Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Sjette Udvidede Afdeling)

20. september 2019*

»Statsstøtte – Belgiens fritagelsesordning for selskabsskat til fordel for sine havne – afgørelse, hvorved støtteordningen erklæres uforenelig med det indre marked – begrebet økonomisk virksomhed – tjenesteydelser af almen økonomisk interesse – ikke-økonomisk virksomhed – adskillelig karakter – selektiv karakter – anmodning om en overgangsperiode«

I sag T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, Antwerpen (Belgien),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, Zeebrügge (Belgien),

ved advokaterne P. Wytinck, W. Panis og I. Letten,

sagsøgere,

støttet af

Kongeriget Belgien ved J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck og C. Pochet, som befuldmægtigede, bistået af advokaterne A. Lepièce og H. Baeyens,

intervenient,

mod

Europa-Kommissionen ved B. Stromsky og S. Noë, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående et søgsmål anlagt i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2017/2115 af 27. juli 2017 om støtteordning SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) iværksat af Belgien — beskatning af havne i Belgien (EUT 2017, L 332, s. 1).

har

RETTEN (Sjette Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, G. Berardis (refererende dommer), og dommerne I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi og O. Spineanu-Matei,

justitssekretær: fuldmægtig L. Ramette,

* Processprog: nederlandsk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. februar 2019,

afsagt følgende

Dom

Tvistens baggrund

Relevante retsregler

1 I Belgien blev reglerne om indkomstskat fastsat ved lov i code des impôts sur les revenus de 1992 (lov om indkomstskat af 1992).

2 Artikel 1 i lov om indkomstskat, som ændret og ajourført den 27. juli 2017, bestemmer følgende:

»1. Som indkomstskat opkræves:

1) skat af kongerigets indbyggeres samlede indkomst, benævnt personbeskatning

2) skat af hjemmehørende selskabers samlede indkomst, benævnt selskabsbeskatning

3) skat af andre belgiske juridiske personers end selskabers indkomst, benævnt beskatning af juridiske personer

4) skat af ikke-hjemmehørende personers indkomst, benævnt beskatning af ikke-hjemmehørende personer.

2. Skatten opkræves i form af forskudsskat i det omfang og på de betingelser, der er fastsat i afsnit VI, første kapitel.«

3 Artikel 2 i lov om indkomstskat indeholder følgende relevante passager:

»1. I medfør af denne lov gælder følgende begreber, som defineres i nærværende artikel, for særlige lovbestemmelser om indkomstskat og de bekendtgørelser, der er vedtaget til gennemførelse heraf.

[…]

5) Selskaber

Der forstås ved:

a) selskaber: ethvert selskab og foretagende eller enhver sammenslutning og organisation, som er lovligt dannet, har juridisk personlighed og driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner.

Selskaber i henhold til belgisk ret, der er juridiske personer, som ved indkomstbeskatningen ikke anses for at have juridisk personlighed, betragtes som selskaber.

b) hjemmehørende selskaber: ethvert selskab, der er hjemmehørende i, har hovedkontor eller sin ledelse eller administration i Belgien, og som ikke er udelukket fra selskabsbeskatningens anvendelsesområde

[…]«

4 Artikel 179 i lov om indkomstskat fastsætter:

»Selskaber, hjemmehørende selskaber og de i artikel 8 i lov af 27. oktober 2006 om kontrol med erhvervspensionsinstitutter omhandlede pensionsfinansieringsorganer pålægges selskabsskat.«

5 Artikel 180 i lov om indkomstskat bestemmer følgende:

»Følgende fritages for selskabsskat:

1) tværkommunale enheder, kooperativer, midlertidige sammenslutninger, selvstændige kommunale forvaltninger og de i stk. 2 omhandlede foreninger, der inden for rammerne af deres sociale formål, navnlig:

   – driver hospitaler som defineret i artikel 2 i den konsoliderede lov af 10. juli 2008 om hospitaler og andre plejecentre, eller

   – driver et center, som bistår krigsofre, handicappede, ældre, beskyttede mindreårige eller nødlidende

2) SA »Waterwegen en Zeekanaal«, SA »De Scheepvaart«, SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, Compagnie des installations maritimes de Bruges, Port de Bruxelles, régie portuaire communale autonome d'Ostende, de offentligretlige aktieselskaber Havenbedrijf Antwerpen og Havenbedrijf Gent og de selvstændige havne i Liège, Charleroi og Namur

3) Office national du ducroire

4) Compagnie belge pour le financement de l'industrie

5) [ophævet]

5a) Fonds de participation, Fonds de participation – Flandre, Fonds de participation – Wallonie og Fonds de participation – Bruxelles

6) Société régionale wallonne de transport public de personnes og de dertil knyttede driftsselskaber

7) Société des transports flamande og de selvstændige driftsenheder inden for dette

8) Société des transports intercommunaux de Bruxelles

9) vandrensningsselskaber, der er omfattet af lov af 26. marts 1971

10) [*ophævet*]

11) det offentligretlige selskab med socialt formål Coopération technique belge

12) det offentligretlige aktieselskab Infrabel

13) det offentligretlige selskab med socialt formål »Apetra«.«

6 I artikel 181 i lov om indkomstskat fastsættes følgende:

»Selskabsskat pålægges heller ikke nonprofit-foreninger og andre juridiske personer, som ikke driver virksomhed med gevinst for øje, og:

1) hvis eneste eller væsentligste formål er at studere, beskytte og udvikle medlemmernes erhvervsfaglige eller tværerhvervsfaglige interesser

2) som udgør en forlængelse af eller er et udtryk for de juridiske personer, der er omhandlet i stk. 1, når deres eneste eller væsentligste formål er enten på medlemmernes vegne eller for deres regning helt eller delvist at opfylde de forpligtelser eller formelle krav, som disse er pålagt som følge af de ansattes stillinger eller til gennemførelse af skatte- eller sociallovgivning, eller at bistå medlemmerne i opfyldelsen af disse forpligtelser eller formelle krav

