νομικών προσώπων και όχι στον φόρο εταιριών.

168 Το Βασίλειο του Βελγίου προβάλλει επίσης, βασιζόμενο στην απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550), ότι οι λιμένες δεν βρίσκονται, υπό το πρίσμα των σκοπών που είναι συμφυείς με το σύστημα του φόρου εταιριών, σε πραγματική και νομική κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των κερδοσκοπικών εταιριών οι οποίες υπόκεινται στον εν λόγω φόρο. Συναφώς, σημειώνει ότι το διάταγμα περί πολιτικής και διαχειρίσεως των θαλάσσιων λιμένων της 2ας Μαρτίου 1999 ουδόλως προβλέπει ότι οι λιμένες οφείλουν να επιδιώκουν την αποκόμιση κέρδους.

169 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

170 Συναφώς, θα πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, για τον χαρακτηρισμό ενός εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος και να αποδείξει, σε δεύτερο στάδιο, ότι το εν λόγω φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω κοινό καθεστώς, καθόσον διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι, ενόψει του σκοπού που επιδιώκει το εν λόγω κοινό σύστημα, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (αποφάσεις της

8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49, της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36).

171 Επομένως, είναι αναγκαίο να καθοριστεί αν μια φορολογική απαλλαγή, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR, ενδέχεται να ευνοήσει ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το κοινό φορολογικό σύστημα.

172 Συναφώς, η Επιτροπή έκρινε, στις αιτιολογικές σκέψεις 97 και 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, ανεξαρτήτως της επιλογής του συστήματος αναφοράς (φόρος εταιριών ή φόρος εισοδήματος ημεδαπών νομικών προσώπων εν γένει), ο σκοπός του φόρου εισοδήματος ήταν να φορολογήσει το εισόδημα, βάσει του οποίου όλες οι επιχειρήσεις, όσον αφορά τα κέρδη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, βρίσκονταν στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση.

173 Κατά το Βασίλειο του Βελγίου, αντιθέτως, οι λιμένες δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνη των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών, δεδομένου ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, του CIR, έχουν ορισμένα ειδικά χαρακτηριστικά, όπως η έλλειψη κερδοσκοπικού σκοπού των δραστηριοτήτων τους, το καθεστώς λειτουργίας τους, η νομική τους μορφή ή ακόμη η έλλειψη ανταγωνισμού με τον ιδιωτικό τομέα, στοιχεία που τις διαφοροποιούν από τις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο εταιριών.

174 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, αντιθέτως προς όσα προβάλλει η Επιτροπή, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι λιμένες πρέπει οπωσδήποτε να εμφανίζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με εκείνα των συνεταιρισμών που εξετάστηκαν στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550), όπως η αρχή της υπεροχής του ατόμου ή ο κανόνας «της μίας ψήφου κατ' άτομο», ούτως ώστε να καταστεί δυνατή η διάκρισή τους από τις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο εταιριών εν προκειμένω.

175 Πράγματι, κατά τη νομολογία, στην Επιτροπή απόκειται να αποδείξει τον a priori επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου (πρβλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-279/08 P, EU:C:2011:551, σκέψη 62), όπερ συνεπάγεται ότι στην παρούσα υπόθεση πρέπει να διερευνηθεί εάν, παρά ορισμένα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά εγγενή στους λιμένες, αυτοί βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις εταιρίες που υπόκεινται στον φόρο εταιριών, υπό το πρίσμα των σκοπών του πλαισίου αναφοράς.

176 Θα πρέπει, ωστόσο, να διευκρινιστεί ότι, προς τον σκοπό αυτόν, το κριτήριο διακρίσεως που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας της καταστάσεως των λιμένων και των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών πρέπει να βασίζεται σε χαρακτηριστικά συναφή και συνεπή με τους σκοπούς του πλαισίου αναφοράς (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 52 έως 56).

177 Πλην όμως, στην προκειμένη περίπτωση, κανένα από τα χαρακτηριστικά των λιμένων τα οποία επικαλούνται οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου –ακόμη και αν θεωρηθούν αποδεδειγμένα – δεν είναι συναφές και συνεπές με τον σκοπό του φόρου εισοδήματος, ο οποίος, όπως δηλώνει και ο τίτλος του, συνίσταται στη φορολόγηση του εισοδήματος των ημεδαπών νομικών προσώπων και, ιδίως όσον αφορά την περίπτωση των «εταιριών» που ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στη φορολόγηση των κερδών που αυτές αποκομίζουν από τις εν λόγω δραστηριότητες.

178 Πράγματι, πρώτον, όσον αφορά το γεγονός ότι οι λιμένες δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό και επανεπενδύουν όλα τα κέρδη τους στη λιμενική υποδομή προκειμένου να εκπληρώσουν τα καθήκοντά γενικού συμφέροντος που τους έχουν ανατεθεί, όπως προβάλλεται, θα πρέπει να

υπομνησθεί, όπως σημείωσε και η Επιτροπή, ότι οι σκοποί γενικού συμφέροντος των οποίων γίνεται επίκληση στη συγκεκριμένη περίπτωση σχετίζονται με τις οικονομικές δραστηριότητες των λιμένων και όχι με τις μη οικονομικές τους δραστηριότητες γενικού συμφέροντος (βλ. σκέψη 53 ανωτέρω). Οι σκοποί αυτοί συνίστανται, κατ' ουσίαν, στην προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως και της απασχολήσεως των προσφευγουσών και της Περιφέρειας της Φλάνδρας. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί, όπως διαπίστωσε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι κι άλλες επιχειρήσεις επανεπενδύουν τα κέρδη τους, επιδιώκουν σκοπούς που υπερβαίνουν το ατομικό τους συμφέρον ή έχουν συνέπειες για την οικονομία που υπερβαίνουν το ατομικό τους συμφέρον χωρίς ωστόσο να απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών για τους λόγους αυτούς, στοιχείο που δεν αμφισβητούν ούτε οι προσφεύγουσες ούτε το Βασίλειο του Βελγίου.

