Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (šestého rozšířeného senátu)

20. září 2019 *

„Státní podpory – Režim osvobození od daně z příjmů společností, který zavedla Belgie ve prospěch svých přístavů – Rozhodnutí prohlašující režim státních podpor za neslučitelný s vnitřním trhem – Pojem ‚hospodářská činnost' – Služby obecného hospodářského zájmu – Nehospodářské činnosti – Oddělitelnost – Výběrovost – Žádost o poskytnutí přechodného období"

Ve věci T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, se sídlem v Anverpách (Belgie),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, se sídlem v Zeebrugge (Belgie),

zastoupené P. Wytinckem, W. Panisem a I. Lettenem, advokáty,

žalobkyně,

podporované

Belgickým královstvím, zastoupeným J.-C. Halleuxem, P. Cottinem, L. Van den Broeck a C. Pochet, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Lepièce m a H. Bayensem, advokáty,

vedlejším účastníkem,

proti

Evropské komisi, zastoupené B. Stromskym a S. Noëm, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2017/2115 ze dne 27. července 2017, o režimu podpory č. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E), který zavedla Belgie – zdanění přístavů v Belgii (Úř. věst. 2017, L 332, s. 1),

TRIBUNÁL (šestý rozšířený senát),

ve složení G. Berardis (zpravodaj), předseda, I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi a O. Spineanu-Matei, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: L. Ramette, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. února 2019,

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

Skutečnosti předcházející sporu

Právní rámec

1 V Belgii jsou pravidla týkající se daně z příjmů upravena zákonem o dani z příjmů z roku 1992.

2 Článek 1 zákona o dani z příjmů, ve znění účinném ke dni 27. července 2017 (dále jen „ZDP“) stanoví:

„1) Jako daně z příjmů jsou stanoveny následující daně:

1. daň z celkových příjmů obyvatel království, označovaná jako daň z příjmů fyzických osob;

2. daň z celkových příjmů společností, které jsou rezidenty, označovaná jako daň z příjmů společností;

3. daň z příjmů belgických právnických osob s výjimkou společností, označovaná jako daň z příjmů právnických osob;

4. daň z příjmů subjektů, které nejsou rezidenty, označovaná jako daň z příjmů nerezidentů.

2) Daň z příjmů se vybírá srážkou v rozsahu a za podmínek stanovených v hlavě VI první kapitole.“

3 Článek 2 ZDP v příslušné části stanoví:

„1) Pro účely použití tohoto zákona, zvláštních zákonů týkajících se daní z příjmů a vyhlášek přijatých k jejich provedení mají níže uvedené pojmy význam definovaný v tomto článku.

[…]

5. Společnosti

a) ‚společností‘ se rozumí jakákoliv společnost, sdružení, instituce nebo entita, která je řádně založena, má právní osobnost a vykonává podnikatelské činnosti nebo činnosti ziskové povahy.

Entity podle belgického práva s právní osobností, které se pro účely daně z příjmů považují za entity bez právní subjektivity, se nepovažují za společnosti;

b) ‚společností, která je rezidentem,‘ se rozumí každá společnosti, která má v Belgii své sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení či správy a která není vyloučena z oblasti působnosti daně z příjmů společností

[…]“

4 Článek 179 ZDP stanoví:

„Dani z příjmů společností podléhají společnosti, společnosti, které jsou rezidenty a entity penzijního financování uvedené v článku 8 loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle (zákon ze dne 27. října 2006 o dohledu nad orgány zaměstnaneckého penzijního pojištění).“

5 Článek 180 ZDP stanoví:

„Dani z příjmů společností nepodléhají:

1) podniky ve vlastnictví obcí, struktury spolupráce, projektová sdružení, samostatné hospodářské struktury ve správě obce a sdružení upravená v druhém pododstavci, která v rámci svého předmětu činnosti vykonávají především následující činnosti:

   – provozují nemocnici, jak je definováno v článku 2 loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins (společný zákon ze dne 10. července 2008 o nemocnicích a dalších pečovatelských zařízeních); nebo

   – provozují zařízení na pomoc obětem válek, osobám s postižením, osobám ve stáří, nebo nezletilým osobám pod ochranou či v nouzi;

2) ‚Waterwegen en Zeekanaal' SA, ‚De Scheepvaart' SA, Port autonome du Centre et de l'Ouest, Compagnie des installations maritimes de Bruges, Port de Bruxelles, samostatná struktura řízení přístavů ve správě obce Ostende, veřejnoprávní akciové společnosti Havenbedrijf Antwerpen et Havenbedrijf Gent a samostatné přístavy Lutych, Charleroi a Namur;

3) l'Office national du ducroire (veřejnoprávní společnost zajišťující pojištění úvěrů);

4) Compagnie belge pour le financement de l'industrie (Belgická společnost pro financování průmyslu);

5) [zrušený];

5a) Podílové fondy, Podílový fond – Vlámsko, Podílový fond Valonsko a Podílový fond – Brusel;

6) la Société régionale wallonne de transport public de personnes (dopravní podnik Valonského regionu) a provozní společnosti, které jsou s ním spojeny;

7) la Société des transports flamande (dopravní podnik Vlámského regionu) a nezávislé provozní jednotky, které v jeho rámci existují;

8) la Société des transports intercommunaux de Bruxelles (dopravní podnik města Brusel);

9) čistírny odpadních vod, které jsou upraveny zákonem ze dne 26. března 1971;

10) [zrušený]

11) sociální účelový veřejnoprávní subjekt Coopération technique belge (Belgická rozvojová agentura);

12) veřejnoprávní akciová společnost Infrabel;

13) sociální účelový veřejnoprávní subjekt Apetra".

6 Podle článku 181 ZDP:

„Dani z příjmů společností nepodléhají ani nezisková sdružení a jiné právnické osoby, které neusilují o dosažení zisku a:

1) jejichž jediným či hlavním cílem je vzdělávání, ochrana a rozvoj profesních nebo profesionálních zájmů jejich členů;

2) které představují odnož nebo emanaci právnických osob uvedených v bodě 1, je-li jejich jediným nebo hlavním cílem plnit jménem a na účet jejich členů všechny nebo část povinností nebo formalit, které jsou na ně kladeny z důvodu péče o zaměstnance nebo výkonu daňových právních předpisů nebo právních předpisů v sociální oblasti, nebo pomáhat jejich členům při plnění těchto povinností nebo formalit;

3) které jsou v souladu s právními předpisy v sociální oblasti pověřeny shromažďováním, centralizaci, kapitalizaci nebo rozdělením prostředků určených na poskytování plnění stanovených těmito právními předpisy;

4) jejichž jediným či hlavním cílem je poskytování nebo podpora vzdělávání;

5) jejichž jediným či hlavním cílem je organizace veletrhů a výstav;

6) které jsou uznány jako asistenční služba pro rodiny a starší osoby příslušnými orgány Společenství;

7) které jsou uznány pro použití čl. 145 odst. 1, první pododstavec, bod 1, písm. b), d), e), h) až l, bod 2 a bod 3, nebo by chváleny byly, pokud by uznání požádaly, nebo by splnily všechny podmínky, kterým je uznání podrobeno, s výjimkou vykonávání činnosti na vnitrostátní úrovni nebo zóny vlivu, která se vztahuje na jedno ze společenství, region nebo celou zemi;

8) které jsou založeny podle loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (zákon ze dne 27. června o neziskových sdruženích, mezinárodních neziskových sdruženích a nadacích), za předpokladu, že vykonávají výlučně certifikační činnost ve smyslu loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales (zákon ze dne 15. července o certifikaci cenných papírů obchodních společností) a s certifikáty, které vystavují, je zacházeno podle čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce tohoto zákona jako s cennými papíry, na které se vztahují podle zákona o dani z příjmů z roku 1992.“

7 Podle článku 182 ZDP:

„Pokud jde o nezisková sdružení a jiné právnické osoby, které neusilují o dosažení zisku, se za činnosti ziskové povahy nepovažují:

1) jednorázové a výjimečné činnosti;

2) činnosti zahrnující investování do prostředků získaných při výkonu činností uvedených ve stanovách;

3) činnosti, které jsou pouze vedlejší aktivitou k průmyslovým, obchodním nebo zemědělským činnostem, nebo aktivitou, při nichž se neuplatňují průmyslové či obchodní metody.“

8 Pokud jde přesněji o základ daně z příjmů společností, stanoví čl. 185 odst. 1 ZDP, že společnosti podléhají dani z celkové částky svého zisku, včetně rozdělených dividend.

9 Článek 220 ZDP stanoví:

„Dani z příjmů právnických osob podléhají:

1) stát, společenství, regiony, provincie, aglomerace, federace obcí, obce, veřejná zařízení sociální pomoci, […] jakož i veřejné náboženské instituce, záchranářské sbory, policejní sbory, jakož i regionální orgány mající na starosti poldry a vodní hospodářství (polders a wateringues);

2) právnické osoby, které podle článku 180 nepodléhají dani z příjmů společností;

3) právnické osoby mající v Belgii své hlavní sídlo, svou hlavní provozovnu nebo sídlo svého vedení či správy, které nevykonávají podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy a které nepodléhají dani z příjmů společností podle článků 181 a 182.“

10 Podle článku 221 ZDP:

„Na právnické osoby podléhající dani z příjmů právnických osob se vztahuje daň pouze na základě:

1) katastrálního příjmu vyplývajícího z jejich nemovitého majetku nacházejícího se v Belgii, pokud tento katastrální příjem není osvobozen od daně z nemovitých věcí podle článku 253 nebo zvláštního zákona;

2) příjmy a výnosy z kapitálu a movitého majetku […]“

Správní řízení a napadené rozhodnutí

11 Dne 3. července 2013 zaslaly útvary Evropské komise všem členským státům dotazník týkající se fungování a daňového režimu jejich přístavů s cílem získat celkový přehled o této oblasti a vyjasnit situaci přístavů ve vztahu k předpisům Evropské unie o státních podporách. V návaznosti na to si útvary Komise a belgické orgány vyměnily několik dopisů týkající se této otázky.

12 Dopisem ze dne 9. července 2014 Komise informovala belgické orgány v souladu s článkem 17 nařízení (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339) o svém předběžném hodnocení, podle něhož je osvobození některých belgických přístavů od daně z příjmů společností státní podpora neslučitelná s vnitřním trhem a tato podpora je existující podporou ve smyslu čl. 1 písm. b) uvedeného nařízení. Dne 23. září 2014 se uskutečnilo setkání s belgickými orgány. Valonský region a Port de Bruxelles (Belgie) předložily své připomínky v dopisech ze dne 30. září 2014, zatímco Vlámský region sdělil své připomínky dopisem ze dne 1. října 2014.

13 Dopisem ze dne 1. června 2015 oznámila Komise Belgickému království, že vzala na vědomí všechny argumenty, které předložilo, a že se i nadále domnívá, že osvobození řady přístavů od daně z příjmů společností je podporou neslučitelnou s vnitřním trhem, pokud a v rozsahu, v němž tyto přístavy provádí hospodářské činnosti. Proti tomuto dopisu byla podána žaloba, která byla odmítnuta jako nepřípustná usnesením Tribunálu ze dne 9. března 2016 Port autonome du Centre et de l'Ouest a další v. Komise (T-438/15, EU:T:2016:142).

14 Dopisem ze dne 21. ledna 2016 Komise potvrdila své stanovisko a navrhla belgickým orgánům jako vhodná opatření v souladu s čl. 108 odst. 1 SFEU a článkem 22 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9) zrušit osvobození od daně z příjmů společností belgických přístavů, jelikož vykonávají hospodářské činnosti.

15 Belgické orgány byly vyzvány k úpravě právních předpisů ve lhůtě desíti měsíců, přičemž se tato úprava měla uplatnit nejpozději na příjmy plynoucí z hospodářských činností od počátku daňového roku 2017. Belgické orgány byly vyzvány, aby do dvou měsíců od data přijetí návrhu těchto opatření písemně informovaly Komisi, že v souladu s čl. 23 odst. 1 nařízení 2015/1589 bezpodmínečně a jednoznačně přijaly tato vhodná opatření v plném rozsahu. Proti tomuto návrhu vhodných opatření byla podána žaloba, která byla usnesením Tribunálu ze dne 27. října 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest a další v. Komise (T-116/16, nezveřejněno, EU:T:2016:656) odmítnuta jako nepřípustná.

16 Dopisem ze dne 21. března 2016 předložily belgické orgány Komisi připomínky k navrhovaným vhodným opatřením. V návaznosti na tyto připomínky rozhodla Komise dopisem ze dne 8. července 2016 o zahájení řízení postupem stanoveným v čl. 108 odst. 2 SFEU podle čl. 23 odst. 2 nařízení 2015/1589 (Úř. věst. 2016, C 302, s. 5).

17 Komise vyzvala zúčastněné strany, aby předložily své připomínky k dotčenému opatření. Dne 24. srpna 2016 se konala schůzka se zástupci těch belgických přístavů, na které se dané opatření vztahuje. Belgické království předložilo své připomínky dopisem ze dne 9. září 2016, pokud jde o federálního ministra financí, a ze dne 16. září 2016 pokud jde o Valonský region a valonské přístavy. Komise obdržela připomínky od následujících zúčastněných stran: společnost Sea Invest, která využívá přístav Antverpy (Belgie), Gent (Belgie) a Zeebrugge (Belgie), přístav Rotterdam (Nizozemsko), jednajícího jménem pěti nizozemských veřejných námořních přístavů, přístav Brusel, Vlámská přístavní komise (Vlaamse Havencommissie, Belgie) a přístavy Antverpy a Zeebrugge.

18 Komise předala tyto připomínky Belgickému království a poskytla mu možnost se k nim vyjádřit, což učinilo dopisem ze dne 14. listopadu 2016. Dne 19. prosince 2016 byla uspořádána schůzka mezi belgickými orgány a Komisí, na jejímž základě byly Komisi zaslány další připomínky. Další schůzka mezi belgickými federálními a regionálními orgány, z nichž některé jsou příjemci daného opatření, a Komisí se uskutečnila dne 10. ledna 2017.

19 Po posouzení připomínek Belgického království a zúčastněných stran přijala Komise dne 27. července 2017 rozhodnutí (EU) o režimu podpory č. SA.38393 (2016/C, ex 2015/E), který zavedla Belgie – zdanění přístavů v Belgii (Úř. věst. 2017, L 332, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“).

20 V napadeném rozhodnutí Komise zaprvé konstatovala, že činnosti belgických přístavů uvedených v čl. 180 bodě 2 ZDP byly přinejmenším zčásti činnostmi hospodářskými, takže musí být kvalifikovány jako podniky, v rozsahu, v němž takové činnosti vykonávají (body 40 až 67 napadeného rozhodnutí). Komise zadruhé uvedla, že přístavy tím, že podléhaly dani z příjmů právnických osob, a nikoliv dani z příjmů společností podle čl. 180 odst. 2 ZDP, byly zvýhodněny ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a že tato výhoda odpovídá rozdílu mezi daní z příjmů společností, kterou by přístavy musely za své hospodářské činnosti uhradit, a tou částí daně z příjmů právnických osob, kterou lze přičítat těmto hospodářským činnostem (body 68 až 73 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Zatřetí byla Komise toho názoru, že dotčené opatření představuje převod státních prostředků ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 74 až 77 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Začtvrté považovala opatření za selektivní (body 78 až 107 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Zapáté uvedla, že dotčené opatření mohlo ovlivnit obchod uvnitř Unie a narušit hospodářskou soutěž tím, že posílilo postavení příjemců v mezinárodním obchodě (viz body 108 až 115 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise dospěla k závěru, že osvobození belgických přístavů od daně stanovené v čl. 180 odst. 2 ZDP představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož příjmy osvobozené od daně pocházejí z hospodářské činnosti přístavů (bod 116 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V neposlední řadě Komise konstatovala, že dotčené opatření podpory nelze prohlásit za slučitelné s vnitřním trhem, ať už na základě článku 93 nebo čl. 106 odst. 2 SFEU (body 117 až 120 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a odmítla udělit přechodné období pro provedení tohoto rozhodnutí (body 124 až 130 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

21 Článek 1 napadeného rozhodnutí stanoví:

„Osvobození belgických přístavů od daně z příjmů společností podle čl. 180 odst. 2 zákona o daních z příjmů představuje existující režim státní podpory neslučitelný s vnitřním trhem.“

22 Podle článku 2 napadeného rozhodnutí:

„1. Belgie je povinna zrušit osvobození od daně z příjmů společností uvedené v článku 1 a uložit subjektům, v jejichž prospěch se toto osvobození uplatňuje, povinnost hradit daň z příjmů společností.