3) som i medfør af sociallovgivningen har til opgave at indhente, centralisere, kapitalisere eller fordele de midler, som skal benyttes til tildeling af de fordele, der er fastsat i denne lovgivning

4) hvis eneste eller væsentligste formål er at forestå eller støtte undervisning

5) hvis eneste eller væsentligste formål er at organisere messer eller udstillinger

6) som af de kompetente kommunale organer er autoriserede som støttetjeneste til familier og ældre

7) som er autoriserede i medfør af artikel 145, stk. 1, første afsnit, nr. 1, litra b), d), e) og h)-l), samt artikel 145, stk. 1, første afsnit, nr. 2 og 3, eller som ville blive det, hvis de både anmodede herom og opfyldte alle de betingelser, som en sådan autorisation er underlagt, ud over efter omstændighederne betingelsen om at have aktiviteter af national karakter eller et indflydelsesområde, der strækker sig over et af fællesskaber eller regionerne eller over hele landet

8) som er oprettet i medfør af lov af 27. juni 1921 om nonprofitforeninger, internationale nonprofitforeninger og stiftelser, for så vidt som de udøver attesteringsaktiviteter som omhandlet i lov af 15. juli 1998 om attestering af dokumenter udstedt af handelsselskaber, og for så vidt som de attester, som de udsteder, kan sidestilles med de dokumenter, som de overlades i henhold til lov om indkomstskat af 1992, jf. denne lovs artikel 13, stk. 1, første afsnit.«

7 Følgende fremgår af artikel 182 i lov om indkomstskat:

»Inden for nonprofitforeninger uden lukrativt formål og andre juridiske personer, der ikke driver virksomhed med gevinst for øje, anses følgende transaktioner for ikke at være udbyttegivende:

1) enkeltstående eller usædvanlige transaktioner

2) transaktioner, som består i placering af de midler indhentet under udøvelsen af deres vedtægtsmæssige opgave

3) transaktioner, der udgør en aktivitet, som kun underordnet indebærer industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige transaktioner, eller som ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder.«

8 Hvad konkret angår selskabsskattegrundlaget bestemmer artikel 185, stk. 1, i lov om indkomstskat, at selskaberne skal svare skat af deres samlede fortjeneste, inkl. udbetalt udbytte.

9 Artikel 220 i lov om indkomstskat bestemmer følgende:

»Følgende svarer skat på juridiske personer:

1) staten, fællesskaber, regioner, provinser, bysamfund, kommunesammenslutninger, kommuner, offentlige centre for social bistand, […] samt offentlige kulturinstitutioner, redningsområder, politiområder samt polder- og afvandingslaugene

2) juridiske personer, som i medfør af artikel 180 er fritaget for selskabskat

3) juridiske personer, som er hjemmehørende i eller har deres hovedkontor, ledelse eller forvaltning i Belgien, og som ikke driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, eller som er fritaget for selskabsskat i medfør af artikel 181 og 182.«

10 Artikel 221 i lov om indkomstskat foreskriver:

»Juridiske personer, der er underlagt skat på juridiske personer, er alene skattepligtige af følgende:

1) […] lejeværdien af deres ejendomme beliggende i Belgien, når denne lejeværdi ikke er fritaget for ejendomsskat i medfør af artikel 253 eller særlige lovbestemmelser

2) […] indtægter og afkast fra kapital og ejendomme […]«

Den administrative procedure og den anfægtede afgørelse

11 Den 3. juli 2013 sendte Europa-Kommissionens tjenestegrene et spørgeskema til alle medlemsstaterne om drift og beskatning af deres havne for at få et overblik over området og klarlægge situationen i havnene hvad angår Den Europæiske Unions statsstøtteregler. Efterfølgende udvekslede Kommissionens tjenestegrene flere skrivelser om dette spørgsmål med de belgiske myndigheder.

12 Ved skrivelse af 9. juli 2014 underrettede Kommissionen i henhold til artikel 17 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens [artikel 108 TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1) de belgiske myndigheder om sin foreløbige vurdering, hvorefter den fritagelse for selskabsskat, der var fastsat for visse belgiske havne, udgjorde statsstøtte, som var uforenelig med det indre marked, og denne støtte udgjorde en eksisterende støtte som omhandlet i denne forordnings artikel 1, litra b). Der blev afholdt et møde med de belgiske myndigheder den 23. september 2014. Regionen Vallonien og Bruxelles havn (Belgien) fremsatte deres bemærkninger ved skrivelser af 30. september 2014, mens regionen Flandern fremsendte sine bemærkninger ved skrivelse af 1. oktober 2014.

13 Ved skrivelse af 1. juni 2015 meddelte Kommissionen Kongeriget Belgien, at den havde noteret sig alle de argumenter, som sidstnævnte havde fremsat, og at den stadig fandt, at selskabsskattefritagelsen til fordel for en række havne udgjorde støtte, der var uforenelig med det indre marked, såfremt og i det omfang disse havne driver økonomisk virksomhed. Der blev anlagt søgsmål til prøvelse af denne skrivelse, hvilket søgsmål blev afvist ved kendelse af 9. marts 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest m.fl. mod Kommissionen (T-438/15, EU:T:2016:142).

14 Ved skrivelse af 21. januar 2016 bekræftede Kommissionen sin opfattelse og foreslog i henhold til artikel 108, stk. 1, TEUF og artikel 22 i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2015, L 248, s. 9) de belgiske myndigheder som passende foranstaltning at ophæve selskabsskattefritagelsen for de belgiske havne, i det omfang disse drev økonomisk virksomhed.