179 Κατά συνέπεια, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η έλλειψη κερδοσκοπικού σκοπού αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό των λιμένων και ότι κάποιο κριτήριο διακρίσεως βασιζόμενο στο χαρακτηριστικό αυτό θα μπορούσε, σε συνδυασμό με άλλους παράγοντες όπως αυτοί που μνημονεύονται στο άρθρο 182 του CIR, να χρησιμοποιηθεί για να καθοριστεί εάν ένα ημεδαπό νομικό πρόσωπο πρέπει να υπόκειται στον φόρο εταιριών ή στον φόρο νομικών προσώπων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, για την εκτίμηση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων των λιμένων και των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών, το εν λόγω κριτήριο δεν είναι αφ' αυτού συναφές και συνεπές με τον σκοπό της φορολογήσεως εισοδήματος που επιδιώκεται με το επίμαχο σύστημα.

180 Συναφώς, ούτε οι προσφεύγουσες ούτε το Βασίλειο του Βελγίου δύνανται να επικαλεστούν λυσιτελώς την απόφαση του εφετείου Βρυξελλών της 21ης Ιουνίου 2006 – Oxfam Magasins du monde, της οποίας έγινε μνεία τόσο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση όσο και με τις γραπτές παρατηρήσεις του Βασιλείου του Βελγίου. Πράγματι, στην υπόθεση αυτή, το εφετείο Βρυξελλών έκρινε ότι η ASBL Oxfam έπρεπε να υπαχθεί στον φόρο νομικών προσώπων, δεδομένου ότι οι πωλήσεις προϊόντων δίκαιου εμπορίου σε εμποροπανηγύρεις ή αγορές δεν συνιστούσαν δραστηριότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθόσον δεν αποσκοπούσαν στην εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων, υπό την έννοια του άρθρου 182, σημείο 3, του CIR.

181 Το άρθρο 182, σημείο 3, του CIR προβλέπει ότι «στην περίπτωση των ενώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και των λοιπών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν θεωρούνται δραστηριότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα: [...] 3) πράξεις που συνιστούν δραστηριότητα η οποία παρεμπιπτόντως και μόνον περιλαμβάνει βιομηχανικές, εμπορικές ή γεωργικές πράξεις ή οι οποίες δεν εφαρμόζουν βιομηχανικές ή εμπορικές μεθόδους». Το άρθρο αυτό προβλέπει, συνεπώς, δύο διακριτές περιπτώσεις, στις οποίες οι δραστηριότητες των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τεκμαίρεται ότι δεν συνιστούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, του CIR, δηλαδή, αφενός, άσκηση βιομηχανικών, εμπορικών ή γεωργικών δραστηριοτήτων σε παρεπόμενη βάση και, αφετέρου, μη εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων. Όπως ορθώς προέβαλε και η Επιτροπή, η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του εφετείου Βρυξελλών της 21ης Ιουνίου 2006 – Oxfam Magasins du monde αφορούσε αποκλειστικώς τη δεύτερη περίπτωση, ήτοι την εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων από την ένωση.

182 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το σχόλιο 182/10 του CIR, ένα νομικό πρόσωπο εφαρμόζει βιομηχανικές και εμπορικές μεθόδους όταν εργάζεται με οικονομικό στόχο, οργάνωση ή στρατηγική και χρησιμοποιεί διαχειριστικές μεθόδους που βασίζονται κυρίως στις έννοιες του κόστους, των εσόδων και της αποδοτικότητας.

183 Πλην όμως, όσον αφορά τις προσφεύγουσες, όπως σημείωσε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι αυτές δεν εφαρμόζουν βιομηχανικές ή εμπορικές μεθόδους, υπό την έννοια του άρθρου 182, σημείο 3, του CIR, όπως η Oxfam στην υπόθεση που μνημονεύθηκε στη σκέψη 180 ανωτέρω. Πράγματι, όπως υπενθύμισε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι λιμένες καταρτίζουν επιχειρηματικό σχέδιο, έχουν διαρθρωμένη επιχειρηματική πολιτική, ενώ διαθέτουν και υπηρεσία προσωπικού. Ακόμη και αν υποτεθεί, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, ότι τα τέλη που εισπράττουν προορίζονται μόνο για την κάλυψη των

δαπανών παροχής ορισμένων υπηρεσιών, χωρίς να προβλέπεται κανένα περιθώριο κέρδους, από τις διατάξεις του διατάγματος περί πολιτικής και διαχειρίσεως των θαλασσίων λιμένων της 2ας Μαρτίου 1999, το οποίο μνημονεύει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 46 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι οι δραστηριότητές τους σαφώς περιλαμβάνουν την εφαρμογή βιομηχανικών ή εμπορικών μεθόδων. Τέλος, δεν προκύπτει ούτε ότι οι δραστηριότητές τους περιλαμβάνουν σε παρεπόμενη βάση και μόνον βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες, υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με αποτέλεσμα να μην εμπίπτουν ούτε στην πρώτη περίπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 182, σημείο 3, του CIR.

184 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι λιμένες δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό, η απαλλαγή της οποίας αυτοί τυγχάνουν στην προκειμένη περίπτωση δεν θεμελιώνεται στο άρθρο 182, σημείο 3, του CIR, αλλά στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο της δικογραφίας ότι έχει πραγματοποιηθεί για τους λιμένες συγκεκριμένη αξιολόγηση των προϋποθέσεων του άρθρου 182, σημείο 3, του CIR από τον Βέλγο νομοθέτη. Αντιθέτως, από τις σκέψεις 156 έως 163 ανωτέρω προκύπτει ότι, ελλείψει της εν λόγω απαλλαγής, οι λιμένες θα υπέκειντο κανονικά στον φόρο εταιριών, κατ' εφαρμογήν των κριτηρίων των άρθρων 1 και 2 του CIR.