2. Opatření, kterým Belgie plní své povinnosti vyplývající z odstavce 1, musí být přijato před koncem kalendářního roku, v němž nastane datum oznámení tohoto rozhodnutí. Toto opatření se musí uplatnit nejpozději na příjmy z hospodářských činností vytvořené od začátku daňového roku následujícího po jeho přijetí.“

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

23 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 9. října 2017 podaly žalobkyně, Havenbedrijf Antwerpen NV (přístav Antverpy) a Maatschappij van de Brugse Zehen NV (Společnost provozující přístav v Bruggách, Belgie), které jsou obě uvedeny v čl. 180 odst. 2 ZDP, projednávanou žalobu.

24 Samostatnými podáními došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 19. a 23. ledna 2018, požádaly Belgické království a Vlaams Gewest (Vlámský region) o vstup do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání žalobkyň.

25 Rozhodnutím ze dne 15. března 2018 předseda šestého senátu Tribunálu povolil vedlejší účastenství Belgického království. Belgické království předložilo svůj spis vedlejšího účastníka dne 22. května 2018 a ostatní účastnící řízení předložili ve stanovených lhůtách svá vyjádření k tomuto spisu.

26 Usnesením ze dne 25. října 2018, Havenbedrijf Antwerpen a Maatschappij van de Brugse Zeedhaven v. Komise (T-696/17, nezveřejněno, EU:T:2018:736), předseda šestého senátu Tribunálu zamítl návrh Vlámského regionu na vstup vedlejšího účastníka do řízení.

27 Rozhodnutím ze dne 7. listopadu 2018 Tribunál rozhodl o předání věci šestému rozšířenému senátu v souladu s článkem 28 svého jednacího řádu.

28 Na návrh soudce zpravodaje Tribunál (šestý rozšířený senát) rozhodl o zahájení ústní části řízení a v rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 89 jednacího řádu položil účastníkům řízení písemné otázky, na které tito účastníci odpověděli ve stanovené lhůtě.

29 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 4. února 2019.

30 Vzhledem k tomu, že na straně jednoho z členů šestého rozšířeného senátu vznikla překážka, určil předseda Tribunálu podle čl. 17 odst. 2 jednacího řádu jiného soudce k doplnění senátu.

31 Žalobkyně podporované Belgickým královstvím navrhují, aby Tribunál:

– prohlásil žalobu za přípustnou,

– napadené rozhodnutí zrušil,

– podpůrně poskytl přechodné období do doby, než Komise ukončí své šetření daňových režimů přístavů některých členských států Evropské unie, v každém případě po dobu jednoho roku;

– uložil Evropské komisi náhradu nákladů řízení.

32 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– žalobu zamítl,

– uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení a Belgickému království náhradu nákladů řízení vzniklých po jeho vstupu do řízení.

Právní otázky

33 Na podporu své žaloby uplatňují žalobkyně čtyři žalobní důvody. Zaprvé, Komise porušila články 107 a 296 SFEU tím, že kvalifikovala přístavní orgány jako podniky. Zadruhé, Komise porušila článek 107 SFEU, když považovala osvobození od daně z příjmů společností za selektivní opatření. Zatřetí žalobkyně podpůrně uvádějí, že Komise porušila článek 107 SFEU, když došla k závěru, že odchylka od referenčního systému nebyla odůvodněna povahou a obecnou systematikou belgického daňového systému v oblasti daní z příjmů. Začtvrté a podpůrněji žalobkyně žádají Tribunál, aby jim poskytl přechodné období až do ukončení šetření Komise k daňovému režimu různých přístavů Unie a v každém případě na dobu jednoho roku.

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení článků 107 a 296 SFEU z důvodu kvalifikace přístavních orgánů jako podniků

34 První žalobní důvod – v rozsahu, v němž vychází z porušení článku 107 SFEU – je rozdělen do dvou částí. V první části žalobkyně tvrdí, že neexistuje trh, na kterém by nabízely své služby. Ve druhé části uvádějí, že jejich činnosti nejsou hospodářské povahy.

35 Tribunál pokládá za účelné přezkoumat nejprve druhou a poté první část.

36 Hned na úvod je třeba zamítnout první žalobní důvod v rozsahu, v němž vychází v porušení článku 296 SFEU z důvodu nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o kvalifikaci přístavů jako „podniků“ ve smyslu článku 107 SFEU.

37 V tomto ohledu je totiž třeba připomenout, že podle judikatury je žalobní důvod vycházející z porušení článku 296 SFEU žalobním důvodem odlišným od toho vycházejícího z neopodstatněnosti napadeného rozhodnutí. Zatímco první z nich, kterým je namítáno chybějící nebo nedostatečné odůvodnění, se vztahuje k porušení podstatných formálních náležitostí ve smyslu článku 263 SFEU, a je důvodem nepominutelným, který musí unijní soud přezkoumat i bez návrhu, spadá druhý, který se týká legality rozhodnutí po meritorní stránce, pod porušení právní normy při provádění Smlouvy ve smyslu téhož článku 263 SFEU a může být přezkoumán unijním soudem, jen pokud se ho žalobkyně dovolává. Povinnost odůvodnění je proto otázkou odlišnou od opodstatněnosti odůvodnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval et Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 67, a ze dne 15. června 2005, Corsica Ferries France v. Komise, T-349/03, EU:T:2005:221, bod 52).

38 Kromě toho, že žalobkyně v projednávaném případě v žalobě nijak nepodložily výtku vycházející z údajného porušení článku 296 SFEU, je třeba konstatovat, že napadené rozhodnutí je dostatečně odůvodněno, jelikož v něm Komise věnovala ne méně než 28 bodů odůvodnění otázce kvalifikace přístavů jako „podniků“, které vykonávají činnosti hospodářské povahy (viz body 40 až 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Z posouzení různých výtek vznesených dále žalobkyněmi navíc vyplývá, že napadené rozhodnutí jim umožnilo seznámit se s důvody přijatého opatření v tomto ohledu a umožnilo Tribunálu provést přezkum.

39 První žalobní důvod musí být proto v rozsahu, v němž vychází z údajného porušení článku 296 SFEU, zamítnut.

K druhé části, vycházející z nehospodářské povahy činností belgických přístavů

40 V druhé části žalobkyně na prvním místě připomínají, že na základě Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (dekret o politice a řízení námořních přístavů) ze dne 2. března 1999 (*Belgish Staatsblad* ze dne 8. dubna 1999) se jejich základní funkce skládají zejména z úkolů obecného

zájmu nehospodářské povahy, jako je správní vedení veřejného a soukromého přístavnictví, inspekce v oblasti životního prostředí nebo služby kapitána přístavu. V rámci těchto úkolů vykonávají přístavní orgány výlučné výsady veřejné moci, které nelze převést právě z důvodu veřejnoprávní povahy správy přístavu a jeho jednotnosti. Kromě toho mají členské státy široký prostor pro uvážení při určování toho, co se rozumí „hospodářskými službami“ a „nehospodářskými službami“ obecného zájmu.

41 Na druhém místě žalobkyně zdůrazňují, že je třeba rozlišovat mezi základními úkoly, které pro ně vyplývají z dekretu, a komerčními přístavními službami nabízenými třetími osobami. Přístavní orgány neinvestují do vybavení nezbytného pro komerční využití přístavu na rozdíl kupříkladu od provozovatelů letišť. Jediným úkolem přístavních orgánů je dát k dispozici nediskriminačním způsobem přístavní infrastrukturu uživatelům, kterými jsou společnosti nabízející přepravu zboží a logistické společnosti, které vykonávají hospodářské činnosti a mohou dále rozvíjet tuto základní infrastrukturu. Žalobkyně v tomto ohledu trvají na rozlišování mezi správou a provozem přístavu jako základní infrastruktury, která je nehospodářské povahy, a správou a provozem nadstavbové struktury. Toto rozlišení bylo potvrzeno nařízením (EU) 2017/352 Evropského parlamentu a Rady ze dne 15. února 2017, kterým se zřizuje rámec pro poskytování přístavních služeb a stanoví společná pravidla pro finanční transparentnost přístavů (Úř. věst. 2017, L 57, s. 1) a předchozí rozhodovací praxi Komise. Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že poskytování infrastruktury spadající do veřejnoprávní sféry nediskriminačním způsobem není hospodářskou činností, tím spíše, pokud poskytování a komerční využití této infrastruktury není poskytováno stejným subjektem, jako je tomu v projednávaném případě.

42 Na třetím místě žalobkyně zdůrazňují neexistenci hospodářské činnosti z důvodu tarifních praktik přístavních orgánů. Podle jejich názoru existence úhrady neznamená vždy *a priori* existenci hospodářské činnosti. Přístavní orgány vybírají jednak přístavní poplatky, které představují odměnu za poskytnutí práva na přístup do přístavního areálu, jeho přeplutí, zakotvení nebo pobyt v přístavním areálu a zajištění jeho bezpečného a efektivní rozvoje. Tyto přístavní poplatky jsou považovány za „platby“, tj. za odměnu za službu poskytnutou orgánem osobě povinné poplatek zaplatit. Tyto poplatky nejsou určovány na základě tržních mechanismů podle nabídky a poptávky, nýbrž jednostranně. Nejsou výsledkem obchodních jednání a zohledňují právní požadavky a správní kontrolu. Autonomie, kterou žalobkyně disponují při stanovování přístavních poplatků, je dále omezena zásadou rovnosti, transparence a přiměřenosti, jakož i správní kontrolou, jíž žalobkyně podléhají. Dále přístavní orgány vybírají koncesní poplatky výměnou za poskytnutí koncese k veřejnému majetku třetím osobám podle nediskriminačního a transparentního postupu. Koncese k půdě není automaticky udělena uchazeči, který nabídne nejvíc, ale na základě předem stanovených kritérií spojených s přidanou hodnotou projektu a sociálním prospěchem. Tyto tarify tak nejsou nástrojem obchodní politiky, jak tvrdí Komise, ale nástrojem určeným k plnění úkolů veřejné služby přístavních orgánů za účelem zajištění veřejného zájmu.

43 Na čtvrtém místě žalobkyně tvrdí, že hospodářské činnosti přístavů mají akcesorický charakter, takže všechny činnosti přístavů nemohou být považovány pouze za činnosti hospodářského nebo obecného zájmu. V tomto ohledu připomínají, že přístavy se nezabývají komerčním provozem přístavní infrastruktury, nýbrž dávají k dispozici vodní cesty a povodí a udělují koncese k pozemkům za přístavní poplatky a koncesní poplatky. Proto by se jejich činnosti sekundárního významu měly řídit kvalifikací hlavních činností.

44 Závěr Komise v napadeném rozhodnutí, podle něhož jsou přístavní orgány podniky pro účely použití pravidel státní podpory, byl proto nesprávný.

45 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

46 Je třeba nejprve připomenout, jak uvedla Komise v bodě 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že podle judikatury pojem „podnik“ zahrnuje jakoukoliv jednotku, která vykonává hospodářskou činnost, bez ohledu na její právní postavení a způsob jejího financování. V tomto ohledu je hospodářskou

činností jakákoli činnost spočívající v nabízení zboží a služeb na daném trhu (rozsudek ze dne 12. září 2000, Pavlov a další, C-180/98 až C-184/98, EU:C:2000:428, body 74 a 75; v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 16. června 1987, Komise v. Itálie, 118/85, EU:C:1987:283, bod 7, a rozsudek ze dne 23. dubna 1991, Höfner a Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, bod 21).

47 Judikatura mimoto uznala, že obchodní provoz a výstavba letištních nebo přístavních infrastruktur pro účely takového obchodního provozu jsou hospodářskými činnostmi (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise, C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 78; ze dne 19. prosince 2012, Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise, C-288/11 P, EU:C:2012:821, body 40 až 43, a ze dne 15. května 2018, Naviera Armas v. Komise, T-108/16, napadený kasačním opravným prostředkem, EU:T:2018:145, bod 78).

48 V projednávané věci Komise vyjmenovala v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí řadu hospodářských činností, které přístavy mohou provádět. Zaprvé přístavy poskytují svým uživatelům obecnou službu (zejména majitelům plavidel a obecně všem provozovatelům plavidel) tím, že poskytují plavidlům přístup k přístavní infrastruktuře za odměnu obecně nazývanou „přístavní poplatek“. Zadruhé některé přístavy poskytují plavidlům rovněž za odměnu zvláštní služby, jako je pilotování, zvedání, manipulace nebo kotvení. Zatřetí přístavy dávají za odměnu určité infrastruktury nebo pozemky k dispozici podnikům, které tyto prostory využívají buď pro vlastní potřeby, nebo pro poskytování některých níže uvedených zvláštních služeb plavidlům. Komise kromě toho upřesnila v bodě 45 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že skutečnost, že třetí podniky využívají některé pozemní a přístavní infrastruktury k poskytování služeb majitelům plavidel nebo plavidlům, nevylučuje, že správcovské činnosti prováděné přístavními orgány, které spočívají zejména v pronájmu těchto pozemků a infrastruktury těmto třetím podnikům, jsou rovněž hospodářské povahy.

49 Při dotazu k tomuto bodu na jednání žalobkyně potvrdily zaprvé, že vybírají poplatky, označované též jako „přístavní poplatky“, které byly přinejmenším zčásti vybírány výměnou za právo plavidel na přístup k přístavní infrastruktuře. Zadruhé, i když popírají, že samy provádějí zvedání, nakládku nebo vykládku zboží, zejména pomocí jeřábů nebo dále manipulaci se zbožím, připouštějí nicméně, že provádějí některé překládky a vlečení lodí za zdymadly. Zatřetí nezpochybňují, že dávají třetím podnikům k dispozici pozemky výměnou za koncesní poplatky.

50 V důsledku toho nedošlo k nesprávnému posouzení, když Komise v bodě 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí došla k závěru, že činnosti prováděné přístavy jsou přinejmenším zčásti činnostmi hospodářskými.

51 Žádný z argumentů vznesených žalobkyněmi nebo Belgickým královstvím nemůže tento závěr zpochybnit.

52 Žalobkyně zaprvé tvrdí, že jejich činnosti nejsou hospodářskými činnostmi, jelikož vykonávají výsady veřejné moci a jsou pověřeny úkoly obecného zájmu.

53 V tomto ohledu je třeba poznamenat, podobně jak to učinila Komise v bodě 47 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že v projednávaném případě není pochyb o tom, že přístavům může být svěřena pravomoc vykonávat určité výsady veřejné moci, které jsou nehospodářské povahy, jako je kontrola bezpečnosti námořní dopravy nebo dohled nad znečišťováním.

54 Skutečnost, že je určitá entita při výkonu části svých činnosti nadána veřejnou mocí, však nebrání tomu, aby byla kvalifikována jako podnik. Pro určení, zda se v případě dotčených činností jedná o činnosti podniku ve smyslu Smlouvy, je nezbytné určit povahu těchto činností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise, C-82/01 P, EU:C:2002:617, body 74 a 75, a ze dne 12. července 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, bod 37).

55 Skutečnost, že žalobkyním mohou být svěřeny služby veřejného zájmu proto není dostačující k tomu, aby jim mohla být odňata kvalifikace „podniku“, pokud a v rozsahu, v němž vykonávají rovněž hospodářskou činnost spočívající v nabízení zboží a služeb na trhu za odměnu, jak bylo definováno Komisí v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 48 výše).