15 De belgiske myndigheder blev opfordret til at tilpasse deres lovgivning inden for ti måneder, idet denne ændring senest skulle finde anvendelse på indtægter, der var genereret ved økonomisk virksomhed fra begyndelsen af regnskabsåret 2017. De belgiske myndigheder blev opfordret til skriftligt inden to måneder fra modtagelsen af forslaget til disse foranstaltninger at underrette Kommissionen om, at Belgien i overensstemmelse med artikel 23, stk. 1, i forordning 2015/1589 gav sin ubetingede og entydige accept af disse passende foranstaltninger i deres helhed. Der blev anlagt søgsmål til prøvelse af dette forslag til passende foranstaltninger, hvilket søgsmål blev afvist ved kendelse af 27. oktober 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest m.fl. mod Kommissionen (T-116/16, EU:T:2016:656).

16 Ved skrivelse af 21. marts 2016 sendte de belgiske myndigheder Kommissionen deres bemærkninger til de foreslåede passende foranstaltninger. Efter disse bemærkninger besluttede Kommissionen ved skrivelse af 8. juli 2016 i medfør af artikel 23, stk. 2, i forordning 2015/1589 (EUT 2016, C 302, s. 5) at indlede proceduren efter artikel 108, stk. 2, TEUF.

17 Kommissionen opfordrede de interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger til den pågældende foranstaltning. Der blev afholdt et møde den 24. august 2016 med repræsentanter for visse belgiske havne, som var omfattet af foranstaltningen. Belgien fremsatte sine bemærkninger ved skrivelse af 9. september 2016 for den føderale finansministers vedkommende og den 16. september 2016 for regionen Vallonien og de vallonske havnes vedkommende. Kommissionen har modtaget bemærkninger fra følgende interesserede parter: Sea Invest, bruger af havnene i Antwerpen (Belgien), Gent (Belgien) og Zeebrügge (Belgien), Rotterdam havn (Nederlandene), på vegne af fem offentlige nederlandske søhavne, Bruxelles havn, Vlaamse Havencommissie (den flamske havnekommission) og havnene i Antwerpen og Zeebrügge.

18 Kommissionen sendte disse bemærkninger til Kongeriget Belgien, som fik mulighed for at afgive sine bemærkninger hertil, hvilket denne medlemsstat gjorde den 14. november 2016. Der blev holdt et møde mellem de belgiske myndigheder og Kommissionen den 19. december 2016, hvorunder Kommissionen modtog supplerende oplysninger. Der blev holdt endnu et møde mellem de belgiske føderale og regionale myndigheder, en række støttemodtagere og Kommissionen den 10. januar 2017.

19 Efter at have undersøgt en række bemærkninger fremsat af Kongeriget Belgien vedtog Kommissionen den 27. juli 2017 Kommissionens afgørelse (EU) 2017/2115 om støtteordning SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) iværksat af Belgien – beskatning af havne i Belgien (EUT 2017, L 332, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«).

20 Ved den anfægtede afgørelse fastslog Kommissionen for det første, at de belgiske havnes virksomhed, der er omfattet af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat – i hvert faldt delvist – var økonomiske aktiviteter, hvorfor havnene måtte kvalificeres som virksomheder, for så vidt som de udøvede sådanne aktiviteter (40.-67. betragtning til den anfægtede afgørelse). For det andet anførte Kommissionen, at havnene, eftersom de blev pålagt skat af juridiske personer frem for selskabsbeskat i henhold til artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, havde modtaget en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF svarende til forskellen mellem den selskabsskat, som de burde have betalt for deres økonomiske aktiviteter, og den del af skatten som juridiske personer, som kunne henføres til disse økonomiske aktiviteter (68.-73. betragtning til den anfægtede afgørelse). For det tredje fandt Kommissionen, at den pågældende foranstaltning udgjorde en overførsel af statsmidler i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF (74.-77. betragtning til den anfægtede afgørelse). For det fjerde fandt den, at foranstaltningen var selektiv (78.-107. betragtning til den anfægtede afgørelse). For det femte fandt Kommissionen, at den pågældende foranstaltning ved at styrke støttemodtagernes stilling i den internationale samhandel ville kunne påvirke samhandelen i EU og fordreje konkurrencen (108.-115. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den udledte heraf, at skattefritagelse af de belgiske havne, der er fastsat i artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som de fritagne indtægter hidrørte fra havnenes økonomiske aktiviteter (116. betragtning til den anfægtede afgørelse). Endelig fastslog Kommissionen, at den pågældende støtteforanstaltning hverken kunne erklæres forenelig med det indre marked i henhold til artikel 93

TEUF eller til artikel 106, stk. 2, TEUF (117.-120. betragtning til den anfægtede afgørelse), og den afviste at indrømme en overgangsperiode for gennemførelsen af denne afgørelse (124.-130. betragtning til den anfægtede afgørelse).

21 Den anfægtede afgørelses artikel 1 bestemmer:

»Fritagelsen for selskabsskat til fordel for de belgiske havne, der er nævnt i artikel 180, stk. 2, i [lov om indkomstskat], udgør en eksisterende statsstøtteordning, som er uforenelig med det indre marked.«

22 Den anfægtede afgørelses artikel 2 er affattet således:

»1. Belgien forpligtes til at ophæve den i artikel 1 nævnte fritagelse for selskabsskat og at pålægge de enheder, til fordel for hvem fritagelsen gælder, selskabsskat.

2. Den foranstaltning, hvorved Belgien efterlever de forpligtelser, der udspringer af stk. 1, skal vedtages inden udgangen af indeværende kalenderår, hvori denne afgørelse vedtages. Denne foranstaltning finder anvendelse senest på de indtægter, der skabes ved økonomiske aktiviteter fra begyndelsen af regnskabsåret efter vedtagelsen.«

Retsforhandlinger og parternes påstande

23 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 9. oktober 2017 har sagsøgerne, Havenbedrijf Antwerpen NV (Antwerpen havn) og Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (selskabet for maritime installationer i Brügge, Belgien), som begge er omtalt i artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, anlagt nærværende søgsmål.