185 Δεύτερον, όσον αφορά το κριτήριο διακρίσεως με βάση τη μορφή ή το νομικό καθεστώς των λιμένων, θα πρέπει να σημειωθεί, αφενός, ότι, σύμφωνα με το σχόλιο 179/16 των βελγικών φορολογικών αρχών, του οποίου γίνεται μνεία στην αιτιολογική σκέψη 86 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η πλειονότητα των βελγικών λιμένων θα έπρεπε, βάσει της νομικής μορφής τους (ΑΕ, ΕΠΕ ή αυτόνομη δημοτική επιχείρηση), να υπόκειται επίσης καταρχήν στον φόρο εταιριών, δεδομένου ότι, κατά κανόνα, είτε ασκούν ορισμένη βιομηχανική ή εμπορική εκμετάλλευση είτε επικερδή επαγγελματική δραστηριότητα, ή αμφότερα ταυτοχρόνως, και ότι όλα τα οφέλη και τα κέρδη που αποκομίζουν πρέπει να θεωρείται ότι προκύπτουν από την εν λόγω δραστηριότητα. Αφετέρου, από την αιτιολογική σκέψη 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει –χωρίς αυτό να έχει αμφισβητηθεί από τους διαδίκους– ότι οι φορείς οι οποίοι δεν είναι δημόσιες αρχές (όπως οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) μπορούν να υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων, με αποτέλεσμα να μην αποτελεί αποφασιστικό κριτήριο, υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας, ούτε το ότι οι φορείς αυτοί ανήκουν στη δημόσια σφαίρα. Επιπροσθέτως, παρά τον μη κερδοσκοπικό καταστατικό σκοπό τους, οι εν λόγω ενώσεις μπορούν να υπόκεινται στον φόρο εταιριών κατ' εφαρμογήν των γενικών κριτηρίων εάν ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

186 Επιπλέον, επισημαίνεται ως προς το θέμα αυτό, ακριβώς όπως αναφέρει και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 98 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, κατά τη νομολογία, φορολογική απαλλαγή χορηγούμενη βάσει της νομικής μορφής της επιχειρήσεως και των τομέων στους οποίους η επιχείρηση αυτή ασκεί τις δραστηριότητές της, η οποία απορρέει από την πρόθεση του νομοθέτη να ευνοήσει οργανισμούς που θεωρεί ότι αξίζουν τέτοια κοινωνική ενίσχυση, θεωρείται, κατά κανόνα, επιλεκτική (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψεις 136 έως 138).

187 Τρίτον, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε το επιχείρημα του Βασιλείου του Βελγίου, το οποίο προβλήθηκε για πρώτη φορά στο πλαίσιο μέτρου οργανώσεως της διαδικασίας, και κατά το οποίο ο Βέλγος νομοθέτης θα μπορούσε, λαμβανομένου υπόψη του κανονιστικού πλαισίου που διέπει τους λιμένες στις διάφορες περιφέρειες της χώρας, να θεωρήσει ευλόγως ότι οι λιμένες, βάσει των κανόνων τους, δεν ασκούσαν εκμετάλλευση ούτε επιχειρούσαν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανταγωνίζονται τον ιδιωτικό τομέα, κάτι που θα δικαιολογούσε την υπαγωγή τους, στο σύνολό τους, στον φόρο νομικών προσώπων.

188 Πράγματι, από το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε η Επιτροπή κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, καθώς και ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκύπτει ότι, ελλείψει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR, οι λιμένες θα υπέκειντο, κανονικά, στον φόρο εταιριών (βλ. σκέψεις 156 έως 163 ανωτέρω). Επομένως, καθόσον ασκούν δραστηριότητα εκμεταλλεύσεως ή διενεργούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, του CIR, οι

λιμένες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με εκείνη των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών όσον αφορά τα κέρδη που αποκομίζουν από τις εν λόγω δραστηριότητες, και η απαλλαγή που τους χορηγείται δυνάμει του άρθρου 180, σημείο 2, του CIR συνιστά διαφορετική μεταχείριση η οποία, κατ' ουσίαν, δύναται να χαρακτηριστεί ως διάκριση (βλ. τη νομολογία η οποία παρατέθηκε στη σκέψη 126 ανωτέρω).

189 Ωστόσο, το Βασίλειο του Βελγίου βασίζεται στην απόφαση 151/2016 του βελγικού Συνταγματικού Δικαστηρίου της 1ης Δεκεμβρίου 2016, η οποία αναγνωρίζει τη νομιμότητα της επιλογής του νομοθέτη να συνεχίσει να υποβάλλει τους λιμένες οι οποίοι μνημονεύονται στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR στον φόρο νομικών προσώπων. Στην απόφαση αυτή, το Συνταγματικό Δικαστήριο, στο οποίο είχαν προσφύγει οι διαδημοτικές συμπράξεις που είχαν προσφάτως υπαχθεί στον φόρο εταιριών, έκρινε τα ακόλουθα:

«Αντιθέτως προς τις διαδημοτικές συμπράξεις και τις άλλες δομές συνεργασίας και τις κοινοπραξίες οι οποίες δύνανται να καλύψουν ένα ευρύτατο πεδίο δραστηριοτήτων που ενδέχεται να ανταγωνίζεται τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, οι συγκεκριμένοι δημόσιοι οικονομικοί φορείς που μνημονεύονται στο άρθρο 180, σημεία 2 έως 13 του CIR ασκούν δραστηριότητα η οποία δεν ανταγωνίζεται ιδιωτικές επιχειρήσεις ή η οποία υπηρετεί ειδικό δημόσιο συμφέρον. Συνεπώς, ο νομοθέτης ορθώς έκρινε ότι οι εν λόγω φορείς πρέπει να υπόκεινται σε ειδική φορολογική μεταχείριση. Η διακριτική μεταχείριση δεν στερείται εύλογης αιτιολογήσεως.»

190 Εντούτοις, όπως επισήμανε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 102 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η απόφαση 151/2016 του βελγικού Συνταγματικού Δικαστηρίου, της 1ης Δεκεμβρίου 2016, δεν αφορά την απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών υπό το πρίσμα της νομοθεσίας περί κρατικών ενισχύσεων, αλλά τη νομική αξιολόγηση της υπαγωγής των διαδημοτικών συμπράξεων, των δομών συνεργασίας και των κοινοπραξιών στον φόρο εταιριών, υπό το πρίσμα των αρχών της ισότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Πάντως, η απουσία διακρίσεων βάσει του εθνικού δικαίου δεν προδικάζει κατ' ανάγκην την απουσία επιλεκτικότητας, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, της ΣΛΕΕ.