56 Kromě toho je třeba připomenout, podobně jako Komise v bodě 48 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že ačkoli vnitrostátní orgány mají širokou posuzovací pravomoc při poskytování, pořizování a organizování služeb obecného zájmu, aby tyto služby co nejlépe odpovídaly potřebám uživatelů, nevylučuje to, že tyto činnosti mohou mít hospodářskou povahu. Podle ustálené judikatury (viz body 46 a 54 výše), pojem „hospodářská činnost“ vychází ze skutkových okolností, zejména z existence trhu pro dotyčné služby a nezávisí na rozhodování nebo posuzování daného státu. Sám stát nebo státní subjekt tak mohou jednat jako podnik (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, bod 35 citovaná judikatura).

57 V tomto ohledu se Belgické království marně odvolává na nařízení 2017/352 aby prokázalo, že přístavy nevykonávají hospodářské činnosti. I když je pravda, že uvedené nařízení stanoví, že se členské státy mohou rozhodnout, že uloží poskytovatelům přístavních služeb závazky veřejné služby týkající se přístavních služeb, a mohou svěřit právo ukládat takové závazky řídícímu orgánu přístavu nebo příslušnému orgánu s cílem zajistit splnění určitých cílů veřejné služby, neexistuje v projednávaném případě souvislost mezi dotčenými opatřením podpory, tedy osvobozením od daně z příjmů společností pro přístavy, a jakýmikoli úkoly veřejné služby. Napadené rozhodnutí ostatně nebrání žalobkyním v uzavírání smluv o pověření veřejnou službou s Vlámským regionem.

58 Dále, jelikož se belgické království odvolává na sdělení Komise (2004) 43 – Pokyny Společenství ke státní podpoře v námořní dopravě (Úř. věst. 2004, C 13, s. 3), s cílem prokázat nehospodářskou povahu činností přístavů, je třeba poznamenat, že bod 2.1 pokynů uvádí, že „investice do infrastruktury nejsou běžně považovány za státní podporu ve smyslu článku [107] odst. 1 [SFEU], pokud stát nabízí všem dotčeným provozovatelům volný přístup k infrastruktuře“. Stejně jako ve sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 SFEU (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1), tento bod odkazuje pouze na podpory investic do infrastruktury, a nikoliv na podpory ve formě osvobození od daně z příjmů společnosti, jehož výše závisí přímo na zisku, jako je tomu v projednávaném případě.

59 Belgické království se rovněž odvolává na bod 59 odůvodnění rozsudku ze dne 22. května 2003 ve věci Korhonen a další (C-18/01, EU:C:2003:300), z něhož vyplývá, že správa veřejných pozemků a staveb odpovídá na potřeby veřejného zájmu, které mají nehospodářskou povahu. Je nicméně nutno konstatovat, podobně jako Komise v bodě 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že se uvedený rozsudek netýká pojmu „podnik“ podle práva státních podpor, ale otázky, zda akciová společnost založená, kontrolovaná a řízená místním orgánem odpovídá potřebě veřejného zájmu ve smyslu čl. 1 písm. b) druhého pododstavce směrnice Rady 92/50/EHS ze dne 18. června 1992 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na služby (Úř. věst. L 1992, 209, s. 1, Zvl. vyd. 06/01 s. 332).

60 Výtka vycházející z neexistence hospodářské činnosti z důvodu výsad veřejné moci přístavů musí být tudíž zamítnuta.

61 Na druhém místě se žalobkyně domnívají, že je třeba rozlišovat mezi činnostmi v oblasti správy přístavní infrastruktury ze strany přístavů a obchodními činnostmi uživatelů přístavů.

62 V tomto ohledu je třeba především poznamenat, že Komise určila dostatečně jasně hospodářské činnosti prováděné přístavy v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 48 výše). Jak Komise konstatovala v uvedeném bodě odůvodnění, přístavy mimo jiné poskytují výměnou za odměnu přístup k přístavní infrastruktuře pro plavidla a dávají k dispozici pozemky. Argument žalobkyň, podle kterého přístavy pouze zjednodušují nabídku služeb třetími uživateli přístavu, není skutkově podložena.

63 Dále je třeba upřesnit, že se Komise nedomnívala, že by přístavy ve všech případech samy zajišťovaly určité služby, jako je např. zvedání, manipulace, kotvení, překládka nebo lodivodské služby pro plavidla používající jejich infrastrukturu. Uznala tak, že tyto služby mohou být v určitých případech nabízeny jinými podniky. V bodě 45 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise nicméně dospěla k závěru, že skutečnost, že třetí podniky využívají některé pozemní a přístavní infrastruktury k poskytování služeb majitelům plavidel nebo plavidlům, nevylučuje, že správcovské činnosti prováděné přístavními orgány, které spočívají zejména v pronájmu těchto pozemků a infrastruktury těmto třetím stranám, jsou rovněž hospodářské povahy.

64 Pokud jde o konkrétní situaci žalobkyň, Komise na jednání rovněž uznala, že některé z konkrétních služeb uvedených v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí jimi nemohou být nabízeny, aniž by to však dostačovalo ke zpochybnění zbytku její analýzy (viz body 48 a 49 výše).

65 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v případě rozhodnutí týkajícího se režimu podpory, jako je tomu v projednávaném případě, se Komise může omezit na obecné a abstraktní prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby bylo možno v odůvodnění rozhodnutí posoudit, zda tento režim, na základě podmínek, které stanovuje, je v zásadě státní podporou pro své příjemce. Komise tedy není povinna provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63, a ze dne 26. listopadu 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías v. Komise, T-487/13, nezveřejněný, EU:T:2015:899, bod 66).

66 Komise tedy může při zkoumání obecných charakteristik režimu podpory, jako je tomu v projednávaném případě, určit obecně a abstraktně hospodářské činnosti, které přístavy mohou provádět, i když tyto činnosti nejsou všechny, v každém případě a opravdu prováděny v každém přístavu. V případě, že přístav neprovádí žádnou z hospodářských činností určených Komisí v napadeném rozhodnutí, nemůže být kvalifikován jako podnik, na který se uplatní pravidla Smlouvy o FEU týkající se státních podpor. Tak tomu však není v projednávaném případě, jelikož žalobkyně vykonávají většinu hospodářských činností vymezených Komisí v bodě 44 napadeného rozhodnutí (viz body 48 a 49 výše).

67 Žalobkyně se dále na podporu svých argumentů odvolávají na bod 43 odůvodnění nařízení 2017/352, podle kterého „[s] cílem zajistit rovné podmínky a transparentnost při přidělování a využívání veřejných finančních prostředků a zamezit narušení trhu je nezbytné řídícímu orgánu přístavu, který je příjemcem veřejných finančních prostředků, v případě, že plní rovněž funkci poskytovatele služeb, uložit povinnost vést účetnictví pro veřejně financované činnosti vykonávané v rámci jeho funkce řídícího orgánu přístavu odděleně od účetnictví pro činnosti vykonávané v podmínkách hospodářské soutěže“. Žalobkyně z toho vyvozují závěr, že na poskytování přístavních služeb se mohou vztahovat pravidla v oblasti státních podpor, na rozdíl od činností v oblasti správy přístavů. Jak však uvádí Komise, skutečnost, že přístavní služby poskytované třetími subjekty jsou hospodářskými činnostmi, nebrání tomu, aby přístavy samy vykonávaly hospodářskou činnost. Poslední věta tohoto bodu odůvodnění kromě toho stanoví, že „[v] každém případě by mělo být zajištěno dodržování pravidel pro poskytování státní podpory.“

68 Vzhledem k tomu, že se žalobkyně rovněž odvolávají na předchozí rozhodovací praxi Komise, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže rozhodovací praxe Komise v jiných případech ovlivnit platnost rozhodnutí, které je napadeno, kterou lze posuzovat pouze s ohledem na objektivní pravidla Smlouvy (rozsudky ze dne 16. července 2014, Německo v. Komise, T-295/12, nezveřejněný, EU:T:2014:675, bod 181, a ze dne 9. června 2016, Magic Mountain Kletterhallen a další v. Komise, T-162/13, nezveřejněný, EU:T:2016:341, bod 59).

69 V každém případě, jak Komise podotkla v bodě 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí, její nejnovější rozhodovací praxe ukazuje, že obchodní provoz a výstavba přístavních infrastruktur jsou hospodářskými činnostmi. Za předpokladu, že by Komise mohla v tomto ohledu změnit svou

rozhodovací praxi, učinila by tak za účelem uvedení svého postupu v soulad s judikaturou Soudního dvora, zejména s rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise (C-82/01 P, EU:C:2002:617), a ze dne 19. prosince 2012, Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Žalobkyně se však domnívají, že z rozsudků uvedených v bodě 69 výše nelze dovodit, že správa přístavní infrastruktury je nutně hospodářskou činností. Na jednu stranu byla situace dotčená ve věci v rozsudku ze dne 19. prosince 2012 ve věci Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise (C-288/11 P, EU:C:2012:821) odlišná, jelikož žalobkyně samy neprovozovaly infrastrukturu, nýbrž ji dávaly k dispozici třetím stranám. Na druhou stranu byly činnosti prováděné výměnou za obchodní poplatek v rozsudku ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise (C-82/01 P, EU:C:2002:617), Tribunálem kvalifikovány jako hospodářské.

71 Jak však uvádí Komise, Tribunál i Soudní dvůr výslovně potvrdily, že poskytování letištních zařízení leteckým společnostem výměnou za zaplacení poplatku je hospodářskou činností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise, C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 78, a ze dne 12. prosince 2000, Aéroports de Paris v. Komise, T-128/98, EU:T:2000:290, bod 121). Mezi poskytnutím přístupu k infrastruktuře letiště výměnou za letištní poplatky a poskytnutím přístupu k přístavní infrastruktuře výměnou za přístavní poplatky přitom neexistuje žádný zásadní rozdíl.

72 Kromě toho na rozdíl od tvrzení žalobkyň v tomto ohledu přístavy samy provozují přístavní infrastrukturu, když poskytují přístup k přístavní infrastruktuře plavidlům nebo pronajímají pozemky za úplatu, stejně jako letiště Lipsko/Halle ve věci, o kterou šlo v rozsudku ze dne 19. prosince 2012, Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Žalobkyně proto nesprávně tvrdí, že Komise v napadeném rozhodnutí zaměnila činnosti přístavů s činnostmi jejich uživatelů, jakož i správu infrastruktury s komerčním provozem přístavní nadstavbové struktury.

74 Na třetím místě žalobkyně zdůrazňují neexistenci hospodářské činnosti z důvodu tarifní praktiky přístavních orgánů.

75 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury jsou služby, které mohou být kvalifikovány jako hospodářské činnosti, plnění poskytovaná zpravidla za úplatu. Základní charakteristika úplaty spočívá ve skutečnosti, že úplata představuje hospodářské protiplnění za dotčené plnění (viz rozsudek ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, bod 47 a citovaná judikatura).

76 Na rozdíl od toho, co v tomto ohledu tvrdí žalobkyně, je existence odměny důležitým faktorem při prokazování existence hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. prosince 2012, Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise, C-288/11 P, EU:C:2012:821, bod 40, a ze dne 24. března 2011, Freistaat Sachsen a Land Sachsen-Anhalt v. Komise, T-443/08 a T-455/08, EU:T:2011:117, bod 93).

77 V tomto ohledu argument žalobkyň, že přístavní poplatky byly belgickým ústavním soudem kvalifikovány jako „odměna“, což vylučuje zahrnutí jakékoli složky zisku, nevyvrací tezi Komise, že tyto poplatky jsou hospodářské protiplnění za poskytnutí dotčené služby.

78 Je pravda, že – jak tvrdí žalobkyně – podle judikatury okolnost, že za výrobek nebo službu, které poskytl veřejnoprávní subjekt v rámci výkonu výsad veřejné moci, se hradí zákonem stanovený poplatek, který tento subjekt sám přímo či nepřímo neurčuje, nestačí sama o sobě k tomu, aby vykonávaná činnost byla považována za hospodářskou činnost a subjekt, který ji vykonává, za podnik

(viz rozsudek ze dne 12. září 2013, Německo v. Komise, T-347/09, nezveřejněný, bod 30 a citovaná judikatura). Ani taková okolnost však sama o sobě nestačí k tomu, aby dotčená činnost nebyla považována za hospodářskou činnost.

79 Je třeba mimoto uvést, jako Komise v bodě 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že charakteristiky sazeb, které přístavy v projednávané věci používají (zveřejnění, nediskriminace atd.) jsou obdobné jako u sazeb účtovaných v rámci služeb obecného hospodářského zájmu, které jsou v zásadě hospodářskými činnostmi a vztahují se na ně pravidla pro státní podporu. Ceny převážné většiny hospodářských činností jsou také veřejné, nediskriminační a stanoví je poskytovatel jednostranně předem.

80 A konečně, pokud jde o argument, podle kterého se přístavy neřídí obchodní logikou při stanovování svých sazeb, ale směřují ke naplňování veřejných úkolů, je třeba připomenout, že okolnost, že nabídka zboží a poskytování služeb nejsou uskutečňovány za účelem dosažení zisku, nebrání tomu, aby jednotka, která tyto činnosti na trhu provádí, byla považována za podnik, jestliže se tato nabídka nachází v soutěžním vztahu s nabídkou jiných subjektů sledujících cíl dosahování zisku (rozsudky ze dne 1. července 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, bod 27, a ze dne 27. června 2017, Consregación de Escuelas Pas Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, bod 46; v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 12. září 2013, Německo v. Komise, T-347/09, nezveřejněný, EU:T:2013:418, bod 48).

81 Dále pouhá skutečnost, že jsou ceny stanovovány jednostranně přístavy pod kontrolou regionálního přístavního komisaře, neznamená, že není zohledněna poptávka. Naopak, jak Komise poznamenává v bodě 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přístavy při stanovování svých sazeb, zejména přístavních poplatků, zohledňují situaci na trhu. Z toho důvodu představují sazby jednoznačně důležitý nástroj obchodní politiky přístavů, jejichž cílem je motivovat majitele plavidel a přepravce k využívání přístavních infrastruktur a podniky k tomu, aby se zde usadily a vykonávaly zde své činnosti v oblasti výroby nebo služeb. Pokud jde zejména o přístavy Antverpy a Zeebrugge, z poznámky pod čarou 46 v napadeném rozhodnutí vyplývá, že podle čl. 25 odst. 3 dekretu o politice a řízení námořních přístavů ze dne 2. března 1999 „vlámská vláda a správy přístavů vyvíjejí iniciativy s cílem dosáhnout […] harmonických struktur sazeb ve vlámských námořních přístavech, aby tak zaručily konkurenční postavení loajální vůči vlámským námořním přístavům“.

82 Není ostatně zpochybněno, že přístavní a koncesní poplatky vybírané přístavy pokrývají přinejmenším většinu nákladů, které nesou, když nabízejí své služby na trhu, jak uvedla Komise v bodě 53 odůvodnění napadeného rozhodnutí. V případě přístavu Antverpy tyto zisky dokonce překročily celkové provozní náklady v roce 2015. Skutečnost, že z těchto tržeb mohou být rovněž financovány některé nehospodářské činnosti, nemění nic na tom, že jsou vybírány výměnou za hospodářské činnosti, kterými jsou poskytnutí přístavní infrastruktury nebo přístupu k přístavní infrastruktuře.

83 Výtka vycházející z neexistence hospodářské činnosti z důvodu tarifních praktik přístavů musí být proto rovněž zamítnuta.

84 Na čtvrtém místě žalobkyně tvrdí, že za předpokladu, že by přístavy prováděly hospodářské činnosti, jedná se o čistě akcesorické činnosti, na které se tak nevztahuje čl. 107 odst. 1 SFEU.

85 V tomto ohledu je třeba připomenout, že okolnost, že entita má při výkonu části své činnosti veřejné pravomoci, nebrání sama o sobě, aby se na ni ve zbytku její činností nahlíželo jako na podnik ve smyslu unijního práva hospodářské soutěže (rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise, C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 74, a ze dne 1. července 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, bod 25).