24 Ved særskilte begæringer indleveret til Rettens Justitskontor den 19. og 23. januar 2018 har Kongeriget Belgien og regionen Flandern anmodet om tilladelse til at indtræde i nærværende sager til støtte for sagsøgernes påstande.

25 Ved kendelse af 15. marts 2018 afsagt af formanden for Rettens Sjette Afdeling har Kongeriget Belgien fået tilladelse til at intervenere. Kongeriget Belgien har afgivet sit interventionsindlæg den 22. maj 2018, og de øvrige parter har afgivet deres bemærkninger hertil inden for de fastsatte frister.

26 Ved kendelse afsagt den 25. oktober 2018, Havenbedrijf Antwerpen og Maatschappij van de Brugse Zeehaven mod Kommissionen (T-696/17, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:736), har formanden for Rettens Sjette Afdeling afvist regionen Flanderns begæring om intervention.

27 Ved beslutning af 7. november 2018 har Retten henvist sagerne til Sjette Udvidede Afdeling i overensstemmelse med artikel 28 i Rettens procesreglement.

28 På grundlag af den refererende dommers rapport har Retten (Sjette Udvidede Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling og har i forbindelse med foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse, jf. procesreglements artikel 89, stillet parterne et vist antal skriftlige spørgsmål, som de har besvaret inden for den fastsatte frist.

29 Parterne har afgivet indlæg og besvaret Rettens mundtlige spørgsmål i retsmødet den 4. februar 2019.

30 Da et medlem af Sjette Afdeling har haft forfald, har Rettens præsident i henhold til procesreglementets artikel 17, stk. 2, udpeget en anden dommer, for at afdelingen kunne blive beslutningsdygtig.

31 Sagsøgerne har, støttet af Kongeriget Belgien, nedlagt følgende påstande:

– Sagen antages til realitetsbehandling.

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Subsidiært indrømmes en overgangsperiode, indtil Kommissionen afslutter sin undersøgelse af skatteordninger for havne i forskellige medlemsstater, og i hvert fald af et helt års varighed.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

32 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Sagsøgerne tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og Kongeriget Belgien tilpligtes at betale omkostningerne i forbindelse med interventionen.

Retlige bemærkninger

33 Sagsøgerne har fremsat fire anbringender til støtte for søgsmålet. For det første har Kommissionen tilsidesat artikel 107 TEUF og 296 TEUF ved at kvalificere havnemyndighederne som virksomheder. For det andet har Kommissionen tilsidesat artikel 107 TEUF ved at anse fritagelsen for selskabsskat for en selektiv foranstaltning. For det tredje, og subsidiært, har Kommissionen tilsidesat artikel 107 TEUF ved at fastslå, at undtagelsen til referenceordningen ikke var begrundet i den belgiske skatteordnings art og opbygning på indkomstskatteområdet. For det fjerde, og mere subsidiært, har sagsøgerne nedlagt påstand om, at Retten indrømmer dem en overgangsperiode, indtil Kommissionen afslutter sin undersøgelse af skatteordningerne for forskellige havne i EU, og i hvert fald af et helt års varighed.

Om det første anbringende vedrørende en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og 296 TEUF som følge af kvalifikationen af havnemyndighederne som virksomheder

34 Det første anbringende består af to led, for så vidt som det vedrører en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF. Inden for rammerne af det første led har sagsøgerne gjort gældende, at der ikke foreligger et marked, hvorpå de udbyder deres tjenesteydelser. Med det andet led har de anført, at deres aktiviteter ikke er af økonomisk art.

35 Retten finder det hensigtsmæssigt i første omgang at undersøge det andet led og derefter det første led.

36 Det skal imidlertid indledningsvis bemærkes, at det første anbringende umiddelbart skal forkastes, for så vidt som det vedrører en tilsidesættelse af artikel 296 TEUF som følge af den anfægtede afgørelses manglende begrundelse hvad angår kvalificeringen af havnene som »virksomheder« som omhandlet i artikel 107 TEUF.

37 Det skal således i denne henseende bemærkes, at anbringendet om en tilsidesættelse af artikel 296 TEUF ifølge retspraksis adskiller sig fra anbringendet om, at den anfægtede afgørelses er ugrundet. Mens det første led, som vedrører en manglende eller utilstrækkelig begrundelse, angår en tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter som omfattet af artikel 263 TEUF og udgør et anbringende om en ufravigelig procesforudsætning, som Unionens retsinstanser skal tage under påkendelse, vedrører det andet led, som angår et spørgsmål om lovligheden af en afgørelse, en overtrædelse af en retsregel vedrørende traktatens gennemførelse som forudsat i samme artikel 263 TEUF, og Unionens

retsinstanser kan kun tage et sådant anbringende under påkendelse, såfremt sagsøgeren gør det gældende. Spørgsmålet om begrundelsespligten må således holdes adskilt fra spørgsmålet om begrundelsens rigtighed (jf. i denne retning dom af 2.4.1998, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, præmis 67, og af 15.6.2005, Corsica Ferries France mod Kommissionen, T-349/03, EU:T:2005:221, præmis 52).

38 Ud over at sagsøgerne i stævningen på ingen måde har underbygget klagepunktet vedrørende den angivelige tilsidesættelse af artikel 296 TEUF, skal det fastslås, at den anfægtede afgørelse i det foreliggende tilfælde er tilstrækkeligt begrundet, idet Kommissionen har anvendt ikke mindre end 28 betragtninger til den anfægtede afgørelse på spørgsmålet om havnenes kvalificering som »virksomheder«, der udøver økonomiske aktiviteter (jf. 40.-67. betragtning til den anfægtede afgørelse). Det fremgår desuden af gennemgangen af de forskellige klagepunkter, som sagsøgerne herefter har fremført, at den anfægtede afgørelse gav dem mulighed for at få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning i denne henseende og for Retten at foretage sin prøvelse.