191 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το τελικό επιχείρημα του Βασιλείου του Βελγίου (βλ. σκέψη 187 ανωτέρω) γινόταν δεκτό, αυτό θα σήμαινε ότι το βελγικό φορολογικό σύστημα είναι σχεδιασμένο κατά τρόπο ώστε ο νομοθέτης να δύναται, βάσει διακριτικής ευχέρειας, να θεωρεί ότι ορισμένοι φορείς δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών, μολονότι καταρχήν είναι «εταιρίες» που ασκούν δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ή επιχειρούν πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 5, του CIR. Ωστόσο, κατά τη νομολογία, αν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια ώστε να καθορίζουν τους δικαιούχους και τις προϋποθέσεις του χορηγουμένου μέτρου βάσει κριτηρίων που είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως ή της ελλείψεως ανταγωνισμού με τον ιδιωτικό τομέα, τότε η άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

192 Συνεπώς, προκύπτει ότι η Επιτροπή ορθώς διαπίστωσε στις αιτιολογικές σκέψεις 97 έως 99 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι το επίμαχο μέτρο είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, καθόσον συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς που αποτελείται από τα άρθρα 1 και 2 του CIR και, ως εκ τούτου, εισάγει διάκριση μεταξύ των λιμένων και των εταιριών που υπόκεινται στον φόρο εταιριών, μολονότι, υπό το πρίσμα του σκοπού του πλαισίου αναφοράς, αυτοί βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

Επί της επιλεκτικότητας του μέτρου, στην περίπτωση που το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν συνιστά τυπικώς παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς

193 Επικουρικώς, πρέπει να εξεταστεί η δεύτερη παραδοχή που ανέλυσε η Επιτροπή στην προσβαλλομένη απόφαση προκειμένου να εξακριβώσει την επιλεκτικότητα του επίμαχου μέτρου. Σύμφωνα με την παραδοχή αυτή, τα άρθρα 1 και 2 του CIR αποτελούν τη νομική βάση της μη καταβολής του φόρου εταιριών από τους λιμένες, υπό την έννοια ότι το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν αποτελεί τυπικώς παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς (βλ. σκέψεις 115 και 116 ανωτέρω).

194 Συναφώς, ακόμη και αν υποτεθεί, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου, ότι το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς, υπό την έννοια ότι ο φόρος νομικών προσώπων αποτελεί το σχετικό πλαίσιο αναφοράς για φορείς όπως οι προσφεύγουσες, θα πρέπει να σημειωθεί, όπως εξάλλου διαπίστωσε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 90 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το ίδιο το σύστημα φορολογίας εισοδήματος του Βελγίου είναι επιλεκτικό, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να ευνοούνται «ορισμένες επιχειρήσεις», δηλαδή οι λιμένες, παρόλο που αυτοί βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο εταιριών όσον αφορά τη φορολόγηση των κερδών που αποκομίζουν από τις οικονομικές δραστηριότητές τους (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 101 έως 107, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 76 έως 79).

195 Υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία, δεν είναι πάντοτε αναγκαίο ένα μέτρο να παρεκκλίνει από ορισμένο κοινό φορολογικό σύστημα προκειμένου να θεμελιωθεί η επιλεκτικότητά του, ακόμη και αν αυτό αποτελεί, καταρχήν, σημαντικό κριτήριο για τη σχετική εκτίμηση (βλ. τη νομολογία που παρατέθηκε στις σκέψεις 132 έως 134 ανωτέρω).

196 Κατά πάγια νομολογία, ωστόσο, το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή ενός μέτρου δύνανται να επωφεληθούν από αυτό δεν είναι αφ' εαυτού ικανό να προσδώσει στο επίμαχο μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα (αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 24).

197 Για τον λόγο αυτό, όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί συγκεκριμένο μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από ορισμένο κοινό φορολογικό σύστημα, τα κριτήρια που συνιστούν τη βάση επιβολής του φόρου στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος πρέπει, προκειμένου να δύναται να αναγνωριστεί ότι παρέχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα, να χαρακτηρίζουν, ως εκ της φύσεώς τους, τις δικαιούχους επιχειρήσεις ως προνομιούχο κατηγορία βάσει ιδιαίτερων γνωρισμάτων τους, καθιστώντας έτσι δυνατό τον χαρακτηρισμό ενός τέτοιου συστήματος ως καθεστώτος το οποίο ευνοεί «ορισμένες» επιχειρήσεις ή «ορισμένα» προϊόντα, υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και του Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).

198 Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως σημείωσε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν παρεκκλίνει από το πλαίσιο αναφοράς που αποτελείται από τα άρθρα 1 και 2 του CIR, η εν λόγω διάταξη προσδιορίζει ονομαστικώς ορισμένους φορείς, μεταξύ των οποίων τους λιμένες, και τους απαλλάσσει άνευ όρων από τον φόρο εταιριών, ακόμη και αν, όσον αφορά τα κέρδη από «οικονομικές δραστηριότητες», βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με άλλες επιχειρήσεις (ημεδαπά νομικά πρόσωπα) οι οποίες υπόκεινται στον φόρο εταιριών. Επομένως, οι λιμένες ορίζονται ως προνομιούχο κατηγορία δυνάμει των εν λόγω διατάξεων, λόγω τόσο των ίδιων χαρακτηριστικών τους, όσο και του τομέα δραστηριότητας στον οποίο ανήκουν.

199 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή ορθώς έκρινε, στις αιτιολογικές σκέψεις 90 και 91 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, ακόμη και αν τα άρθρα 1 και 2 αποτελούσαν τη νομική βάση της μη υπαγωγής των λιμένων στον φόρο εταιριών, αυτή η μη υπαγωγή θα αποτελούσε εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μέτρο όσον αφορά τις οικονομικές δραστηριότητές τους.

200 Πρέπει επίσης να διερευνηθεί εάν, σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 130 ανωτέρω, το επίμαχο μέτρο, καίτοι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό, και ανεξαρτήτως του πλαισίου αναφοράς που θα χρησιμοποιηθεί σχετικώς, δύναται παρά ταύτα να δικαιολογηθεί βάσει της φύσεως ή της λογικής του φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες και το Βασίλειο του Βελγίου.

Επί της αιτιάσεως που αφορά τη δικαιολόγηση βάσει της φύσεως ή της λογικής του φορολογικού συστήματος

201 Στο πλαίσιο του τρίτου λόγου ακυρώσεως, οι προσφεύγουσες προβάλλουν, επικουρικώς, ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η υπαγωγή των λιμενικών αρχών στον φόρο νομικών προσώπων συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, αυτή δύναται να δικαιολογηθεί βάσει της φύσεως και της οικονομίας του βελγικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος.