86 Je pravda, jak uvádějí žalobkyně, že podle judikatury v rozsahu, v němž veřejnoprávní entita vykonává hospodářskou činnost, kterou lze oddělit od výkonu jejích výsad veřejné moci, jedná tato entita ve vztahu k této činnosti jakožto podnik, zatímco v případě, že je uvedená hospodářská činnost od

výkonu výsad veřejné moci neoddělitelná, zůstávají veškeré činnosti vykonávané uvedenou entitou činnostmi, které souvisejí s výkonem těchto výsad veřejné moci (rozsudky ze dne 12. července 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, bod 38, a ze dne 12. září 2013, Německo v. Komise, T-347/09, nezveřejněný, EU:T:2013:418, bod 29; v tomto smyslu rovněž viz rozsudek ze dne 26. března 2009, SELEX Sistemi Integrati v. Komise, C-113/07 P, EU:C:2009:191, body 71 až 80).

87 V projednávaném případě však ani žalobkyně, ani Belgické království nepředložily konkrétní důkazy o tom, že hospodářské činnosti prováděné přístavy jsou neoddělitelně spjaty s výsadami veřejné moci, jako jsou kontrola a zabezpečení námořní dopravy nebo dohled nad bojem proti znečišťování. Pouhá skutečnost, že mezi těmito činnostmi může existovat hospodářská vazba, kdy hospodářské činnosti přístavů umožňují zcela nebo zčásti financování jejich nehospodářských činností, nestačí k prokázání neoddělitelné povahy těchto činností ve smyslu judikatury.

88 V tomto ohledu je rovněž třeba poukázat na to, že v projednávaném případě nejsou hospodářské činnosti přístavů vyžadovány nehospodářskými činnostmi v obecném zájmu a že v případě jejich neexistence by tyto nehospodářské činnosti nebyly nutně zbaveny svého účinku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, bod 41, a ze dne 12. září 2013, Německo v. Komise, T-347/09, nezveřejněný, EU:T:2013:418, bod 41).

89 Je proto třeba konstatovat, že hospodářské činnosti přístavů nejsou ve smyslu judikatury neoddělitelné od jejich nehospodářských činností obecného zájmu (viz bod 86 výše).

90 Ve zbytku je třeba poznamenat, že ani žalobkyně, ani Belgické království neprokázaly, že hospodářské činnosti přístavů jsou ve vztahu k nehospodářským činnostem obecného zájmu sekundární nebo akcesorické povahy.

91 Naopak, jak vyplývá zejména z bodů 53 a 65 odůvodnění napadeného rozhodnutí, představují přístavní a koncesní poplatky převážnou většinu obratu přístavů. V odpovědi na písemnou otázku Tribunálu kromě toho žalobkyně potvrdily, že více než 75 % jejich příjmů bylo získáno prostřednictvím tří typů činností, a sice koncesí, služeb lodivodů a vlečení lodí. Jak přitom vyplývá z posouzení dalších argumentů žalobkyň, Komise v napadeném rozhodnutí kvalifikovala tyto činnosti jako hospodářské povahy, aniž by se dopustila nesprávného posouzení.

92 Výtka vycházející z toho, že hospodářské činnosti přístavů mají ve vztahu k jejich nehospodářským činnostem obecného zájmu pouze akcesorický charakter, musí být proto rovněž zamítnuta.

K první části, vycházející z neexistence trhu, na němž přístavní orgány nabízejí své služby

93 V první části prvního žalobního důvodu žalobkyně uvádějí, že při neexistenci trhu, na kterém by nabízely své služby, nemohou být přístavní orgány považovány za podniky. Podle dekretu o politice a správě námořních přístavů ze dne 2. března 1999 je decentralizací správních pravomocí veřejné moci vytvořen zákonný monopol, který vylučuje jakoukoli možnou hospodářskou soutěž tím, že zřizuje výhradního poskytovatele dotyčných služeb. Pokud jde o správu přístavů v Antverpách a Bruggách, neexistuje tedy žádný „trh“, což potvrdila zpráva Nederlandse Mededingingsautoriteit (nizozemský orgán pro hospodářskou soutěž).

94 Žalobkyně v tomto ohledu připomínají, že přístavní orgány pouze usnadňují nabídku služeb třetích stran, konkrétně podniků provádějících překládku nebo průmyslových podniků na trhu, na němž jsou tyto třetí strany činné, zejména udělením koncese k pozemkům, avšak tyto hospodářské činnosti nevykonávaly samy.

95 Správa přístavů navíc musí být odlišena od správy letišť, pro niž vnitrostátní právní předpisy potvrzují tržní prostředí, a tedy prostřední s hospodářskou soutěží, v němž jsou vykonávány činnosti správy letiště.

96 V replice žalobkyně rovněž vytýkají Komisi jednak to, že došla k nesprávnému závěru o existenci trhu na základě skutečnosti, že nabízejí své služby za odměnu, a jednak to, že nepřezkoumala, jestli jiné hospodářské subjekty byly schopny a ochotny poskytnout předmětné služby na dotyčném trhu podle článku 14 sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU.

97 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

98 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že entita se zákonným monopolem může nabízet zboží a služby na trhu, a je tudíž „podnikem“ ve smyslu článku 107 SFEU. Jak totiž uvedla Komise v bodě 48 odůvodnění napadeného rozhodnutí, samotný pojem „hospodářská činnost“ vychází ze skutkových okolností, zejména z existence trhu pro dotyčné služby a nezávisí na rozhodování nebo posuzování daného státu.

99 V projednávaném případě, jak bylo uvedeno výše, žalobkyně vykonávají většinu činností, které Komise v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí označila za hospodářské, samy (viz bod 49 výše). I kdyby však, jak samy žalobkyně potvrzují, měly zákonný monopol a v Belgii by neexistovaly soukromoprávní hospodářské subjekty, které by s nimi soutěžily, je třeba poznamenat, jak potvrdila Komise během jednání, že na unijní úrovni existuje hospodářská soutěž mezi jednotlivými námořními přístavy, zejména na ose Hamburk-Rotterdam-Antverpy, k přilákání lodí nebo jiných poskytovatelů služeb, což žalobkyně nepopírají. Žalobkyně se proto mylně domnívají, že pro tyto činnosti neexistuje žádný trh pouze z toho důvodu, že na jejich provádění mají v Belgii přirozený a zákonný monopol.

100 Žalobkyně rovněž odkazují na zprávu nizozemského orgánu pro hospodářskou soutěž, ze které vyplývá, že mezi správami přístavů neexistuje hospodářská soutěž. Je však třeba poznamenat, že tato zpráva, která se konkrétně týká konkurenční situace přístavu Rotterdam v Nizozemsku, v souvislosti s vyšetřováním zneužívání dominantního postavení, se zdá být málo relevantní pro účely prokázání neexistence hospodářské činnosti přístavů v obecné rovině. Tato zpráva se navíc omezuje na zjištění omezené hospodářské soutěže mezi přístavními orgány při stanovování přístavních tarifů v Nizozemsku, aniž dospěla k závěru, že poskytování přístavní infrastruktury a přidělování průmyslové půdy nebyly hospodářskými činnostmi.

101 Na rozdíl od toho judikatura uznala, že obchodní provoz a výstavba přístavních nebo letištních infrastruktur pro účely takového obchodního provozu jsou hospodářskými činnostmi (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v. Komise, C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 78; ze dne 19. prosince 2012, Mitteldeutsche Flughafen a Flughafen Leipzig-Halle v. Komise, C-288/11 P, EU:C:2012:821, body 40 až 43, a ze dne 15. března 2018, Naviera Armas v. Komise, T-108/16, napadený kasačním opravným prostředkem, EU:T:2018:145, bod 119).

102 V tomto ohledu žalobkyně nesprávně tvrdí, že správa přístavů musí být odlišena od správy letišť. Jak tvrdí Komise, skutečnost, že provozování některých letišť probíhá na základě koncese, totiž neznamená, že provozování letiště nebo přístavu veřejnoprávním podnikem nebo orgánem nadaným výsadami veřejné moci nezakládá hospodářskou činnost.

103 Kromě toho ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 15. března 2018, Naviera Armas v. Komise (T-108/16, EU:T:2018:145), ačkoliv šlo především o to, zjistit, zda podnik užívající přístav, který má výlučné právo zde vykonávat své obchodní činnosti, je z tohoto důvodu příjemcem státní podpory, Tribunál v bodě 119 tohoto rozsudku výslovně uvedl, že činnost, na základě které řídící orgán přístavu spravuje infrastrukturu přístavu a zpřístupňuje ji kterékoli námořní uživatelské společnosti za úhradu přístavních poplatků, přitom skutečně představuje „hospodářskou“ činnost.

104 Žalobkyně se rovněž odvolávají na odstavec 14 sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU za účelem tvrzení, že měla přezkoumat, zda byly jiné hospodářské subjekty ochotny a schopny dotyčné služby na dotčeném trhu poskytovat. Tento odstavec stanoví následující:

„Rozhodnutí orgánu veřejné moci, že třetím stranám nedovolí poskytovat určitou službu (například proto, že si ji přeje poskytovat interně), nevylučuje existenci hospodářské činnosti. I přes takovéto uzavření trhu může hospodářská činnost existovat, jestliže by danou službu na předmětném trhu byli ochotni a schopni poskytovat jiní provozovatelé. Obecně lze říci, že skutečnost, že určitá služba je poskytována interně, není pro hospodářskou povahu činnosti relevantní.“

105 Komise v duplice a na jednání upřesnila, že se žalobkyně nemohou účinně dovolávat odstavce 14 jejího sdělení o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož v projednávaném případě poskytovaly některé služby samy interně, což podle tohoto odstavce není dostačující pro určení toho, že se nejednalo o hospodářskou činnost. Nelze vyloučit, že ostatní soukromé podniky by mohly být ochotné a schopné provádět hospodářské činnosti, které provádí žalobkyně, pokud by tyto činnosti byly skutečně otevřené hospodářské soutěži a nepodléhaly zákonnému monopolu.

106 První část prvního žalobního důvodu musí být tudíž také zamítnuta.

107 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba konstatovat, že se Komise nedopustila nesprávného posouzení, když v bodě 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k názoru, že činnosti belgických přístavů byly přinejmenším zčásti činnostmi hospodářskými.

108 První žalobní důvod je proto třeba zamítnout.

K druhému a třetímu žalobnímu důvodu, vycházejícím v zásadě z porušení kritéria selektivity

109 Žalobkyně ve svém druhém a třetím žalobním důvodu v podstatě namítají, že došlo k porušení kritéria selektivity stanoveného v čl. 107 odst. 1 SFEU.

110 Před posouzením různých žalobních výtek žalobkyň a Belgického království v rámci těchto dvou žalobních důvodů je třeba připomenout postoj, který zaujala Komise v napadeném rozhodnutí, aby došla k závěru o selektivní povaze dotčeného opatření, jakož i relevantní judikaturu.

Shrnutí analýzy Komise pokud jde o selektivitu opatření v napadeném rozhodnutí

111 V bodě 5.1.4 napadeného rozhodnutí věnovaném selektivitě opatření Komise nejprve tvrdila, že není pochyb o tom, že belgické přístavy neplatily daň z příjmů společností. Základem pro toto neplacení daně z příjmů společností mohly být podle belgických orgánů buď čl. 180 odst. 2 ZDP, nebo články 1 a 2 ZDP (bod 81 napadeného rozhodnutí).

112 Komise poté ve dvou fázích analyzovala, jestli právním základem pro neplacení daně z příjmů společností belgickými přístavy byly články 1 a 2 ZDP („druhá hypotéza“), nebo čl. 180 odst. 2 ZDP („první hypotéza“).

113 Na prvním místě v rámci druhé hypotézy Komise analyzovala argument belgických orgánů, podle kterého čl. 180 odst. 2 ZDP pouze vyvozuje důsledky z obecných pravidel uvedených v článcích 1 a 2 ZDP, a nepředstavuje tedy odchylku od referenčního systému (body 82 až 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu měla Komise za to, že takový výklad v zásadě vychází z předpokladu, že by činnosti vykonávané přístavy nutně vylučovaly, že by mohly být považovány za „společnosti“ pro účely daně z příjmů (právnické osoby, které jsou rezidenty), zatímco se jedná o „podniky“ ve smyslu

článku 107 SFEU. Komise se přitom naopak domnívala, že přístavy jsou pro účely daně z příjmů v zásadě „společnostmi“ vzhledem k převážné části jejich činností, a že vykonávají hospodářské činnosti, na základě nichž je možno je považovat za „podniky“ ve smyslu článku 107 SFEU (body 84 až 85 napadeného rozhodnutí). Komise dále konstatovala, že předpoklad, o který se opírá argumentace belgických orgánů, je v rozporu s oficiálním komentářem k zákonu o daních z příjmů, s jinými vnitrostátními předpisy, i s oficiálními postoji belgické vlády (bod 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

114 Komise tedy uvedla, že nesdílí stanovisko, podle kterého, i kdyby byl čl. 180 odst. 2 zrušen, na přístavy by se nevztahovala daň z příjmů společností na základě uplatnění obecných kritérií uvedených v článcích 1 a 2 ZDP. Ze stejných důvodů Komise zpochybnila tvrzení, že pravidla týkající se daně z příjmů právnických osob představují referenční systém pro zdanění přístavů. Vzhledem k těmto skutečnostem měla Komise za to, že obvyklé uplatňování obecných pravidel belgického práva by mělo za následek, že by se na přístavy vztahovala daň z příjmů společností v důsledku toho, že mají příjmy z hospodářské činnosti (body 87 až 89 napadeného rozhodnutí).

115 Komise dále upřesnila, že i kdyby mohla dotčená vnitrostátní pravidla – případně jejich výklad ze strany správních orgánů – vyústit v to, že by belgické přístavy nehradily daň z příjmů společností, zaváděla by tato pravidla diskriminaci mezi „podniky“ s hospodářskými aktivitami ve smyslu článku 107 SFEU. Stejně jako čl. 180 bod 2 ZDP v níže uvedené analýze by tak tato pravidla, případě belgický systém zdanění příjmů jako celek, byla zdrojem výhod poskytnutých určitým „podnikům“, tj. přístavům, přestože tyto podniky jsou, pokud jde o zisky z „hospodářských činností“, v situaci srovnatelné s jinými podniky (právnickými osobami, které jsou rezidenty), na které se vztahuje daň z příjmů společností, ve vztahu k účelu daně z příjmů právnických osob, které jsou rezidenty, tj. zdanění zisků. Komise byla dále toho názoru, že přístavy se neřídí „zvláštními zásadami fungování, které je jasně odlišují od jiných hospodářských subjektů“, na které se vztahuje daň z příjmů společností. Zejména skutečnost, že přístavy neusilují o dosažení zisku, nedostačuje podle Komise k tomu, aby bylo možno dospět k závěru, že se nacházejí v jiné situaci než ostatní hospodářské subjekty, na které se vztahuje daň z příjmů společností. V tomto případě by podle ní byl samotný belgický systém selektivní (bod 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

116 I kdyby tedy články 1 a 2 ZDP představovaly právní základ pro to, že belgické přístavy neplatí daň z příjmů společností, představovalo by toto neplacení podle Komise *prima facie* selektivní opatření, pokud jde o hospodářské činnosti přístavů (bod 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

117 Na druhém místě Komise analyzovala první hypotézu, kterou upřednostnila a podle níž čl. 180 odst. 2 ZDP představuje právní základ pro neplacení daně z příjmů společností belgickými přístavy, což je odchylka od referenčního rámce, kterou tvoří články 1 a 2 ZDP (body 92 až 107 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

118 V tomto ohledu měla Komise zaprvé za to, že referenční systém v projednávaném případě představovala obecná daňová pravidla vyplývající článků 1 a 2 ZDP, zatímco čl. 180 odst. 2 ZDP představuje výjimku z těchto obecných daňových pravidel. Pro právnické osoby se sídlem v Belgii totiž stanoví článek 1 ZDP dualistický systém zdanění příjmů: ukládá „společnostem“ povinnost platit daň z příjmů společností a „jiným právnickým osobám než společnostem“ povinnost platit daň z příjmů právnických osob. Článek 2 ZDP obsahuje kritéria umožňující definovat „společnosti“, a tudíž určit právnické osoby, na které se bude vztahovat daň z příjmů společností, a vylučovací metodou i ty, na jejichž příjmy se bude vztahovat daň z příjmů právnických osob. Článek 179 ZDP kromě toho potvrzuje, že daňoví poplatníci, na které se vztahuje daň z příjmů společností, jsou společnosti, které jsou rezidenty. Podle Komise však čl. 180 odst. 2 bezpodmínečně osvobozuje přístavy od povinnosti odvádět daň z příjmů společností, aniž by uplatňoval obecná kritéria rozlišení mezi daní z příjmů společností a daní z příjmů právnických osob definovaná v článcích 1 a 2, tj. bez ohledu na to, zda jsou uvedené přístavy „společnostmi“, či nikoli (body 93 a 94 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

119 Zadruhé Komise uvedla, že tato výjimka z referenčního systému zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se vzhledem k cíli sledovanému referenčním daňovým systémem nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Bez ohledu na přijatý referenční systém (daň z příjmů společností nebo obecné zdanění příjmů právnických osob, které jsou rezidenty) je cílem daně z příjmů zdanit příjmy, a vzhledem k tomuto cíli jsou všechny podniky, pokud jde o zisky z jejich hospodářské činnosti, ve stejné skutkové a právní situaci. Na tomto hodnocení by se nic nezměnilo, ani kdyby přístavy neusilovaly o dosažení zisku nebo kdyby věnovaly menší pozornost krátkodobé návratnosti investic. Skutečnost, že belgické přístavy jsou vlastněny a ovládány orgány veřejné moci nebo že vykonávají kromě jiného i činnosti nehospodářské, jako jsou například úkoly související s výkonem veřejné moci, neznamená, že se nacházejí v jiné právní a skutkové situaci, pokud jde o uplatňování daně z příjmů společností na příjmy plynoucí z jejich hospodářské činnosti (body 97 a 98 napadeného rozhodnutí).