39 Det første anbringende skal dermed forkastes, for så vidt som det vedrører en tilsidesættelse af artikel 296 TEUF.

Det andet led om, de belgiske havnes aktiviteter ikke er af økonomisk art

40 Inden for rammerne af det andet led har sagsøgerne for det første, på grundlag af Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (dekret om politikken for og driften af søhavnene) af 2. marts 1999 (*Belgish Staatsblad* af 8.4.1999), anført, at deres grundlæggende funktioner i det væsentlige består af opgaver af almen, ikkeøkonomisk interesse, såsom forvaltningen af det offentlige og private havneområde, tjenesteydelser med miljøkontrol eller tjenesteydelser i form af havneledelse. Som led i disse opgaver udøver havnemyndighederne offentligretlige eksklusivbeføjelser, der, eftersom driften af havnen og dens enhed netop er offentligretlig, ikke kan overdrages. Medlemsstaterne har endvidere et vidt skøn med henblik på at fastlægge, hvad der forstås ved »økonomiske tjenesteydelser« og »ikkeøkonomiske tjenesteydelser« af almen interesse.

41 For det andet har sagsøgerne anført, at der skal sondres mellem de grundlæggende opgaver, som de er pålagt ved dekret, og de kommercielle havnetjenester, som tredjemand tilbyder. I modsætning til f.eks. lufthavnsoperatører investerer havnemyndighederne nemlig ikke i det udstyr, der er nødvendigt for den kommercielle drift af havnen. Havnemyndighedernes eneste opgave er uden forskelsbehandling at stille havneinfrastrukturen til rådighed for brugerne, såsom håndteringsvirksomheder eller logistikvirksomheder, der udøver økonomiske aktiviteter og senere kan bygge på denne grundlæggende infrastruktur. Sagsøgerne har i denne forbindelse gjort gældende, at der skal sondres mellem forvaltning og drift af havneområdet som en grundlæggende infrastruktur, der er af ikke økonomisk art, og forvaltning og driften af anlægget herpå. En sådan sondring bekræftes ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2017/352 af 15. februar 2017 om opstilling af rammer for levering af havnetjenester og fælles regler om finansiel gennemsigtighed for havne (EUT 2017, L 57, s. 1) og af Kommissionens tidligere afgørelsespraksis. Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at tilrådighedsstillelse uden forskelsbehandling af en infrastruktur, der henhører under det offentlige område, ikke udgør en økonomisk virksomhed, hvilket gælder så meget desto mere, når tilrådighedsstillelsen og den kommercielle drift af denne infrastruktur som i det foreliggende tilfælde ikke leveres af samme enhed.

42 For det tredje har sagsøgerne anført, at der ikke foreligger økonomisk virksomhed som følge af havnemyndighedernes satspraksis. Det er deres opfattelse, at et vederlag ikke altid umiddelbart indebærer, at der foreligger en økonomisk virksomhed. Havnemyndighederne opkrævede havneafgifter, som tilsigter at betale vederlag for retten til adgang til havneområdet, til at passere, blive fortøjet eller bo her og garanti for en sikker og effektiv udvikling af havneområdet. Disse havneafgifter anses for at være »gebyrer«, dvs. vederlag for en tjenesteydelse, som en myndighed udfører til fordel

for modtageren af tjenesteydelsen. Afgifterne fastsættes ikke på grundlag af markedsmekanismerne ud fra udbud og efterspørgsel, men derimod ensidigt. De er ikke resultatet af en kommerciel forhandling og tager højde for bydende retlige hensyn og den administrative kontrol. Endvidere er den selvstændighed, som sagsøgerne har til at fastsætte satserne for havneafgifterne, begrænset i medfør af lighedsprincippet, gennemsigtighedsprincippet og proportionalitetsprincippet samt af den administrative kontrol, som de er underlagt. Desuden opkræver havnemyndighederne koncessionsafgifter for koncessioner på statsejede ejendomme til tredjemand, som er tildelt efter en ikkediskriminerende og gennemsigtig procedure. De grunde, som kan gives i koncession, tildeles ikke automatisk til tilbudsgiveren, men på grundlag af forud fastsatte kriterier, der er knyttet til projektets merværdi eller til den sociale velfærd. Satserne udgør følgelig ikke et kommercielt politisk instrument, som Kommissionen har anført, men et instrument, der tilsigter at konkretisere havnemyndighedernes opgaver med offentlig tjeneste med henblik på at sikre den almene interesse.

43 For det fjerde har sagsøgerne gjort gældende, at havnenes økonomiske aktiviteter er accessoriske, hvorfor havnenes samlede aktiviteter skal anses for ikke at være af økonomisk eller almen interesse. De har anført, at havnene ikke beskæftiger sig med den kommercielle drift af havneinfrastrukturen, men med at stille vandveje og bassiner til rådighed og med at tildele koncessioner på grunde mod opkrævning af havneafgifter og koncessionsafgifter. Deres aktiviteter af underordnet betydning skal således kvalificeres på samme måde som deres hovedaktiviteter.

44 Kommissionens konklusion i den anfægtede afgørelse om, at havnemyndighederne er virksomheder med henblik på anvendelse af statsstøttereglerne, er således urigtig.

45 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

46 Det skal, som Kommissionen har anført i 40. betragtning til den anfægtede afgørelse, bemærkes, at begrebet virksomhed omfatter enhver enhed, som udøver økonomisk virksomhed, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde. I denne forbindelse er enhver aktivitet, der består i at udbyde varer og tjenesteydelser på et bestemt marked, økonomisk virksomhed (dom af 12.9.2000, Pavlov m.fl., C-180/98 – C-184/98, EU:C:2000:428, præmis 74 og 75; jf. ligeledes i denne retning dom af 16.6.1987, Kommissionen mod Italien, 118/85, EU:C:1987:283, præmis 7, og af 23.4.1991, Höfner og Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, præmis 21).