202 Οι προσφεύγουσες επισημαίνουν ότι από τη συνοχή του βελγικού φορολογικού συστήματος ως συνόλου προκύπτει ότι οι δημόσιες αρχές δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών, ο οποίος αποτελεί φόρο επί των κερδών. Τα νομικά πρόσωπα που μνημονεύονται στο άρθρο 180 του CIR, συμπεριλαμβανομένων των βελγικών λιμένων, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών, καθόσον δεν έχουν κερδοσκοπικό σκοπό και αποτελούν την προέκταση της κρατικής εξουσίας. Επιπροσθέτως, οι λιμενικές αρχές δεν ενεργούν, όπως προβάλλουν οι προσφεύγουσες, με γνώμονα τη μεγιστοποίηση του κέρδους, αλλά οφείλουν να επανεπενδύουν τυχόν πλεονάσματα στις δημόσιες υποδομές. Ως εκ τούτου, κατά τις προσφεύγουσες, είναι απολύτως εύλογο οι λιμενικές αρχές να υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων και όχι στον φόρο εταιριών.

203 Τέλος, κατά τις προσφεύγουσες, η υπαγωγή των λιμενικών αρχών στον φόρο εταιριών θα είχε τιμωρητικό αποτέλεσμα και θα εισήγε δυσμενή διάκριση, καθώς θα οδηγούσε σε δυσανάλογη αύξηση της φορολογικής επιβαρύνσεως για τις λιμενικές αρχές. Ειδικότερα, ως αποτέλεσμα της υπαγωγής τους στον φόρο εταιριών, οι λιμένες θα μπορούσαν να εκπέσουν μόνον τις δαπάνες που συνδέονται εγγενώς με την κοινωφελή δραστηριότητα και οι οποίες προορίζονται για την απόκτηση ή τη διατήρηση φορολογητέου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι λιμένες για λόγους γενικού συμφέροντος δεν θα εξέπιπταν σύμφωνα με το άρθρο 49 του CIR και θα έπρεπε να προστίθενται στο λογιστικό κέρδος ως «μη επιλέξιμες δαπάνες». Επιπλέον, θα ελλόχευε ο κίνδυνος οι εν λόγω δαπάνες να φορολογηθούν ως «ασυνήθη ή χαριστικά πλεονεκτήματα», υπό την έννοια του άρθρου 26 του CIR. Κατά συνέπεια, η υπαγωγή των λιμενικών αρχών στον φόρο εταιριών θα οδηγούσε σε διακριτική μεταχείριση, δεδομένου ότι θα επιβαλλόταν όμοια μεταχείριση φορέων που βρίσκονται σε διαφορετική κατάσταση.

204 Το Βασίλειο του Βελγίου υπογραμμίζει, επίσης, ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR θεσπίζει παρέκκλιση για τις βελγικές λιμενικές αρχές, κάτι που αμφισβητεί εντόνως, η παρέκκλιση αυτή θα μπορούσε να δικαιολογηθεί λόγω της φύσεως και της γενικής οικονομίας του βελγικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος. Η λογική του βελγικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος βασίζεται, κατά το Βασίλειο του Βελγίου, σε μια διάκριση μεταξύ των εμπορικών επιχειρήσεων με κερδοσκοπικό σκοπό και των φορέων που ενεργούν προς το γενικό, δημόσιο συμφέρον. Η μη υπαγωγή στον φόρο εταιριών των λιμενικών αρχών, οι οποίες αποτελούν οργανισμούς δημοσίου δικαίου επιφορτισμένους με καθήκοντα δημοσίου συμφέροντος που προηγουμένως ήταν ανατεθειμένα στις τοπικές αρχές, αποτελεί απλή εφαρμογή της αρχής αυτής.

205 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

206 Συναφώς, επισημαίνεται ότι τα επιχειρήματα που προβάλλει το Βασίλειο του Βελγίου στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτιάσεως συμπίπτουν σε μεγάλο βαθμό με εκείνα που εξετάστηκαν στο πλαίσιο της αιτιάσεως περί μη συγκρισιμότητας μεταξύ των λιμένων και των επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο εταιριών (βλ. σκέψεις 173 έως 190 ανωτέρω).

207 Υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία, μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος δύναται να δικαιολογείται λόγω της φύσεως και της γενικής οικονομίας του φορολογικού συστήματος εάν το οικείο κράτος μέλος είναι σε θέση να αποδείξει ότι το επίμαχο μέτρο απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των σκοπών που έχουν τεθεί σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε αυτό το καθεστώς και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι εγγενείς στο ίδιο το φορολογικό σύστημα και είναι αναγκαίοι για την επίτευξη των σκοπών αυτών (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 81, της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 69, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 48).

208 Έτσι, καίτοι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι σκοποί εγγενείς στο οικείο γενικό φορολογικό σύστημα, όπως ο σκοπός της αποφυγής διπλής φορολογίας ή της προλήψεως των καταχρήσεων, δύνανται να δικαιολογούν φορολογικό καθεστώς a priori επιλεκτικό (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, GIL Insurance κ.λπ., C-308/01, EU:C:2004:252, σκέψεις 74 έως 76, της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 έως 76, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψεις 50 έως 53), έχει αρνηθεί κατ' επανάληψη να κάνει δεκτό ότι σκοποί εξωγενείς στο φορολογικό σύστημα, όπως η βούληση προασπίσεως της διεθνούς ανταγωνιστικότητας ή της προστασίας της απασχολήσεως σε ορισμένους τομείς, ή ακόμη η ενίσχυση ορισμένων οργανισμών που θεωρούνται από κοινωνικής απόψεως άξιοι ενισχύσεως, δύνανται να δικαιολογήσουν μέτρο a priori επιλεκτικό και να το εξαιρέσουν, ως εκ τούτου, από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 1999, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-75/97, EU:C:1999:311, σκέψεις 37 έως 39, της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 54, και της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψεις 136 έως 138).