120 Komise proto dospěla k závěru, že opatření je *prima facie* selektivní, pokud jde o hospodářské činnosti přístavů (bod 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

121 Zatřetí bez ohledu na použitou hypotézu Komise přezkoumala možné odůvodnění opatření povahou nebo obecnou systematikou daňového systému. Nejprve připomněla, že soulad opatření s vnitrostátním právem nemůže sám o sobě představovat odůvodnění na základě struktury systému, ledaže by se prokázalo, že toto odůvodnění vyplývá z inherentních charakteristik referenčního daňového systému. Kromě toho uvedla, že neexistence diskriminace ve vnitrostátním právu nepředjímá neexistenci selektivity ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 101 a 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

122 Jelikož rozhodujícím kritériem pro to, zda se uplatní daň z příjmů společností, nebo daň z příjmů právnických osob je skutečnost, zda daný subjekt vykonává „podnikatelskou činnost“, nebo „činnost ziskové povahy“ (viz článek 2 ZDP), nejsou podle Komise tvrzené důvody pro osvobození přístavů od daně z příjmů společností, tj. že zisk nerozdělují, ale znovu investují, že sledují cíl, který přesahuje jejich individuální zájem, že jejich statutárním cílem není vytvářet zisk, že jsou součástí orgánů veřejné moci a že plní úkoly obecného zájmu, dostačující k tomu, aby odůvodnily příznivější daňové zacházení oproti ostatním společnostem, které jsou rezidenty, ve vztahu k hlavním zásadám daňového systému. Navíc tvrzená skutečnost, že finanční zdroje přístavů ne vždy pokrývají jejich výdaje nebo skutečnost, že některé náklady nesouvisející s předmětem činnosti určitého podniku nebyly podle článku 49 zákona o daních z příjmů odčitatelné od daně z příjmů společností, není důvodem pro osvobození přístavů od daně z příjmů společností. Dále skutečnost, že osvobození přístavů od daně z příjmů společností vyplývá z obecné právní zásady, nebo dokonce přímo ze samotné belgické ústavy, nemusí být sama o sobě dostatečná k odůvodnění tohoto osvobození povahou nebo obecnou strukturou systému vzhledem k tomu, že případné úvahy zohledněné tvůrci ústavy nebo vnitrostátními soudy mohou být nezávislé na řádném fungování daňového systému nebo jeho hlavních zásadách (body 103 až 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

123 A konečně argumenty belgických orgánů a zúčastněných stran týkající se kritérií vytyčených vnitrostátní judikaturou za účelem posouzení, zda je právnická osoba „společností“ ve smyslu článků 1 a 2 ZDP (zejména nevyužívání průmyslových a obchodních metod) podle Komise neprokazují, že by bylo dané opatření odůvodněno inherentní logikou daňového systému, jelikož ve skutečnosti je jejich cílem prokázat pouze to, že přístavy nejsou „společnostmi“, přičemž je v tomto případě podřízení dani z příjmů společností selektivní vzhledem k samotnému výběru kritérií pro vytyčení hranic referenčního systému, a nikoli na základě odchylky od tohoto referenčního systému, která by mohla být případně odůvodněná (bod 107 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

Připomenutí relevantní judikatury

124 Článek 107 odst. 1 SFEU stanoví, že „[p]odpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak“.

125 Podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být s to ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí poskytovat příjemci selektivní výhodu. Začtvrté je třeba, aby narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž (rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53; ze dne 6. března 2018, Komise v. FIH Holding a FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, bod 43, a ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, bod 79).

126 Pokud jde o podmínku selektivnosti výhody, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury vyplývá, že při posuzování této podmínky musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group SA a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54 a citovaná judikatura).

127 Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-270/15 P, EU:C:2016:981, bod 55 a citovaná judikatura).

128 Účelem přezkumu selektivity opatření, zejména v oblasti daní, je tedy zjištění, zda zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nebo naopak, jestli je všeobecným opatřením daňové politiky, které se vztahuje bez výjimky na všechny podniky usazené v tuzemsku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35; ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73, a ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 18).

129 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v této souvislosti předně identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se dotčené daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36 a citovaná judikatura).

130 Pojem „státní podpora“ se nevztahuje na opatření rozlišující mezi podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný dotčeným právním režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tudíž na opatření *a priori* selektivní, pokud se dotyčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišování odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo uspořádání soustavy, do níž tato opatření patří (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58 a citovaná judikatura).

131 Zkoumání podmínky týkající se selektivity tedy v zásadě znamená v první řadě určení referenčního rámce, do něhož dotčené opatření spadá, přičemž toto určení má větší význam v případě daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, bod 85 a citovaná judikatura).

132 Kvalifikace daňového systému jako „selektivního“ však nepodléhá podmínce, že byl koncipován takovým způsobem, že podniky, kterým případně svědčí selektivní zvýhodnění, obecně podléhají stejnému daňovému zatížení jako ostatní podniky, ale mají prospěch z derogativních pravidel, takže selektivní zvýhodnění může být identifikováno jako rozdíl mezi obvyklým daňovým zatížením a zatížením neseným prvně uvedenými podniky (rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 91, a ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, bod 87).

133 Takové chápání kritéria selektivity by totiž vyžadovalo, aby daňový režim – aby mohl být kvalifikován jako „selektivní“ – byl koncipován podle určité legislativní techniky, což by mělo za důsledek, že by vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nespadala do přezkumu v oblasti státních podpor pouze z důvodu skutečnosti, že byla přijata na základě jiné legislativní techniky, ačkoliv mají stejné právní nebo skutkové důsledky, úpravou nebo kombinací různých daňových pravidel. Bylo by to v rozporu s ustálenou judikaturou, podle které čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodů a cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy bez ohledu na použité techniky (viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, bod 88 a citovaná judikatura).

134 Za těchto okolností z téže judikatury vyplývá, že i když k prokázání selektivnosti daňového opatření není použitá legislativní technika rozhodující, takže není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu použitím této legislativní techniky má, je pro tyto účely rozhodně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* rozdílně zacházeno, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci (rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77; rozsudek ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506, bod 90, a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 33).

135 Ve světle těchto úvah je třeba zkoumat různé výtky žalobkyň a Belgického království.

136 V tomto ohledu Tribunál považuje za vhodné přezkoumat selektivitu dotčeného opatření, a sice osvobození přístavů od daně z příjmů společností podle čl. 180 bod 2 ZDP, ve dvou fázích, podobně jako Komise v napadeném rozhodnutí, tedy zda je čl. 180 bod 2 ZDP odchylka od referenčního rámce tvořeného články 1 a 2 ZDP (viz body 117 až 220 výše) nebo jestli tvoří součást referenčního rámce (viz body 113 až 116 výše).

K selektivitě dotčeného opatření za předpokladu, že by čl. 108 bod 2 ZDP představoval odchylku od referenčního rámce

– K výtce vycházející z nesprávného určení referenčního rámce

137 Ve druhém žalobním důvodu žalobkyně podporované Belgickým královstvím tvrdí, že Komise nesprávně dospěla k závěru o selektivitě dotčeného opatření, když se domnívala, zaprvé že daň z příjmu společností je referenčním systémem pro subjekty, jako žalobkyně, a zadruhé že podrobení

přístavů dani z příjmů právnických osob bylo odchylkou od referenčního systému, vedlo k rozdílnému zacházení mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl dotčeného daňového systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

138 Podle žalobkyň osvobození belgických přístavů od daně z příjmů společností podle čl. 180 odst. 2 ZPD představuje pouhé použití obecných pravidel článků 1 a 2 ZDP. Žalobkyně rovněž tvrdí, že oficiální komentář k ZDP, o který se Komise opírá v napadeném rozhodnutí, stanoví pouze, že právnické osoby, které jsou v souladu s čl. 180 bod 2 ZDP bezpodmínečně osvobozeny od daně z příjmů společností, mohou být v zásadě považovány za daňové poplatníky podléhající dani z příjmů společností. Z tohoto komentáře tedy nelze vyvodit, že zrušení čl. 180 odst. 2 ZDP by vedlo automaticky k podrobení přístavů specificky dani z příjmů společností. Skutečnost, že se na ně vztahuje daň z příjmů právnických osob, nemůže být sama o sobě považována za odchylku od referenčního rámce.

139 Podle Belgického království jsou entity, které podléhají dani z příjmů právnických osob, na jedné straně charakterizovány skutečností, že neprovádějí podnikatelské činnosti ani činnosti ziskové povahy, a na straně druhé skutečností, že sledují cíl, který přesahuje jejich vlastní osobní zájem nebo zájem akcionářů. Pokud jde o přístavní orgány, i když okrajově vykonávají hospodářskou činnost, ospravedlňují neziskovost a povaha obecného zájmu jejich činností, že nepodléhají daní z příjmů společností. Tím, že Komise automatizuje vazbu mezi ekonomickou činností a daní z příjmů společností, tak nerespektuje pojem společnosti podle belgického práva, která se vyznačuje účelem dosažení zisku, tj. vytvořením přímého či nepřímého majetkového prospěchu společníků.

140 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

141 V tomto ohledu je třeba nejprve poznamenat, že v rozporu s tím, co tvrdí žalobkyně, Komise v napadeném rozhodnutí neměla za to, že referenční systém tvoří pouze daň z příjmů společností, od níž se ostatní systémy zdanění odchylují. Z bodů 83 a 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se Komise domnívala, že referenční systém v projednávaném případě tvořila obecná daňová pravidla vyplývající z článků 1 a 2 ZDP, které stanoví, že „společnosti“ podléhají dani z příjmů společností, zatímco právnické osoby, které jsou rezidenty, jež nejsou „společnostmi“, podléhají dani z příjmů právnických osob. Komise nicméně zkoumala, zda v souladu s těmito obecnými pravidly přístavy v zásadě spadají pod pojem „společnost“ uvedený v čl. 2 odst. 5 ZDP, takže čl. 180 odst. 2 ZDP musí být vykládán jako odchylka od referenčního systému v jejich prospěch, nebo zda v souladu s těmito obecnými pravidly přístavy přirozeně spadají do oblasti působnosti daně z příjmů právnických osob, takže čl. 180 odst. 2 ZDP má čistě deklaratorní účinek.

142 Tvrzení žalobkyň, že Komise nesprávně definovala referenční systém jako daň z příjmů společností, je proto založeno na nesprávném výkladu napadeného rozhodnutí, a musí být proto odmítnuto.

143 Dále je třeba poznamenat, že přístup, který prosazují žalobkyně a Belgické království, podle něhož čl. 180 odst. 2 ZDP nepředstavuje odchylku od referenčního rámce, odpovídá druhé hypotéze zkoumané Komisí v bodech 82 až 97 odůvodnění napadeného rozhodnutí, za účelem prokázání selektivity dotčeného opatření (viz body 113 až 116 výše).

144 Komise při odmítnutí tohoto přístupu vycházela především ze skutečnosti, že přístavy byly v zásadě „společnostmi“ pro účely daně z příjmů z toho důvodu, že převážná většina jejich aktivit byly hospodářské činnosti. Komise tedy byla toho názoru, že v případě neexistence čl. 180 bod 2 ZDP by přístavy za normálních okolností podléhaly dani z příjmů společností a odmítla myšlenku, že na základě „běžného“ použití článků 1 a 2 ZDP by přístavy podléhaly dani z příjmů právnických osob, a nikoli dani z příjmů společností.

145 Je třeba uvést, že toto odůvodnění není stiženo vadou spočívající v nesprávném posouzení.

146 Článek 1 ZDP definuje daň z příjmů společností jako „daň z celkových příjmů společností, které jsou rezidenty“, zatímco daň z příjmu právnických osob je zde definována jako „daň z příjmů belgických právnických osob s výjimkou společností“, bez dalších upřesnění.

147 Ustanovení čl. 2 odst. 5 ZDP, které je, jak Komise uznala v napadeném rozhodnutí, rovněž součástí referenčního rámce, kromě toho definuje, co se rozumí „společností“ a „společností, která je rezidentem“. Pojem „společnost“ je tak definován v čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP jako „jakákoli společnost, sdružení, instituce nebo orgán, který je řádně založen, má právní osobnost a vykonává podnikatelské činnosti nebo činnosti ziskové povahy.“ Pojem „společnost, která je rezidentem“ je definován v čl. 2 bod 5 písm. b) ZDP jako „každá společnosti, která má v Belgii své sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení či správy a která není vyloučena z oblasti působnosti daně z příjmů společností“.

148 Když byli účastníci řízení dotázáni v tomto ohledu prostřednictvím organizačního procesního opatření a během jednání, uznali, že rozhodujícím kritériem pro stanovení, zda právnická osoba, která je rezidentem, má být podrobena dani z příjmů společností nebo dani z příjmů právnických osob, je, zda tento subjekt vykonává nebo nevykonává „podnikatelské činnosti nebo činnosti ziskové povahy“ ve smyslu čl. 2 odst. 5 písm. a) ZDP.

149 Je proto nezbytné přezkoumat, zda přístavy vykonávají „podnikatelské činnosti nebo činnosti ziskové povahy“ ve smyslu čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP a zda se na ně v zásadě vztahuje definice pojmu „společnost“ uvedeného článku.

150 V tomto ohledu, jak vysvětlily žalobkyně v odpovědi na organizační procesní opatření, vykonávání „provozu za účelem zisku“ míří podle komentáře 179/10 belgické daňové správy na „provozování jakéhokoliv, průmyslového, obchodního nebo zemědělského podniku“, jehož zisk je příjmem z činnosti podléhající dani z příjmů fyzických osob, pokud byl tento provoz vykonáván fyzickou osobou nebo společností bez právní osobnosti. Pokud jde o výraz „provozování činností ziskové povahy“, pokrývá současně „výdělečné činnosti“, ve smyslu činností provozovaných za účelem vytváření zisku a činností ziskové povahy, které však nemají za cíl vytváření zisku, které charakterizuje pravidelná odborná činnost zahrnující opakování průmyslových, obchodních nebo zemědělských činností, které je dostatečně časté, aby se jednalo o „činnost“ nebo provádění průmyslových nebo obchodních metod. Kromě toho podle komentáře 182/10 k ZDP uplatňuje právnická osoba průmyslové nebo obchodní metody, pokud vykonává svou činnost s hospodářským cílem, organizací nebo strategií a za použití metod řízení založených hlavně na pojetí nákladů, příjmů a ziskovosti.