47 Det er i retspraksis endvidere blevet fastslået, at den kommercielle drift og opførelsen af havne- eller lufthavnsinfrastrukturer med henblik på en sådan drift udgør økonomiske aktiviteter (jf. i denne retning dom af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 78, af 19.12.2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen, C-288/11 P, EU:C:2012:821, præmis 40-43, og af 15.3.2018, Naviera Armas mod Kommissionen, T-108/16, EU:T:2018:145, præmis 78).

48 I denne sag har Kommissionen i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse opregnet en række økonomiske aktiviteter, som havnene kan udøve. For det første leverer havnene en generel tjenesteydelse til sine brugere (primært rederierne, mere generelt enhver fartøjsejer) ved at give fartøjerne adgang til havneinfrastrukturen mod betaling af et vederlag, normalt kaldet en »havneafgift«. For det andet leverer visse havne særlige tjenesteydelser til skibene såsom lodsning, hævning, håndtering og fortøjning, ligeledes mod betaling af et vederlag. For det tredje stiller havnene mod vederlag visse infrastrukturer eller arealer til rådighed for virksomheder, som benytter disse arealer til egne formål eller til at levere visse af førnævnte særlige tjenesteydelser til skibene. Kommissionen har endvidere i 45. betragtning til den anfægtede afgørelse præciseret, at det forhold, at disse tredjepartsvirksomheder benyttede visse arealer og infrastrukturer i havnen til at tilbyde tjenesteydelser til rederierne eller skibene, ikke udelukkede, at de forvaltningsaktiviteter, som havnemyndighederne udøvede, og som bl.a. bestod i at udleje de nævnte arealer og infrastrukturer til disse tredjepartsvirksomheder, ligeledes var af økonomisk art.

49 Forespurgt herom i retsmødet har sagsøgerne for det første bekræftet, at de opkrævede afgifter, som blev betegnet »havneafgifter«, der i hvert fald delvist blev opkrævet som modydelse for fartøjernes ret til adgang til havneinfrastrukturen. For det andet har de, selv om de har anfægtet, at de selv udfører aktiviteter med navnlig hævning, lastning eller losning af varer med kraner eller endda håndtering, ikke desto mindre anerkendt, at de udøver visse aktiviteter med omladning og bugsering bag sluser. For det tredje har de ikke anfægtet, at de stiller arealer til rådighed for tredjemandsvirksomheder mod koncessionsafgifter.

50 Det var således uden at foretage en urigtig vurdering, at Kommissionen i 67. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslog, at de aktiviteter, som havnene udøvede, i det mindste delvist var økonomiske aktiviteter.

51 Ingen af de argumenter, som sagsøgerne eller Kongeriget Belgien har fremført, kan rejse tvivl om denne konklusion.

52 For det første har sagsøgerne gjort gældende, at deres økonomiske aktiviteter ikke er økonomiske aktiviteter, for så vidt som de har offentlige myndighedsbeføjelser, eller de er pålagt opgaver af almen interesse.

53 Det skal i denne forbindelse, som Kommissionen anførte i 47. betragtning til den anfægtede afgørelse, bemærkes, at det i det foreliggende tilfælde er ubestridt, at havnene kan pålægges at udøve offentlige myndighedsbeføjelser af ikkeøkonomisk art, såsom søfartskontrol og -sikkerhed eller forureningsovervågning.

54 Den omstændighed, at der er indrømmet en enhed beføjelser som offentlig myndighed med henblik på udøvelsen af en del af dens aktiviteter, ikke i sig selv til hinder for, at enheden kan anses for en virksomhed. For at afgøre, om de pågældende aktiviteter er aktiviteter, der er udført af en virksomhed, er det nemlig nødvendigt at se nærmere på arten af disse aktiviteter (jf. i denne retning dom af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 74 og 75, og af 12.7.2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, præmis 37).

55 Den omstændighed, at sagsøgerne kan pålægges tjenesteydelser af almen interesse, er følgelig ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at de ikke kan kvalificeres som »virksomheder«, såfremt og i det omfang de ligeledes udøver økonomiske aktiviteter, der består i at tilbyde varer og tjenesteydelser på markedet mod vederlag, såsom dem, som Kommissionen identificerede i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse (jf. præmis 48 ovenfor).

56 Det skal, som Kommissionen anførte i 48. betragtning til den anfægtede afgørelse, endvidere bemærkes, at selv om de nationale myndigheder har et vidt skøn med henblik på at levere, udlægge og tilrettelægge tjenesteydelser af almen interesse så tæt på brugernes behov som muligt, udelukker dette ikke, at disse aktiviteter kan være af økonomisk art. Det følger nemlig af fast retspraksis (jf. præmis 46 og 54 ovenfor), at begrebet »virksomhed« følger af faktiske omstændigheder, navnlig at der foreligger et marked for de pågældende tjenesteydelser, og ikke afhænger af nationale valg eller vurderinger. Således kan staten selv eller en statslig enhed handle i egenskab af en virksomhed (jf. dom af 12.7.2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

57 Kongeriget Belgien kunne i denne forbindelse ikke med føje påberåbe sig forordning 2017/352 for at godtgøre, at havnene ikke udøver økonomiske aktiviteter. Selv om det er korrekt, at det i denne forordning bestemmes, at medlemsstaterne kan beslutte at pålægge leverandører af havnetjenester forpligtelser til offentlig tjeneste vedrørende havnetjenester og kan overdrage retten til at pålægge sådanne forpligtelser til havnemyndigheden eller til den kompetente myndighed med henblik på at sikre visse formål med offentlig tjeneste, er der i det foreliggende tilfælde ingen forbindelse mellem

den pågældende foranstaltning – dvs. den fritagelse for selskabsskat, som havnene er begunstiget af – og en eventuel opgave med offentlig tjeneste. Den anfægtede afgørelse er endvidere på ingen måde til hinder for, at sagsøgerne indgår aftaler om uddelegering af offentlige tjenester med regionen Flandern.