209 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην παρούσα περίπτωση, οι έννοιες του γενικού συμφέροντος, της ελλείψεως κερδοσκοπικού σκοπού και της δημόσιας ή ιδιωτικής φύσεως των οικείων φορέων δεν έχουν σχέση με τη φύση και τη λογική του βελγικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος, το οποίο βασίζεται κυρίως, όσον αφορά στη διάκριση μεταξύ του φόρου εταιριών και του φόρου νομικών προσώπων, στον ορισμό του όρου «εταιρία» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 2, σημείο 5, του CIR (βλ. σκέψη 148 ανωτέρω).

210 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, δεδομένου ότι το καθοριστικό κριτήριο για την υπαγωγή στον φόρο εταιριών ή στον φόρο νομικών προσώπων ήταν ο εξεταζόμενος φορέας να ασκεί «εκμετάλλευση» ή να διενεργεί «πράξεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα» (βλ. άρθρο 2 του CIR), τα προβαλλόμενα επιχειρήματα ότι οι λιμένες απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών επειδή δεν διανέμουν τα κέρδη τους αλλά τα επανεπενδύουν, επιδιώκουν σκοπό ο οποίος υπερβαίνει το ατομικό τους συμφέρον, δεν έχουν ως καταστατικό σκοπό την αποκόμιση κέρδους, συγκαταλέγονται στις δημόσιες αρχές και ασκούν καθήκοντα γενικού συμφέροντος, δεν επαρκούν για να δικαιολογηθεί φορολογική μεταχείριση ευνοϊκότερη από εκείνη των λοιπών ημεδαπών εταιριών, υπό το πρίσμα των κατευθυντηρίων αρχών του φορολογικού συστήματος.

211 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι σκοποί που επικαλείται το Βασίλειο του Βελγίου ενδέχεται να ανάγονται στη φύση ή στη λογική του φορολογικού συστήματος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν επιδιώκονται κατά τρόπο συνεπή μέσω του επίμαχου εν προκειμένω μέτρου

(πρβλ. αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής, C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 88, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 73 και 74).

212 Πράγματι, όπως διαπίστωσε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 103 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κι άλλες επιχειρήσεις επανεπενδύουν τα κέρδη τους, επιδιώκουν σκοπούς που υπερβαίνουν το ατομικό τους συμφέρον ή έχουν συνέπειες για την οικονομία πέραν του ατομικού τους συμφέροντος χωρίς ωστόσο να απαλλάσσονται από τον φόρο εταιριών για τους λόγους αυτούς. Αντιστρόφως, φορείς οι οποίοι δεν συγκαταλέγονται στις δημόσιες αρχές (όπως οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) ενδέχεται να υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων, εφόσον πληρούν το προβλεπόμενο στο άρθρο 2 του CIR γενικό κριτήριο, με αποτέλεσμα ούτε η ένταξη στη δημόσια σφαίρα να αποτελεί αποφασιστικό κριτήριο υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας.

213 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα των προσφευγουσών ότι η υπαγωγή τους στον φόρο εταιριών θα είχε τιμωρητικό αποτέλεσμα και θα εισήγε διάκριση (βλ. σκέψη 203 ανωτέρω), πρέπει να σημειωθεί, ακριβώς όπως επισήμανε και η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 105 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών δεν συνδέεται με το γεγονός ότι οι λιμένες θίγονται οικονομικά από το άρθρο 49 του CIR, δεδομένου ότι η εν λόγω απαλλαγή αφορά το σύνολο των πραγματοποιούμενων κερδών και δεν περιορίζεται στα κέρδη που προκύπτουν από την ενδεχόμενη αδυναμία εκπτώσεως ορισμένων δαπανών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49 του CIR. Συνεπώς, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν δικαιολογείται βάσει κατευθυντήριας αρχής του βελγικού φορολογικού συστήματος, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το άρθρο 49 του CIR αποτελεί τέτοια κατευθυντήρια αρχή.

214 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, προκύπτει ότι η Επιτροπή ουδόλως υπέπεσε σε πλάνη εκτιμήσεως καθόσον έκρινε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η απαλλαγή των λιμένων από τον φόρο εταιριών εξασφάλιζε σε αυτούς επιλεκτικό πλεονέκτημα υπό την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

215 Ως εκ τούτου, πρέπει να απορριφθούν ο δεύτερος και ο τρίτος λόγος ακυρώσεως.

Επί του τετάρτου λόγου ακυρώσεως, που αφορά, όλως επικουρικώς, αίτημα χορηγήσεως μεταβατικής περιόδου

216 Όλως επικουρικώς, οι προσφεύγουσες ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο να τους χορηγήσει μεταβατική περίοδο μέχρις ότου η Επιτροπή περατώσει την έρευνά της σχετικά με το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στους διάφορους λιμένες της Ένωσης και, εν πάση περιπτώσει, να χορηγήσει μεταβατική περίοδο ενός πλήρους έτους, ώστε οι προσφεύγουσες να μπορέσουν να προσαρμοστούν στη νέα κατάσταση. Συγκεκριμένα, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι στην υπόθεση που αφορά τη φορολόγηση των λιμένων στις Κάτω Χώρες, η Επιτροπή χορήγησε μεταβατική περίοδο ενός πλήρους έτους στον Ολλανδό νομοθέτη και στους ολλανδικούς λιμένες ώστε να προσαρμοστούν στη νέα κατάσταση. Εξάλλου, κατά τις προσφεύγουσες, υπάρχουν ενδείξεις ότι παρόμοια μέτρα ισχύουν και σε άλλα κράτη μέλη, οπότε η διαφορετική μεταχείριση των βελγικών λιμένων θα υπονόμευε τους ίσους όρους ανταγωνισμού και θα ενίσχυε τις ανισότητες μεταξύ των λιμένων των διαφόρων κρατών μελών.

217 Πρώτον, το Βασίλειο του Βελγίου προβάλλει ότι, δεδομένου ότι η Επιτροπή διενήργησε επιλεκτικώς ορισμένες έρευνες σε ορισμένα κράτη μέλη, παρέσχε με αυτόν τον τρόπο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις λιμενικές αρχές της Ένωσης οι οποίες δεν υπόκεινται σε καμία μορφή φορολογίας ή σε άλλου είδους φόρους, και οι οποίοι δεν αποτέλεσαν αντικείμενο καμίας έρευνας. Δεύτερον, το Βασίλειο του Βελγίου, επικαλούμενο τις πρακτικές δυνατότητες προσαρμογής της βελγικής φορολογικής

νομοθεσίας και βασιζόμενο στο παράδειγμα των Κάτω Χωρών, θεωρεί ότι η Επιτροπή δεν εξασφάλισε ίσους όρους ανταγωνισμού καθόσον αρνήθηκε να χορηγήσει μεταβατική περίοδο ώστε να καταστεί δυνατή η προσαρμογή αυτή.