151 Proto, i když žalobkyně a Belgické království tvrdí, že pojmy „hospodářská činnost“ a „činnosti ziskové povahy“ se ne vždy shodují, nemění to v projednávaném případě nic na tom, že s ohledem na jejich shora uvedené činnosti (viz bod 49 výše), vykonávají přístavy činnosti ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP.

152 Podle Belgického království je však „společnost“ principiálně charakterizována, na rozdíl od jiných právnických osob, které jsou rezidenty, účelem dosažení zisku. V tomto ohledu odkazuje na článek 1 belgického zákona o obchodních korporacích, který stanoví, že „společnost se zakládá smlouvu, kterou se spojují dvě nebo více osob s cílem výkonu jedné nebo více určitých aktivit za účelem dosažení přímého nebo nepřímého majetkového prospěchu společníků.“

153 Je však třeba dále poznamenat, podobně jako Komise, že z článků 1 a 2 ZDP, které v projednávaném případě tvoří příslušný referenční rámec, nevyplývá, že účel dosažení zisku je v tomto ohledu rozhodující rozlišovací kritérium, jelikož čl. 2 bod 5 ZDP nezmiňuje účel dosažení zisku, nýbrž skutečnost provozování „podnikatelské činností nebo činností ziskové povahy“.

154 Na dotaz ohledně této skutečnosti položeného prostřednictvím organizačního procesního opatření žalobkyně a Belgické království uznaly, že pojem „provoz nebo činnosti ziskové povahy“ uvedené v čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP, se nutně neshoduje s pojmem „za účelem zisku“. Tento výklad je navíc

potvrzen komentářem belgické daňové správy č. 179/11, který vykládá uvedené ustanovení, podle něhož výraz „provozování činností ziskové povahy“ zahrnuje rovněž provádění činnosti ziskové povahy, aniž by bylo sledováno dosažení zisku, které se podobají trvalé výdělečné činnosti, protože zahrnují buď dostatečně časté opakování, aby dalo vzniknout buď podnikatelské činnosti zahrnující operace průmyslové, obchodní nebo zemědělské povahy, nebo uplatňování průmyslových nebo obchodních metod.

155 Kromě toho z bodu 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že i jiné podniky opětovně investují svůj zisk, sledují cíle, které přesahují jejich individuální zájem nebo mají dopad na ekonomiku, který rovněž jejich individuální zájem přesahuje, aniž by byly z těchto důvodů osvobozeny od daně z příjmů společností. V poznámce pod čarou 83 napadeného rozhodnutí se odkazuje na skutečnost, že některé podniky ve vlastnictví obcí, které rovněž plní úkoly obecného zájmu a které byly zřízeny pro účely veřejného zájmu, byly nedávno podrobeny dani z příjmů společností v Belgii, což žalobkyně a Belgické království uznaly ve svých odpovědích na organizační procesní opatření. Je tedy nutno konstatovat, že plnění úkolů obecného zájmu, statutární cíl nesměřující k dosažení zisku nebo veřejnoprávní status členů, nejsou rozhodujícími kritérii, na jejichž základě je daný daňový režim založen.

156 Na rozdíl od tvrzení Belgického království nevyplývá ze samotné logiky článků 1 a 2 ZDP, že čl. 180 bod 2 ZDP nemá právní význam a je čistě deklaratorní. Naopak, jak uvádí Komise, vyplývá z logiky těchto ustanovení, že společnosti, které jsou rezidenty, které vykonávají podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy, musí v zásadě podléhat dani z příjmů společností. Článek 180 bod 2 ZDP tudíž zakládá bezpodmínečné osvobození od daně z příjmů společností přístavů, které jsou v něm vyjmenovány, v rozsahu, v němž vykonávají činnosti ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP. V důsledku toho, článek 180 odst. 2 ZDP není nedílnou součást ani nepatří do samotné logiky referenčního rámce, jak se snaží tvrdit žalobkyně a Belgické království, ale představuje odchylku od tohoto rámce.

157 Tento závěr potvrzují různé důkazy, které Komise přesvědčivě uvedla v napadeném rozhodnutí a v řízení před Tribunálem, jako jsou zejména oficiální komentář k ZDP provedený belgickým daňovým úřadem a oficiální stanovisko belgických orgánů *in tempore non suspecto*, které považuje přístavy za v zásadě spadající pod definici pojmu „společnost“ podle článku 2 bod 5 ZDP.

158 Z bodu 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy zaprvé vyplývá, že v souladu s oficiálním komentářem belgické daňové správy jsou přístavy veřejnoprávními podniky, které by v případě neexistence bezpodmínečného osvobození podle čl. 180 bod 2 ZDP podléhaly dani z příjmů společností podle článků 1 a 2 ZDP. Komentář č. 179/12 citovaný v poznámce pod čarou na straně 71 napadeného rozhodnutí kupříkladu upřesňuje, že „i když mohou být v zásadě považovány za plátce daně podléhající dani z příjmů společností, jsou z povinnosti odvádět daň z příjmů společností vyňaty na základě článků 180 až 182 ZDP: 1) právnické osoby, které jsou „bezpodmínečně“ vyňaty z povinnosti odvádět daň z příjmů společností“.

159 Z bodu 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí zadruhé vyplývá, že sama belgická vláda před belgickým ústavním soudem uvedla, že přístavy jsou vedle jiných společností a právnických osob uvedených v článku 180 a v čl. 220 odst. 2 ZDP skutečně právnickými osobami, které provozují podnikatelskou činnost nebo činnosti ziskové povahy ve smyslu článku 2 ZDP. Belgický vicepremiér a ministr financí a zahraničního obchodu před belgickou poslaneckou sněmovnou rovněž prohlásil, že přístavy jsou státní podniky, na něž by se vztahovala daň z příjmů společností podle odstavců 1 a 2 článku 179 ZDP, pokud by neexistovala bezpodmínečná výjimka obsažená v článku 180 ZDP.

160 Zatřetí vyplývá ze zákona přijatého belgickým federálním parlamentem dne 29. března 2018 „Loi fixant les conditions du passage à l’assujettissement à l’impôt des sociétés d’entreprises portuaires „ (zákon, kterým se stanoví podmínky přechodu přístavních podniků na daň z příjmů společností) (*Moniteur Belge* ze dne 11. června 2018, s. 48409), že v zájmu dodržení napadeného rozhodnutí a zrušení

bezpodmínečného osvobození přístavů od daně z příjmů společností, které Komise považuje za státní podporu, se podle článku 2 tohoto zákona „zrušuje článek 180 první a druhý pododstavec ZDP“. Z tohoto důvodu je třeba poznamenat, jak uvedla Komise během jednání, že podle belgického zákonodárce je pouhé zrušení osvobození od daně podle čl. 180 odst. 2 ZDP dostačující k podřízení přístavů dani z příjmů společností, což naznačuje, že při neexistenci tohoto osvobození podléhají přístavy přirozeně a automaticky dani z příjmů společností.

161 Začtvrté ze znění a logiky článků 180 až 182 ZDP vyplývá, že článek 180 stanoví naprosté zproštění od daně z příjmů společností, jelikož, na rozdíl od článků 181 a 182, neváže vynětí z daňové povinnosti subjektů, které jsou v něm uvedeny, na další podmínky. Článek 181 ZDP na jedné straně stanoví, že „[dani z příjmů společností nepodléhají], nezisková sdružení a jiné právnické osoby, které nesledují účel dosažení zisku“ a které provádějí některé činnosti obecného zájmu uvedené v tomto nařízení, jako je podpora rodin nebo vzdělávání. Na druhou stranu stanoví článek 182 ZDP, že „pokud jde o nezisková sdružení a jiné právnické osoby, které neusilují o dosažení zisku, se za činnosti ziskové povahy nepovažují: 1) jednorázové a výjimečné činnosti; 2) činnosti zahrnující investování do prostředků získaných při výkonu činností uvedených ve stanovách; 3) činnosti, které jsou pouze vedlejší aktivitou k průmyslovým, obchodním nebo zemědělským činnostem, nebo aktivitou, při nichž se neuplatňují průmyslové či obchodní metody“. Článek 180 ZDP naopak pouze stanoví, že „dani z příjmů společností nepodléhají“ entity, které jsou v něm vyjmenovány, bez další podmínky spojené s neexistencí účelu dosažení zisku nebo podpůrného charakteru činností ziskové povahy prováděných těmito entitami.

162 Tato logika se nachází rovněž v článku 220 ZDP, který stanoví, že „dani z příjmů právnických osob podléhají: 1) stát, společenství, regiony, provincie, aglomerace, federace obcí, obce, veřejná zařízení sociální pomoci, […] jakož i veřejné náboženské instituce, záchranářské sbory, policejní sbory, jakož i regionální orgány mající na starosti poldry a vodní hospodářství (polders a wateringues); 2) právnické osoby, které podle článku 180 nepodléhají dani z příjmů společností; 3) právnické osoby mající v Belgii své hlavní sídlo, svou hlavní provozovnu nebo sídlo svého vedení či správy, které nevykonávají podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy a které nepodléhají dani z příjmů společností podle článků 181 a 182.“ Kromě toho, ledaže by byl čl. 220 bod 2 ZDP zbaven veškerého užitečného účinku a bylo by třeba se domnívat, že má stejně jako článek 180 ZDP výlučně deklaratorní charakter, vyplývá z tohoto ustanovení rovněž, že v případě neexistence osvobození podle čl. 180 bod 2 ZDP by byly přístavy v zásadě podrobeny dani z příjmů společností, ledaže by mohly prokázat, že neprovozují podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy, nebo že splňují jiné podmínky článků 181 a 182 ZDP.

163 S ohledem na výše uvedené skutečnosti je proto třeba mít za to, že Komise v napadeném rozhodnutí došla správně k názoru, že referenční rámec pro účely posouzení selektivity je v projednávaném případě tvořen články 1 a 2 ZDP, od nichž tvoří čl. 180 bod 2 ZDP odchylku, jelikož posledně uvedené ustanovení bezpodmínečně osvobozuje přístavy od daně z příjmů společností, přestože provozují podnikatelskou činnost nebo činnosti ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bod 5 písm. a) ZDP.

164 První výtku je proto třeba zamítnout jako neopodstatněnou.

– K výtce vycházející z nesrovnatelnosti situací přístavů a entit podléhajících dani z příjmů společností

165 Žalobkyně tvrdí, že se přístavní orgány nenacházejí ve stejné situaci jako jiné entity, které podléhají dani z příjmů společností, což je v rozporu s tím, co uvedla Komise v bodě 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Přístavní orgány podléhají jinému právnímu a skutkovému režimu nežli jiné entity a jsou odnoží veřejnoprávních orgánů pověřeným výkonem veřejnoprávních úkolů. Přístavní orgány kromě toho nemohou volně využívat finanční prostředky, které mají k dispozici, k optimalizaci svých činností, což mohou v zásadě činit jiné subjekty, které podléhají dani z příjmů společností jako například nezisková sdružení při výkonu činností ziskové povahy.

166 Podle žalobkyň je pro právnické osoby, které podléhají dani z příjmů právnických osob, charakteristické jednak to, že nevykonávají podnikatelskou činnost nebo činnosti ziskové povahy, a jednak to, že sledují mnohem vyšší cíl, který překračuje jejich vlastní zájem, nebo zájem jejich akcionářů. Na rozdíl od tvrzení Komise není právní forma přístavů určující a neexistence účelu zisku je proto důležitý prvek při rozlišování mezi daní z příjmů společností a daní z příjmů právnických osob. Společnosti sledující sociální cíle, jejichž cílem není rozdělování zisku, totiž mohou podléhat dani z příjmů právnických osob.

167 Žalobkyně navíc tvrdí, že pro provádění svých činností ve smyslu čl. 182 bod 3 ZDP nevyužívají průmyslové a obchodní metody. V tomto ohledu je třeba vzít v úvahu skutečnost, že zaprvé většina příjmů získaných přístavy nebyla určena zásadou nabídky a poptávky zadruhé jejich odměny mají vyrovnávací povahu a směřují v zásadě pouze k pokrytí nákladů na určité služby, aniž usilují o maximalizaci zisku, zatřetí nevolí přístav, který musí řídit, a nemohou omezovat své služby na ty nejziskovější uživatele, začtvrté jejich příjmy se nemusí nutně používat ke zvýšení efektivnosti a výkonnosti, zapáté jejich investice jsou vedeny dlouhodobými makroekonomickými vyhlídkami, a to nikoli pouze krátkodobou nebo střednědobou mikroekonomickou návratností, a zašesté mají pravomoc pouze k výkonu přístavních správních kompetencí, které nejsou převoditelné. Neexistence účelu zisku v kombinaci s neexistencí chování uplatňujícího průmyslové nebo obchodních metody by tedy odůvodňovaly podrobení přístavů dani ze zisků právnických osob spíše než dani z příjmů společností.

168 Belgické království rovněž tvrdí, že se přístavy nenacházejí v situaci právně a skutkově srovnatelné se situací společností s účelem zisku, které podléhají této dani, přičemž se opírá o rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550). V tomto ohledu uvedlo, že dekret o politice a správě námořních přístavů ze dne 2. března 1999 nenaznačuje, že by přístavy musely usilovat o zisk.

169 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

170 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle judikatury musí Komise za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ předně identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se dotčené daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. (rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49; ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57, a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

171 Je proto nezbytné určit, zda může takové osvobození od daně, jako je osvobození od daně podle čl. 180 odst. 2 ZDP, zvýhodňovat určité podniky vůči jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl sledovaný společným režimem.

172 V tomto ohledu Komise v bodech 97 a 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí usoudila, že bez ohledu na zvolený referenční systém (daň z příjmů společností nebo obecné zdanění příjmů právnických osob, které jsou rezidenty) je cílem daně z příjmů zdanění příjmů, a vzhledem k tomuto cíli jsou všechny podniky, pokud jde o zisky z jejich hospodářské činnosti, ve stejné skutkové a právní situaci.

173 Podle Belgického království přístavy naopak nejsou v situaci srovnatelné se situací společností podléhajících dani z příjmů společností, jelikož i kdyby vykonávaly činnosti ziskové povahy ve smyslu čl. 2 odst. 5 ZDP, měly by určité vlastnosti, jako je neziskový účel jejich činností, způsob jejich fungování, jejich právní forma nebo dále neexistence hospodářské soutěže se soukromým sektorem, které by je odlišovaly od těchto společností.

174 V tomto ohledu je třeba připomenout, na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, že nelze mít za to, že přístavy musí nutně vykazovat stejné charakteristiky jako družstva ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), jako je zásada přednostního postavení jednotlivce nebo pravidlo „jedna osoba, jeden hlas“, aby mohly být odlišeny od společností podléhajících dani z příjmů společností v projednávaném případě.

175 Podle judikatury přísluší Komisi, aby prokázala *a priori* selektivní povahu dotčeného opatření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 62), což v projednávaném případě znamená ověřit, zda se přístavy navzdory určitým specifickým vlastnostem, které jsou jim vlastní, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako společnosti podléhající dani z příjmů společností s ohledem na cíle referenčního rámce.

176 Za tímto účelem je nicméně namístě upřesnit, že kritérium rozdílného zacházení, za účelem posouzení srovnatelnosti situací přístavů a společností, na které se vztahuje daň z příjmů společností, musí být založeno na charakteristikách relevantnosti a soudržnosti ve vztahu k cílům referenčního rámce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, body 52 až 56).