58 For så vidt som Kongeriget Belgien har påberåbt sig meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EUT 2004, C 13, s. 3), for at godtgøre, at havnenes aktiviteter ikke var økonomiske, skal det bemærkes, at det i disse retningslinjers punkt 2.1 præciseres, at »[i]nvesteringer i infrastruktur [normalt ikke anses] for at udgøre statsstøtte efter […] artikel [107], stk. 1, [TEUF,] hvis staten giver alle de berørte operatører fri og lige adgang til infrastrukturen«. Ligesom Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i [EUF-traktaten] (EUT 2016, C 262, s. 1) vedrører dette punkt således alene investering i infrastruktur og ikke støtte i form af fritagelse for selskabsskat, hvis størrelse er direkte afhængig af den opnåede fortjeneste som i det foreliggende tilfælde.

59 Kongeriget Belgien har ligeledes påberåbt sig præmis 59 i dom af 22. maj 2003, Korhonen m.fl. (C-18/01, EU:C:2003:300), hvoraf fremgår, at driften af arealer og bygninger på det offentlige område imødekommer almenhedens behov og ikke er af økonomisk art. Det skal, som Kommissionen anførte i 60. betragtning til den anfægtede afgørelse, alligevel fastslås, at denne dom ikke vedrører virksomhedsbegrebet inden for reglerne om statsstøtte, men derimod spørgsmålet om, hvorvidt et aktieselskab, der er oprettet, ejet og drevet af en lokal myndighed, imødekommer almenhedens behov i henhold til artikel 1, litra b), andet afsnit, i Rådets direktiv 92/50/EØF af 18. juni 1992 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige tjenesteydelsesaftaler (EFT 1992, L 209, s. 1).

60 Det første klagepunkt om, at der som følge af havnenes udøvelse af beføjelser som offentlig myndighed ikke foreligger økonomisk virksomhed, skal dermed forkastes.

61 For det andet har sagsøgerne gjort gældende, at der skal sondres mellem aktiviteter med havnenes drift af havneinfrastruktur og havnenes brugeres kommercielle aktiviteter.

62 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse identificerede de økonomiske aktiviteter, som havnene udøvede, tilstrækkeligt klart (jf. præmis 48 ovenfor). Som Kommissionen fastslog i denne betragtning, giver havnene bl.a. fartøjerne adgang til havneinfrastrukturen mod et vederlag og stiller arealer til rådighed mod vederlag. Sagsøgernes argument om, at havnene alene formidler havnenes tredjemandsbrugeres udbud af tjenesteydelser, savner dermed faktuelt grundlag.

63 Det skal endvidere præciseres, at Kommissionen ikke fandt, at havnene under alle omstændigheder selv sikrede visse tjenesteydelser, såsom hævning, håndtering, fortøjning, omladning eller lodsning for fartøjer, der benyttede deres infrastrukturer. Kommissionen anerkendte således, at disse tjenesteydelser i visse tilfælde kunne leveres af andre virksomheder. I 45. betragtning til den anfægtede afgørelse fandt Kommissionen alligevel, at det forhold, at disse tredjepartsvirksomheder benyttede visse arealer og infrastrukturer i havnen til at tilbyde tjenesteydelser til rederierne eller fartøjerne, ikke udelukkede, at de forvaltningsaktiviteter, som havnemyndighederne udøvede, og som bl.a. består i at udleje de nævnte arealer og infrastrukturer til disse tredjepartsvirksomheder, ligeledes var af økonomisk art.

64 Hvad angår sagsøgernes konkrete situation har Kommissionen i retsmødet ligeledes anerkendt, at visse af de særlige tjenesteydelser, der er nævnt i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke kan tilbydes af sagsøgerne, men dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at rejse tvivl om dens analyse (jf. præmis 48 og 49 ovenfor)

65 Det skal i denne henseende således bemærkes, at Kommissionen i forbindelse med en afgørelse om en støtteordning som i det foreliggende tilfælde kan nøjes med i begrundelsen for afgørelsen generelt og abstrakt at studere den pågældende ordnings egenskaber ved bedømmelsen af, om ordningen, på

grund af reglerne fastsat heri, i princippet medfører statsstøtte for modtagerne. Kommissionen er dermed ikke forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til sådan en ordning (jf. i denne retning dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63, og af 26.11.2015, Navarra de Servicios y Tecnologías mod Kommissionen, T-487/13, ikke trykt i Sml., EU:T:2015:899, præmis 66).

66 Når Kommissionen som i det foreliggende tilfælde undersøger en støtteordnings generelle kendetegn, kan den følgelig ligeledes generelt og abstrakt identificere de økonomiske aktiviteter, som havnene kan udøve, selv om disse aktiviteter ikke alle sammen i alle tilfælde rent faktisk udøves af hver havn. Såfremt en havn ikke udøver nogle af økonomiske aktiviteter, som Kommissionen har identificeret i den anfægtede afgørelse, kan den imidlertid ikke kvalificeres som en virksomhed, for hvilken EUF-traktatens regler om statsstøtte gælder. Dette er dog ikke tilfældet i det foreliggende tilfælde, idet sagsøgerne udøver de fleste af de aktiviteter, som Kommissionen identificerede i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse (jf. præmis 48 og 49 ovenfor).

67 Til støtte for argumenterne har sagsøgerne endvidere påberåbt sig 43. betragtning til forordning 2017/352, som bestemmer, at »[f]or at sikre lige vilkår og gennemsigtighed i allokeringen og brugen af offentlige midler og for at undgå markedsforvridninger er det nødvendigt, at en havnemyndighed, når den modtager offentlige midler og samtidig fungerer som en leverandør af tjenester, pålægges en forpligtelse til at holde regnskaber for offentligt finansierede aktiviteter, der udføres i dens egenskab af havnemyndighed, adskilt fra regnskaber for aktiviteter på konkurrencemæssige betingelser«. Sagsøgerne har heraf udledt, at alene leveringen af havnetjenesteydelser kan underkastes reglerne om statsstøtte i modsætning til driftsaktiviteter for havnen. Som Kommissionen har gjort gældende, er den omstændighed, at de havnetjenesteydelser, som leveres af tredjemand, udgør økonomiske aktiviteter, imidlertid ikke til hinder for, at havnene selv ligeledes kan udøve økonomiske aktiviteter. Af nævnte betragtnings sidste punktum fremgår i øvrigt, at det »[u]nder alle omstændigheder bør […] sikres, at reglerne om statsstøtte er overholdt«.