218 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

219 Προκαταρκτικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, με τον λόγο αυτό, οι προσφεύγουσες ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο να τους χορηγήσει μεταβατική περίοδο και όχι να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση λόγω τυχόν πλημμέλειας που ενέχει. Ωστόσο, υπενθυμίζεται, ακριβώς όπως επισήμανε και η Επιτροπή, ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να απευθύνει εντολές προς τα θεσμικά όργανα της Ένωσης ή να υποκαθιστά τα όργανα αυτά στο πλαίσιο του ελέγχου νομιμότητας που ασκεί (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Απριλίου 2016, Ιταλία και Eurallumina κατά Επιτροπής, T-60/06 RENV II και T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, σκέψη 43, και της 12ης Μαΐου 2016, Hamr – Sport κατά Επιτροπής, T-693/14, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2016:292, σκέψη 91).

220 Εντούτοις, στο υπόμνημα απαντήσεώς τους, οι προσφεύγουσες προβάλλουν ότι τα όρια του ελέγχου του Γενικού Δικαστηρίου δεν αποκλείουν την ακύρωση αποφάσεως της Επιτροπής λόγω του ότι αυτή δεν προβλέπει ενδεδειγμένο προσωρινό μέτρο. Ως εκ τούτου, το εν λόγω επιχείρημα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι αφορά, κατ' ουσίαν, παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, συνεπαγόμενη την ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως επ' αυτής της βάσεως, λόγω της μη συμπεριλήψεως στην εν λόγω απόφαση μεταβατικής περιόδου ώστε να παρασχεθεί η δυνατότητα στο Βασίλειο του Βελγίου να μην υπαγάγει τους βελγικούς λιμένες στον φόρο εταιριών μέχρις ότου η Επιτροπή περατώσει την έρευνά της σχετικά με το φορολογικό καθεστώς των διαφόρων λιμένων στο σύνολο των κρατών μελών της Ένωσης.

221 Συναφώς, πρώτον, καθόσον οι προσφεύγουσες φαίνεται να προβάλλουν ότι η Επιτροπή θα έπρεπε να έχει χορηγήσει μεταβατική περίοδο ενός έτους, όπως ακριβώς έπραξε στην απόφασή της (ΕΕ) 2016/634, της 21ης Ιανουαρίου 2016, σχετικά με το μέτρο ενίσχυσης αριθ. SA.25338 (2014/C) (πρώην E 3/2008 και πρώην CP 115/2004) το οποίο έθεσαν σε εφαρμογή οι Κάτω Χώρες – Απαλλαγή δημόσιων επιχειρήσεων από τον εταιρικό φόρο (ΕΕ 2016, L 113, σ. 148), επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν προκύπτει από το διατακτικό της εν λόγω αποφάσεως ότι η Επιτροπή χορήγησε μεταβατική περίοδο στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, Αντιθέτως, το άρθρο 2 της εν λόγω αποφάσεως προβλέπει ότι «οι Κάτω Χώρες καταργούν την αναφερόμενη στο άρθρο 1 απαλλαγή [των θαλάσσιων λιμένων] από τον φόρο εταιριών εντός δύο μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης και το τροποποιημένο καθεστώς της φορολογίας εταιριών τίθεται σε εφαρμογή με ισχύ το αργότερο από τη φορολογική χρήση που ακολουθεί την έκδοση της παρούσας απόφασης». Οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών δυνάμει της αποφάσεως αυτής είναι παρόμοιες με εκείνες που επιβάλλονται στο Βασίλειο του Βελγίου δυνάμει του άρθρου 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως εν προκειμένω (βλ. σκέψη 22 ανωτέρω), χωρίς να δύναται να διαπιστωθεί οποιαδήποτε άνιση μεταχείριση συναφώς.

222 Δεύτερον, καθόσον οι προσφεύγουσες φαίνεται να υποστηρίζουν επίσης ότι η Επιτροπή όφειλε να αναμείνει την περάτωση των ερευνών της σχετικά με τη φορολόγηση των λιμένων στο σύνολο των κρατών μελών της Ένωσης, προκειμένου να μη δημιουργηθούν πρόσθετες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, διαπιστώνεται ότι παρόμοιο επιχείρημα εξετάστηκε και απορρίφθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στην απόφασή του της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317).

223 Στην απόφαση αυτή, η οποία εκδόθηκε κατόπιν προσφυγής ασκηθείσας από ορισμένους ολλανδικούς λιμένες κατά της αποφάσεως 2016/634 (βλ. σκέψη 221 ανωτέρω), το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα των προσφευγουσών περί παραβιάσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, υπενθυμίζοντας, καταρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, ο σεβασμός της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως πρέπει να συμβιβάζεται με την αρχή της νομιμότητας, κάτι που συνεπάγεται ότι κανείς δεν δύναται να

επικαλεστεί προς όφελός του παρανομία που διαπράχθηκε υπέρ τρίτου (βλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317, σκέψη 116 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

224 Επομένως, οι προσφεύγουσες δεν δύνανται, προκειμένου να επιτύχουν την ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως, να επικαλεστούν το γεγονός ότι η Επιτροπή δεν απαίτησε, την ίδια ακριβώς στιγμή, από τα λοιπά κράτη μέλη να καταργήσουν τις ενισχύσεις που χορηγούσαν στους λιμένες τους (πρβλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317, σκέψη 117).