177 V projednávaném případě přitom není žádná z charakteristik přístavů, na něž se žalobkyně a Belgické království odvolávají, relevantní a soudržná s ohledem na cíl daně z příjmů, kterým je, jak naznačuje její název, zdaňovat příjmy právnických osob, které jsou rezidenty, a pokud jde zejména o „společností“, které provozují podnikatelskou činnost nebo činnosti ziskové povahy, zdaňovat zisky pocházející z těchto činností.

178 Pokud jde zaprvé o skutečnost, že přístavy nesledují účel dosažení zisku a opětovně investují veškerý zisk do přístavní infrastruktury za účelem splnění jejich úkolů obecného zájmu, je třeba připomenout, stejně jak to učinila Komise, že obecné cíle, kterých je zde dovoláváno, se týkají hospodářských činností přístavů, a nikoli jejich nehospodářských činností obecného zájmu (viz bod 53 výše). Těmito cíli je sledováno zvýhodnění hospodářského rozvoje a zaměstnanosti žalobkyň a Vlámského regionu. Je však třeba poznamenat, stejně jako Komise v bodě 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že i jiné podniky opětovně investují svůj zisk, sledují cíle, které přesahují jejich individuální zájem nebo mají dopad na ekonomiku, který rovněž jejich individuální zájem přesahuje, aniž jsou z těchto důvodů osvobozeny od daně z příjmů společností, což žalobkyně ani Belgické království nezpochybňují.

179 Proto i za předpokladu, že by základní charakteristikou přístavů byla neexistence účelu zisku, a že by kritérium rozlišování na základě této charakteristiky mohlo být, ve spojení s dalšími faktory, jako jsou ty uvedené v článku 182 ZDP, relevantní za účelem určení, zda právnická osoba, která je rezident, musí podléhat dani z příjmů společností nebo dani z příjmů právnických osob, je třeba konstatovat, že pro posouzení srovnatelnosti situací přístavů a společností podléhajících dani z příjmů právnických osob, není toto kritérium samo o sobě relevantní a soudržné ve vztahu k cíli zdanění příjmů, který dotčený režim sleduje.

180 V tomto ohledu se nemohou ani žalobkyně ani Belgické království účelně dovolávat rozsudku odvolacího soudu v Bruselu ze dne 21. června 2006 – Oxfam Magasins du monde, na který bylo odkázáno jak během jednání, tak Belgickým královstvím v písemných vyjádřeních. V tomto případě odvolací soud v Bruselu konstatoval, že společnost Oxfam ASBL musí podléhat dani z příjmů právnických osob, jelikož její prodeje výrobků spravedlivého obchodu na veletrzích nebo trzích nebyly činnostmi ziskové povahy, neboť tyto nesměřovaly k uplatňování průmyslových nebo obchodních metod ve smyslu čl. 182 bod 3 ZDP.

181 Článek 182 odst. 3 ZDP stanoví, že „pokud jde o nezisková sdružení a jiné právnické osoby, které neusilují o dosažení zisku, se za činnosti ziskové povahy nepovažují […] 3) činnosti, které jsou pouze vedlejší aktivitou k průmyslovým, obchodním nebo zemědělským činnostem, nebo aktivitou, při nichž se neuplatňují průmyslové či obchodní metody“. Tento článek proto stanoví dva oddělené

předpoklady, za nichž se aktivity právnických osob nesledujících účel dosažení zisku nepovažují za činnosti ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bodu 5 ZDP, tedy jednak skutečnost, že podpůrně provozují průmyslové, obchodní a zemědělské činnosti a jednak skutečnost, že neuplatňují průmyslové a obchodní metody. Jak správně uvedla Komise, věc, ve které byl vydán rozsudek odvolacího soudu v Bruselu ze dne 26. června 2006, Oxfam Magasins du monde, se týkala pouze druhého předpokladu, tedy uplatnění průmyslových nebo hospodářských metod sdružením.

182 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle komentáře 182/10 k ZDP právnická osoba uplatňuje průmyslové a obchodní metody, pokud vykonává svou činnost s hospodářským cílem, organizací nebo hospodářskou strategií a používá metody řízení založené hlavně na pojetí nákladů, příjmů a ziskovosti.

183 Jak však Komise poznamenala při jednání, pokud jde o žalobkyně, nelze mít za to, že neuplatňují průmyslové ani obchodní metody ve smyslu čl. 182 bod 3 ZDP, stejně jako Oxfam ve věci uvedené v bodě 180 výše. Jak Komise připomněla na jednání, přístavy vypracovávají podnikatelský plán, mají strukturovanou obchodní politiku a mají rovněž personální služby. I kdyby byly, jak tvrdí žalobkyně, odměny, které dostávají, určeny pouze na pokrytí nákladů za určité služby, aniž je stanovena zisková marže, vyplývá ze samotného dekretu o politice a správě námořních přístavů ze dne 2. března 1999, zmíněného Komisí v bodě 46 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že jejich činnosti zahrnují uplatňování průmyslových nebo obchodních metod. Z jejich aktivit se ani nejeví, že zahrnují jen podpůrné hospodářské a obchodní činnosti, ve smyslu tohoto ustanovení, takže se na ně nevztahuje ani první předpoklad uvedený v čl. 182 odst. 3 ZDP.

184 V každém případě, i kdyby přístavy nesledovaly účel dosažení zisku, výjimka, která jim v tomto případě byla udělena, není založena na čl. 182 bod 3 ZDP, nýbrž na čl. 180 bod 2 ZDP, aniž ze spisu vyplývá, že by belgický zákonodárce v případě přístavů provedl konkrétní posouzení podmínek uvedených v čl. 182 bod 3 ZDP. Z bodů 156 až 163 výše naopak vyplývá, že pokud by tato výjimka neexistovala, musely by v souladu s kritérii stanovenými v článcích 1 a 2 ZDP podléhat dani z příjmů společností.

185 Zadruhé pokud jde o rozlišovací kritérium na základě formy nebo právního statusu přístavů, je třeba jednak poznamenat, že podle komentáře 179/16 belgické daňové správy citovaného v bodě 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí, by měla většina belgických přístavů v zásadě vzhledem ke své právní formě (akciová společnost, společnost s ručením omezeným nebo autonomní městský orgán) podléhat dani z příjmů společností, jelikož zpravidla provádí buď průmyslovou či obchodní činnost, nebo činnost výdělečnou, případně obojí, a veškeré jejich zisky a výnosy je třeba považovat za výsledek této činnosti. Na druhé straně vyplývá z bodu 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž to účastníci řízení zpochybňují, že subjekty, které nejsou součástí orgánů veřejné moci (např. neziskové sdružení), mohou podléhat dani z příjmů právnických osob, takže ani působení ve veřejné sféře není ve vztahu k vnitrostátním pravidlům relevantní. Na tato sdružení se tak navzdory tomu, že jejich hlavním cílem není vytváření zisku, může vztahovat daň z příjmů společností podle obecných kritérií, pokud vykonávají podnikatelskou činnost či činnosti ziskové povahy.

186 Kromě toho je v tomto ohledu třeba poznamenat, podobně jako Komise v bodě 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že podle judikatury osvobození od daně v závislosti na právní formě společnosti nebo sektoru, v němž tato společnost vykonává své aktivity, které vyplývá z cíle zákonodárce zvýhodnit subjekty považované za společensky prospěšné, je v zásadě považováno za selektivní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, body 136 až 138).

187 Zatřetí nelze dále přijmout tezi Belgického království, předloženou poprvé v odpovědi na organizační procesní opatření, podle které mohl belgický zákonodárce, s ohledem na regulační rámec organizující přístavy v různých regionech země, mít legitimně za to, že tyto na základě jejich zařazení neprovozují podnikatelské činnosti nebo činnosti ziskové povahy, které soutěží se soukromým sektorem, což odůvodňuje jejich celkové podrobení dani z příjmů právnických osob.

188 Ze všech důkazů předložených Komisí v průběhu správního řízení a před Tribunálem vyplývá, že v případě neexistence čl. 180 bod 2 ZDP by se na přístavy měla v zásadě vztahovat daň z příjmů společností (viz body 156 až 163 výše). Jelikož přístavy provozují podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bod 5 ZDP, nacházejí se ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako společnosti podléhající dani z příjmů společností s ohledem na výhody, které pro ně z těchto aktivit vyplývají a jejich osvobození podle čl. 180 bod 2 ZDP představuje rozdíl v zacházení, který lze v podstatě charakterizovat jako diskriminační (viz judikatura citovaná v bodě 126 výše).

189 Belgické království se však v tomto ohledu dovolává rozhodnutí belgického ústavního soudu č. 151/2016 ze dne 1. prosince 2016, kterým byla uznána legitimita volby zákonodárce ponechat přístavy uvedené v čl. 180 bod 2 ZDP podřízeny dani z příjmů právnických osob. V tomto rozsudku, v němž ústavní soud rozhodl o žalobě podniků ve vlastnictví obcí, uvedl, že:

„Na rozdíl od podniků ve vlastnictví obcí, jiných struktur spolupráce a projektových sdružení, které mohou pokrýt širokou škálu aktivit, které mohou soutěžit se soukromoprávními společnostmi, provádějí jednotlivé veřejnoprávní hospodářské subjekty uvedené v čl. 180 bodech 2 až 13 [ZDP] činnosti, které nesoutěží se soukromoprávními podniky, nebo které jsou ve zvláštním veřejném zájmu. Zákonodárce mohl mít za to, že by proto měly podléhat zvláštnímu daňovému zacházení. Rozdíl v zacházení není bez ospravedlnění důvodný.“

190 Jak však Komise zdůraznila v bodě 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí, rozsudek belgického Ústavního soudu č. 151/2016 ze dne 1. prosince 2016 se netýká osvobození přístavů od daně z příjmů společností s ohledem na právní předpisy o státní podpoře, ale posouzení podrobení podniků ve vlastnictví obcí, struktur spolupráce a projektových sdružení dani z příjmů společností s ohledem na zásadu rovnosti a nediskriminace. Neexistence diskriminace podle vnitrostátního práva však nutně nepředjímá neexistenci selektivity ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

191 V každém případě, za předpokladu, že by posledně uvedená teze Belgického království (viz bod 187 výše) mohla být přijata, znamenalo by to, že belgický daňový systém je navržen tak, že zákonodárce se může na základě vlastního uvážení domnívat, že určité subjekty nepodléhají dani z příjmů společností, ačkoli jsou v zásadě „společnostmi“ provozujícími podnikatelskou činnost nebo činnost ziskové povahy ve smyslu čl. 2 bod 5 ZDP. Podle judikatury, mají-li přitom příslušné orgány široký prostor pro uvážení ohledně určení oprávněných osob a podmínek, za kterých je podpora poskytována na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavě, jako je udržení zaměstnanosti nebo neexistence hospodářské soutěže se soukromým sektorem, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 27 a citovaná judikatura).

192 Je proto třeba dospět k závěru, že Komise v bodech 97 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla správně k názoru, že dotčené opatření je *prima facie* selektivní, neboť představuje odchylku od referenčního rámce tvořeného články 1 a 2 ZDP, a že zavádí rozlišování mezi přístavy a společnostmi, které podléhají dani z příjmů společností, přestože se s ohledem na cíl referenčního rámce nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

K selektivitě opatření za předpokladu, že by čl. 180 bod 2 ZDP nepředstavoval formálně odchylku od referenčního rámce

193 Podpůrně je třeba posoudit druhou hypotézu, kterou Komise použila v napadeném rozhodnutí, za účelem prokázání selektivity dotčeného opatření. Podle tohoto předpokladu představují články 1 a 2 zákona o daních z příjmů právní základ pro neplacení daně z příjmů společností přístavy v tom smyslu, že čl. 180 bod 2 ZDP není formálně odchylkou od referenčního rámce (viz body 115 a 116 výše).

194 V tomto ohledu, i za předpokladu, jak tvrdí žalobkyně a Belgické království, že by článek 180 bod 2 ZDP nebyl odchylkou od referenčního rámce, v tom smyslu, že by daň z příjmů právnických osob byla relevantním referenčním rámcem pro subjekty, jako jsou žalobkyně, je třeba uvést, jako Komise v bodě 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že je belgický systém sám o sobě selektivní, jelikož zvýhodňuje „určité podniky“, a sice přístavy, přestože se nacházejí ve skutkově a právně srovnatelné situaci v porovnání a jinými podniky, na které se vztahuje daň z příjmů společností, pokud jde o zdanění zisků, které mají ze své hospodářských činností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 101 až 107, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 76 až 79).

195 Je totiž třeba připomenout, že podle judikatury není vždy nutné, aby mělo opatření povahu odchylky od obecného daňového režimu za účelem prokázání, že je selektivní, i když se v zásadě jedná o relevantní kritérium v tomto ohledu (viz judikatura citovaná v bodech 132 až 134 výše).

196 Podle ustálené judikatury však pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky pro jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 24).).

197 Proto pokud není možné určit opatření odchylující se od společného daňového systému, musí kritéria tvořící základ daně stanovená daňovým systémem, aby byla uznána za kritéria přiznávající selektivní zvýhodnění, charakterizovat podniky – beneficienty na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické, a tím umožnit kvalifikaci takového režimu jako režimu upřednostňujícího „určité“ podniky nebo „určitá“ odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

198 Jak přitom v projednávaném případě uvedla Komise na jednání, i kdyby se čl. 180 ZDP neodchyloval od referenčního rámce vytvořeného články 1 a 2 ZDP, toto ustanovení vyjmenovává jmenovitě určité subjekty, především přístavy, a osvobozuje je tak bezpodmínečně od daně z příjmů společností, i když se nacházejí z hlediska zisků z „hospodářské činnosti“ v situaci srovnatelné se situací jiných podniků (právnických osob, které jsou rezidenty), které podléhají dani z příjmů společností. Přístavy jsou tímto ustanovením označeny za privilegované kategorie, z důvodu jejich charakteristik a oblasti činnosti, do níž patří.

199 Komise mohla v bodech 90 a 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí oprávněně dojít k závěru, že i kdyby články 1 a 2 zákona o daních z příjmů představovaly právní základ pro nepodřízení belgických přístavů dani z příjmů společností, představovalo by toto nepodřízení dani *a priori* selektivní opatření, pokud jde o hospodářské činnosti přístavů.

200 Je třeba ještě ověřit, zda v souladu s judikaturou uvedenou v odstavci 130 výše, může být dotčené opatření, ačkoli je *prima facie* selektivní, a bez ohledu na hypotézu použitou v tomto ohledu ohledně referenčního rámce, odůvodněno povahou nebo logikou daňového systému, jehož je součástí, jak tvrdí žalobkyně a Belgické království.

K výtce vycházející z odůvodnění povahou nebo logikou daňového systému

201 V rámci třetího žalobního důvodu žalobkyně podpůrně uvádějí, že i za předpokladu, že by daňová povinnost přístavních orgánů k dani z příjmů právnických osob byla odchylkou od referenčního systému, může být odůvodněna povahou a obecnou systematikou belgického systému daně z příjmů.

202 Žalobkyně tvrdí, že celková soudržnost belgického daňového systému s sebou nese to, že veřejnoprávní orgány nepodléhají dani z příjmů společností, která je daní ze zisku. Právnické osoby uvedené v článku 180 ZDP, mezi nimiž jsou uvedeny belgické přístavy, nepodléhají dani z příjmů společností, jelikož účelem jejich činnosti není vytvoření zisku a představují odnož orgánu členského státu. Dále nejednají v duchu maximalizace zisku, ale musí opětovně investovat veškerý eventuální přebytek do veřejné infrastruktury. Je proto logické, že přístavní orgány podléhají dani z příjmů právnických osob, a nikoli dani z příjmů společností.