225 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η τήρηση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως ή της απαγορεύσεως των διακρίσεων απαιτεί οι συγκρίσιμες καταστάσεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά και οι διαφορετικές καταστάσεις να μην αντιμετωπίζονται καθ' όμοιο τρόπο, εκτός εάν η εν λόγω μεταχείριση δικαιολογείται αντικειμενικώς. Επίσης κατά πάγια νομολογία, η παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως λόγω διαφορετικής μεταχειρίσεως προϋποθέτει ότι οι σχετικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμες λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων που τις χαρακτηρίζουν (βλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317, σκέψη 119 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

226 Στην υπό κρίση υπόθεση, ωστόσο, υπάρχουν διαφορές όσον αφορά, αφενός, την πρόοδο των διαφόρων διαδικασιών σχετικά με τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών και, αφετέρου, τις φορολογικές νομοθεσίες που εφαρμόζονται στους λιμένες των διαφόρων κρατών μελών. Οι διαφορές αυτές μπορούν κάλλιστα να αποτελούν αντικειμενικούς λόγους για τους οποίους η Επιτροπή δικαιολογημένα εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση και διέταξε την κατάργηση της απαλλαγής των βελγικών λιμένων στην προκειμένη περίπτωση πριν από την περάτωση των ερευνών σχετικά με τη φορολόγηση των λιμένων στο σύνολο των κρατών μελών της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317, σκέψεις 120 έως 130).

227 Επιπλέον, η αποδοχή της επιχειρηματολογίας των προσφευγουσών θα συνεπαγόταν υποχρέωση της Επιτροπής να έχει αναμείνει την περάτωση του συνόλου των ερευνών της σε όλα τα κράτη μέλη που χορηγούν ενισχύσεις στους λιμένες τους προκειμένου να λάβει τις τελικές αποφάσεις και να διατάξει την κατάργηση αυτών των ενισχύσεων, κάτι που θα απέβαινε εις βάρος των κρατών μελών τα οποία δεν χορηγούν ενισχύσεις στους λιμένες τους (πρβλ. απόφαση της 31ης Μαΐου 2018, Groningen Seaports κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-160/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:317, σκέψη 132).

228 Τέλος, διαπιστώνεται ότι τα επιχειρήματα του Βασιλείου του Βελγίου προς στήριξη των προσφευγουσών πρέπει να ερμηνευθούν όπως και τα επιχειρήματα που μνημονεύθηκαν στις σκέψεις 219 έως 227 ανωτέρω. Ακόμη και αν υποτεθεί, ωστόσο, ότι τα επιχειρήματα που προβάλλει το Βασίλειο του Βελγίου μπορούσαν να εκληφθούν ως αντλούμενα από παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όσον αφορά τις έννοιες της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού και του επηρεασμού των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών, λόγω της ελλείψεως ίσων όρων ανταγωνισμού στην Ένωση, θα πρέπει να σημειωθεί, όπως επισήμανε και η Επιτροπή, ότι τέτοιο επιχείρημα δεν προβλήθηκε από τις προσφεύγουσες και, ως εκ τούτου, αποτελεί νέο, απαράδεκτο λόγο. Πράγματι, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι το άρθρο 40, τέταρτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου, που έχει εφαρμογή στη διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου δυνάμει του άρθρου 53, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω Οργανισμού, και το άρθρο 142, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, δεν απαγορεύουν στον παρεμβαίνοντα να προβάλει νέα ή διαφορετικά επιχειρήματα από τα επιχειρήματα του διαδίκου τον οποίο υποστηρίζει, προκειμένου η παρέμβασή του να μην περιορίζεται στην απλή επανάληψη των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν με το δικόγραφο της προσφυγής, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις αυτές του παρέχουν τη δυνατότητα να μεταβάλει ή να αλλοιώσει το πλαίσιο της διαφοράς, όπως αυτό ορίστηκε

με το δικόγραφο της προσφυγής, προβάλλοντας νέους λόγους (βλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, SELEX Sistemi Integrati κατά Επιτροπής, T-155/04, EU:T:2006:387, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

229 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί και ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως, καθώς και η προσφυγή στο σύνολό της.

Επί των δικαστικών εξόδων

230 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

231 Εξάλλου, κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

232 Δεδομένου ότι οι προσφεύγουσες ηττήθηκαν, πρέπει να καταδικαστούν στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Επιτροπής, εκτός των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε το Βασίλειο του Βελγίου, το οποίο πρέπει να φέρει τα δικά του έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Η Havenbedrij Antwerpen NV και η Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV φέρουν, πέραν των δικών τους δικαστικών εξόδων, τα δικαστικά έξοδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

3) Το Βασίλειο του Βελγίου φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 20 Σεπτεμβρίου 2019.

(υπογραφές)

Περιεχόμενα

Ιστορικό της διαφοράς 2

Νομικό πλαίσιο 2

Η διοικητική διαδικασία και η προσβαλλόμενη απόφαση 5

Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων 7

Σκεπτικό 8

Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση των άρθρων 107 και 296 ΣΛΕΕ λόγω του χαρακτηρισμού των λιμενικών αρχών ως επιχειρήσεων 9

Επί του δευτέρου σκέλους, το οποίο αντλείται από τη μη οικονομική φύση των δραστηριοτήτων των βελγικών λιμένων 9

Επί του πρώτου σκέλους, το οποίο αντλείται από την έλλειψη αγοράς στην οποία οι λιμενικές αρχές προσφέρουν τις υπηρεσίες τους 18

Επί του δεύτερου και επί του τρίτου λόγου ακυρώσεως, με τους οποίους προβάλλεται, κατ' ουσίαν, παραβίαση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας 20

Περίληψη της αναλύσεως της Επιτροπής όσον αφορά την επιλεκτικότητα του μέτρου στην προσβαλλόμενη απόφαση 20

Υπόμνηση της σχετικής νομολογίας 23

Επί της επιλεκτικότητας του επίμαχου μέτρου στην περίπτωση που το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR θεωρηθεί ότι συνιστά παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς 25

– Επί της αιτιάσεως περί εσφαλμένου προσδιορισμού του πλαισίου αναφοράς 25

– Επί της αιτιάσεως περί ελλείψεως συγκρισιμότητας μεταξύ των λιμένων και των φορέων που υπόκεινται στον φόρο εταιριών 30

Επί της επιλεκτικότητας του μέτρου, στην περίπτωση που το άρθρο 180, σημείο 2, του CIR δεν συνιστά τυπικώς παρέκκλιση από το πλαίσιο αναφοράς 35

Επί της αιτιάσεως που αφορά τη δικαιολόγηση βάσει της φύσεως ή της λογικής του φορολογικού συστήματος 36

Επί του τετάρτου λόγου ακυρώσεως, που αφορά, όλως επικουρικώς, αίτημα χορηγήσεως μεταβατικής περιόδου 38

Επί των δικαστικών εξόδων 41