203 Podle žalobkyň by podřízení přístavních orgánů dani z příjmů společností mělo znevýhodňující a diskriminační efekt, jelikož by se tím nepřiměřeně zvýšila jejich daňová zátěž. V důsledku jejich podřízení dani z příjmů společností by si přístavy mohly odečíst pouze náklady spojené se sociálními činnostmi a určené k nabytí nebo udržení zdanitelných příjmů. Náklady, které přístavům vznikají z důvodu obecného zájmu, by tudíž nebyly odpočitatelné podle článku 49 ZDP a byly by přičteny k účetnímu zisku jako „neodpočitatelné výdaje“. Dále by existovalo riziko, že by tyto náklady byly zdaněny jako „zvláštní nebo bezúplatné výhody“ ve smyslu článku 26 ZDP. V důsledku toho, podřízení přístavních orgánů dani z příjmů společností by vedlo k diskriminaci, jelikož by bylo zacházeno stejně se subjekty, které se nacházejí v rozdílné situaci.

204 Belgické království rovněž zdůrazňuje, že i v případě, že by čl. 180 bod 2 ZDP zaváděl odchylku ve prospěch belgických přístavních orgánů, což vehementně zpochybňuje, bylo by možné ji odůvodnit povahou a obecnou systematikou belgického systému daně z příjmů. Logika belgického systému daně z příjmů totiž spočívá v rozlišování mezi obchodními podniky, jejichž cílem je dosažení zisku, a subjekty jednajícími ve všeobecném veřejném zájmu. Nepodřízení přístavních orgánů, jež jsou veřejnoprávními subjekty vykonávajícími úkoly ve veřejném zájmu, které jsou jinak svěřeny místním orgánům, dani z příjmů společností, je pouhým použitím tohoto principu.

205 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

206 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že argumenty předložené Belgickým královstvím v souvislosti s touto výtkou se do značné míry shodují s argumenty posuzovanými v souvislosti s výtkou vycházející z nesrovnatelnosti situace přístavů a podniků podléhajícím dani z příjmů společností (viz body 173 až 190 výše).

207 Je přitom třeba připomenout, že podle judikatury opatření, které se odchyluje od obecné daňové soustavy, může být odůvodněno povahou a obecným uspořádáním této daňové soustavy, může-li dotčený členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které stojí mimo tuto soustavu, a mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění těchto cílů (rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81, ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 69, a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48).

208 Zatímco Soudní dvůr ve své judikatuře připustil, že cíle vlastní dotčené obecné daňové soustavě, jako ty směřující k zamezení dvojímu zdanění nebo předejití zneužití, mohou odůvodnit daňový režim, který je *a priori* selektivní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, EU:C:2004:252, body 74 až 76; ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 až 76, a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, body 50 až 53), odmítá soustavně připustit, že cíle, které stojí mimo daňový systém, jako je vůle udržet mezinárodní konkurenceschopnost nebo zachovat pracovní místa v určitých odvětvích či dále zvýhodnit všeobecně prospěšné organizace, mohou odůvodnit *a priori* selektivní opatření a vyloučit jej z tohoto důvodu z oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. června 1999, Belgie v. Komise, C-75/97, EU:C:1999:311, body 37 až 39; ze dne

8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, bod 54, a ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, body 136 až 138).

209 Je však třeba poznamenat, že v projednávaném případě nejsou pojmy „obecný zájem“, „neexistence účelu zisku“, stejně jako veřejnoprávní či soukromoprávní povaha dotyčných entit vlastní povaze a logice belgického daňového systému daně z příjmů, který je založen především, pokud jde o rozdíl mezi daní z příjmů společností a daní z příjmů právnických osob, na definici pojmu „společnost“, jak je obsažena v čl. 2 bod 5 ZDP.

210 Komise tudíž mohla mít v bodě 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, aniž se dopustila nesprávného posouzení, že vzhledem k tomu, že rozhodujícím kritériem pro to, zda se uplatní daň z příjmů společností, nebo daň ze příjmů právnických osob, je to, zda daný subjekt vykonává „podnikatelskou činnost“, nebo „činnost ziskové povahy“ (viz článek 2 ZDP), nejsou údajné důvody pro osvobození přístavů od daně z příjmů společností, tj. že zisk nerozdělují, ale opětovně investují, že sledují cíl, který přesahuje jejich individuální zájem, že jejich hlavním cílem není vytvářet zisk, že jsou součástí orgánů veřejné moci a že plní úkoly obecného zájmu, dostačující k tomu, aby odůvodnily příznivější daňové zacházení oproti ostatním společnostem, které jsou rezidenty, ve vztahu k hlavním zásadám daňového systému.

211 V každém případě, i kdyby se cíle, kterých se dovolává Belgické království, mohly týkat povahy a logiky daňového systému, je třeba konstatovat, že nejsou opatřením dotčeným v projednávaném případě sledovány konzistentním způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 88, a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 73 a 74).

212 Jak Komise konstatovala v bodě 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jiné podniky rovněž opětovně investují své zisky, sledují cíle, které přesahují jejich individuální zájem, nebo mají dopad na hospodářství, který přesahuje jejich individuální zájem, aniž by byly z těchto důvodů osvobozeny od daně z příjmů společností. Naproti tomu se může na entity, které nejsou součástí orgánů veřejné moci, jako nezisková sdružení, vztahovat daň z příjmů právnických osob za podmínky, že splňují obecné kritérium uvedené v článku 2 zákona o daních z příjmů, takže ani působení ve veřejné sféře není ve vztahu k vnitrostátním pravidlům relevantní.

213 Konečně, pokud jde o argument žalobkyň, podle kterého jejich podřízení dani z příjmů společností má penalizační a diskriminační efekt (viz bod 203 výše), je třeba poznamenat, podobně jako Komise v bodě 105 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že osvobození přístavů od daně z příjmů společností není spojeno se skutečností, že by byly finančně znevýhodněny článkem 49 ZDP, jelikož dotčené osvobození se týká všech dosažených zisků a neomezuje se na zisk vyplývající z možné neodpočitatelnosti některých nákladů podle článku 49 ZDP. Osvobození podle čl. 180 bod 2 ZDP není proto ospravedlněno řídící zásadou belgického daňového systému, a to ani v případě, kdyby článek 49 ZDP takovou zásadu představoval.

214 S ohledem na všechny tyto úvahy se Komise nedopustila nesprávného posouzení, když byla toho názoru, že osvobození od daně z příjmů společností přístavů jim poskytuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

215 Druhý a třetí důvod je tudíž třeba zamítnout.

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu, vycházejícímu podpůrněji z žádosti o přechodné období

216 Podpůrně žádají žalobkyně Tribunál, aby jim poskytl přechodné období do doby, něž Komise dokončí své šetření v oblasti daňového režimu pro různé přístavy Unie a v každém případě po dobu jednoho celého roku, aby se mohly přizpůsobit nové situaci. Ve věci týkající se zdanění přístavů v Nizozemsku poskytla Komise nizozemskému zákonodárci a přístavům celý rok k přizpůsobení se nové situaci. Kromě toho se také objevily známky toho, že podobná opatření existovala i v jiných členských státech, takže by rozdílné zacházení mohlo narušit spravedlivé podmínky hospodářské soutěže a posílit nerovnosti mezi přístavy v různých členských státech.

217 Belgické království zaprvé tvrdí, že Komise by selektivním prováděním určitých šetření pouze v některých členských státech poskytla přístavním orgánům Unie, které nepodléhají žádné formě ani jiným formám zdanění a ve vztahu k nimž neprobíhá vyšetřování, konkurenční výhodu. Zadruhé Belgické království se s odvoláním na praktické možnosti přizpůsobení belgických daňových předpisů a s odkazem na nizozemský příklad domnívá, že Komise nezajistila rovné konkurenční podmínky, když odmítla poskytnout přechodné období, aby toto přizpůsobení umožnila.

218 Komise tyto argumenty zpochybňuje.

219 Úvodem je třeba uvést, že žalobkyně tímto žalobním důvodem žádají Tribunál, aby poskytl přechodné období, a nikoliv aby zrušil napadené rozhodnutí z důvodu vady, kterou by bylo stiženo. Přitom je třeba připomenout, podobně jak uvedla Komise, že Tribunál nemá pravomoc k tomu, aby v rámci přezkumu legality, který vykonává, ukládal unijním orgánům příkazy nebo tyto orgány nahrazoval (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. dubna 2016, Itálie a Eurallumina v. Komise, T-60/06 RENV II a T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, bod 43, a ze dne 12. května 2016, Hamr – Sport v. Komise, T-693/14, nezveřejněný, EU:T:2016:292, bod 91).

220 V replice však žalobkyně tvrdí, že omezení přezkumu Tribunálu nebrání tomu, aby bylo rozhodnutí Komise zrušeno z toho důvodu, že nestanoví vhodné přechodné období. Tento žalobní důvod by tedy mohl být chápán v tom smyslu, že vychází v zásadě z porušení zásady rovného zacházení, což by mělo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí z tohoto důvodu, a to vzhledem k tomu, že v uvedeném rozhodnutí není stanoveno přechodné období, které by Belgickému království umožnilo nepodrobit belgické přístavy dani z příjmů společností, dokud Komise neukončí šetření daňových režimů jednotlivých přístavů ve všech členských státech Unie.

221 V tomto ohledu v rozsahu, v němž žalobkyně podle všeho tvrdí, že Komise měla poskytnout přechodné období v délce jednoho roku, jako v rozhodnutí (EU) 2016/634 ze dne 21. ledna 2016 o opatření podpory SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 a ex CP 115/2004), jež provedlo Nizozemsko – osvobození veřejných podniků od daně z příjmu společností (Úř. věst. 2016, L 113, s. 148), je třeba konstatovat, že z výroku tohoto rozhodnutí vyplývá, že Komise poskytla Nizozemskému království přechodné období. Článek 2 tohoto rozhodnutí naopak stanoví, že „Nizozemsko zruší osvobození námořních přístavů uvedených v článku 1 od daně z příjmu společností do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí a pozměněný režim daně z příjmu společností se uplatňuje nejpozději s účinnosti od daňového roku následujícího po přijetí tohoto rozhodnutí“. Povinnosti uložené Nizozemskému království jsou tedy podobné těm, které byly uloženy Belgickému království podle článku 2 napadeného rozhodnutí v projednávaném případě (viz bod 22 výše), aniž v tomto ohledu mohlo být konstatováno nerovné zacházení.

222 Zadruhé vzhledem k tomu, že žalobkyně podle všeho rovněž tvrdí, že Komise měla vyčkat do ukončení svých vyšetřování týkajících se zdanění přístavů ve všech členských státech Unie, aby nedošlo k dalšímu narušení hospodářské soutěže, je třeba konstatovat, že podobný argument byl posouzen a odmítnut Tribunálem v rozsudku ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další v. Komise (T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317).

223 V tomto rozsudku vydaném v souvislosti s žalobou určitých nizozemských přístavů proti rozhodnutí 2016/634 (viz bod 221 výše), odmítl Tribunál argument žalobkyň vycházející z porušení zásady rovného zacházení, když nejprve připomenul, že podle ustálené judikatury dodržování zásady rovného zacházení musí být v souladu se zásadou legality, což znamená, že se nikdo nemůže ve svůj prospěch dovolávat protiprávnosti, k níž došlo ve prospěch jiné osoby (viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další v. Komise, T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317, bod 116 a citovaná judikatura).

224 Žalobkyně se tak pro dosažení zrušení napadeného rozhodnutí nemohou dovolávat skutečnosti, že Komise ve stejný okamžik nepožadovala od ostatních členských států, aby zrušily podpory pro jejich přístavy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další, T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317, bod 117).

225 V každém případě je třeba podotknout, že podle ustálené judikatury dodržování zásady rovného zacházení nebo zásady zákazu diskriminace vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno. Podle rovněž ustálené judikatury platí, že porušení zásady rovného zacházení z důvodu odlišného zacházení předpokládá, že dotčené situace jsou srovnatelné s ohledem na veškeré prvky, které je charakterizují (viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další v. Komise, T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317, bod 119 a citovaná judikatura).

226 V projednávaném případě přitom existují rozdíly mezi stavem různých řízení týkajících se daňových systémů členských států na jedné straně a daňovými právními předpisy, které se vztahují na přístavy různých členských států na straně druhé. Takové rozdíly mohou představovat objektivní důvody ospravedlňující, že Komise přijala napadené rozhodnutí a nařídila, aby osvobození belgických přístavů bylo zrušeno před tím, než ukončila svá šetření týkající se zdanění přístavů ve všech členských státech Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další v. Komise, T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317, body 120 až 130).

227 Kromě toho by přijetí argumentace žalobkyň vedlo k tomu, že by Komise musela počkat na dokončení všech šetření ve vztahu ke všem členským státům, které poskytují podporu ve prospěch svých přístavů, aby mohla přijmout svá konečná rozhodnutí a nařídit zrušení takové podpory, a to na úkor členských států, které svým přístavům podpory neposkytují (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Groningen Seaports a další v. Komise, T-160/16, nezveřejněný, EU:T:2018:317, bod 132).

228 Závěrem je třeba uvést, že argumenty Belgického království na podporu žalobkyň musí být chápány ve stejném smyslu jako argumenty uvedené v bodech 219 až 230 výše. Za předpokladu, že by argumenty předložené Belgickým královstvím bylo možné chápat jako vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud jde o pojetí narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy, vzhledem k neexistenci spravedlivých podmínek hospodářské soutěže v Unii, je třeba poznamenat, stejně jako Komise, že tento žalobní důvod nebyl vznesen žalobkyněmi a je proto novým žalobním důvodem, který je nepřípustný. Je totiž namístě připomenout, že ačkoliv článek 40 čtvrtý pododstavec statutu Soudního dvora, který je použitelný na řízení před Tribunálem na základě článku 53 prvního pododstavce uvedeného statutu, a čl. 142 odst. 3 jednacího řádu Tribunálu nebrání tomu, aby vedlejší účastník předložil argumenty, které jsou nové nebo se liší od argumentů účastníka řízení, jehož podporuje, neboť jinak by se jeho vedlejší účastenství omezovalo na opakování argumentů uvedených v žalobě, nelze připustit, aby mu tato ustanovení umožňovala vznesením nových žalobních důvodů změnit nebo zkreslit rámec sporu vymezený žalobou (viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, SELEX Sistemi Integrati v. Komise, T-155/04, EU:T:2006:387, bod 42 a citovaná judikatura).

229 Čtvrtý žalobní důvod musí být tudíž rovněž zamítnut, stejně jako žaloba v plném rozsahu.

K nákladům řízení

230 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

231 Kromě toho podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, ponesou vlastní náklady řízení.

232 Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a žalobkyně neměly ve věci úspěch, je třeba posledně uvedeným uložit náhradu nákladů řízení, s výjimkou těch, které vznikly Belgickému království, které nese vlastní náklady.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (šestý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) Žaloba se zamítá.

2) Havenbedrijf Antwerpen NV a Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV ponesou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí.

3) Belgické království ponese vlastní náklady řízení.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 20. září 2019.

Podpisy.

Obsah

Skutečnosti předcházející sporu 2

Právní rámec 2

Správní řízení a napadené rozhodnutí 5

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení 7

Právní otázky 8

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení článků 107 a 296 SFEU z důvodu kvalifikace přístavních orgánů jako podniků 8

K druhé části, vycházející z nehospodářské povahy činností belgických přístavů 8

K první části, vycházející z neexistence trhu, na němž přístavní orgány nabízejí své služby 15

K druhému a třetímu žalobnímu důvodu, vycházejícím v zásadě z porušení kritéria selektivity 17

Shrnutí analýzy Komise pokud jde o selektivitu opatření v napadeném rozhodnutí 17

Připomenutí relevantní judikatury 20

K selektivitě dotčeného opatření za předpokladu, že by čl. 108 bod 2 ZDP představoval odchylku od referenčního rámce 21

– K výtce vycházející z nesprávného určení referenčního rámce 21

– K výtce vycházející z nesrovnatelnosti situací přístavů a entit podléhajících dani z příjmů společností 25

K selektivitě opatření za předpokladu, že by čl. 180 bod 2 ZDP nepředstavoval formálně odchylku od referenčního rámce 29

K výtce vycházející z odůvodnění povahou nebo logikou daňového systému 30

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu, vycházejícímu podpůrněji z žádosti o přechodné období 33

K nákladům řízení 35