68 For så vidt som sagsøgerne ligeledes har påberåbt sig Kommissionens hidtidige afgørelsespraksis, skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at Kommissionens afgørelsespraksis i andre sager ikke kan påvirke gyldigheden af en anfægtet afgørelse, som kun kan vurderes under hensyn til traktatens formål (dom af 16.7.2014, Tyskland mod Kommissionen, T-295/12, ikke trykt i Sml., EU:T:2014:675, præmis 181, og af 9.6.2016, Magic Mountain Kletterhallen m.fl. mod Kommissionen, T-162/13, ikke trykt i Sml., EU:T:2016:341, præmis 59).

69 Som Kommissionen anførte i 41. betragtning til den anfægtede afgørelse, viser dens seneste afgørelsespraksis, at den kommercielle drift og opførelsen af havneinfrastrukturer udgør økonomiske aktiviteter. Selv hvis det antages, at Kommissionen måske har ændret sin afgørelsespraksis i denne henseende, var det for at overholde Domstolens praksis, navnlig dom af 24. oktober 2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen (C-82/01 P, EU:C:2002:617), og af 19. december 2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Sagsøgerne har imidlertid anført, at det ikke kan udledes af de ovenfor i præmis 69 nævnte domme, at driften af havneinfrastrukturen nødvendigvis udgør økonomisk virksomhed. Dels var den i dom af 19. december 2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen (C-288/11 P, EU:C:2012:821), omhandlede situation således anderledes, for så vidt som de ikke selv forvaltede infrastrukturen, men stillede den til rådighed for tredjemand. Dels kvalificerede Retten i dom af 24. oktober 2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen (C-82/01 P, EU:C:2002:617), kun de aktiviteter, der blev udøvet mod en kommerciel afgift, som økonomiske aktiviteter.

71 Som Kommissionen har gjort gældende, fandt Retten og Domstolen imidlertid udtrykkeligt, at tilrådighedsstillelsen af lufthavnsanlæg for luftfartsselskaber mod betaling af en afgift udgjorde økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod

Kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 78, og af 12.12.2000, Aéroports de Paris mod Kommissionen, T-128/98, EU:T:2000:290, præmis 121). Der er ingen grundlæggende forskel mellem indrømmelse af adgang til en lufthavns infrastruktur mod lufthavnsafgifter og indrømmelse af adgang til havneinfrastruktur mod havneafgifter.

72 I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende i denne henseende, driver havnene endvidere selv havneinfrastrukturen, når de giver fartøjer adgang til havneinfrastrukturen og giver adgang til lejede arealer mod vederlag, ganske som Leipzig-Halle lufthavn i den sag, der gav anledning til dom af 19. december 2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Sagsøgerne har således med urette anført, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse sammenblandede havnenes aktiviteter med deres brugeres aktiviteter og driften af infrastrukturen med den kommercielle drift af havnenes overbygninger.

74 For det tredje har sagsøgerne anført, at der ikke foreligger økonomisk virksomhed som følge af havnemyndighedernes satspraksis.

75 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af retspraksis, at ydelser, der normalt udføres mod betaling, udgør ydelser, der kan kvalificeres som »økonomisk virksomhed«. Det væsentlige kendetegn ved betalingen ligger i det forhold, at betalingen udgør det økonomiske modstykke til tjenesteydelsen (jf. dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

76 I modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende i denne henseende, udgør forekomsten af et vederlag således et relevant forhold for at godtgøre, at der foreligger en økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 19.12.2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen, C-288/11 P, EU:C:2012:821, præmis 40, og af 24.3.2011, Freistaat Sachsen og Land Sachsen-Anhalt mod Kommissionen, T-443/08 og T-455/08, EU:T:2011:117, præmis 93).

77 I denne forbindelse kan sagsøgernes argument om, at den belgiske forfatningsdomstol kvalificerede havneafgifterne som »vederlag«, hvilket udelukkede hensyntagen til enhver komponent forbundet med fortjeneste, ikke svække Kommissionens opfattelse om, at disse afgifter udgør en økonomisk modydelse for ydelsen af den pågældende tjeneste.

78 Som sagsøgerne har gjort gældende, følger det ganske vist af retspraksis, at den omstændighed, at et produkt eller en tjenesteydelse, som leveres af en offentlig enhed, og som er knyttet til dennes udøvelse af offentlig myndighed, leveres mod betaling foreskrevet ved lovgivning og ikke direkte eller indirekte fastsat af denne enhed, ikke i sig selv er tilstrækkelig til, at den udøvede aktivitet har karakter af økonomisk virksomhed, og til, at enheden, som udøver den, bør karakteriseres som en virksomhed (jf. dom af 12.9.2013, Tyskland mod Kommissionen, T-347/09, ikke trykt i Sml., EU:T:2013:418, præmis 30 og deri nævnte retspraksis). En sådan omstændighed er imidlertid heller ikke i sig selv tilstrækkelig til, at den pågældende aktivitet ikke kvalificeres som økonomisk virksomhed.

79 Det skal endvidere, som Kommissionen har anført i 51. betragtning til den anfægtede afgørelse, bemærkes, at de afgifter, som havnene opkrævede i det foreliggende tilfælde, havde samme karakter (offentlige, ikkediskriminerende osv.) som de afgifter, der opkrævedes i forbindelse med tjenesteydelser af almen interesse, der i princippet er økonomiske aktiviteter, som er underlagt statsstøttereglerne. Ved langt de fleste økonomiske ydelser er priserne ligeledes offentlige, ikkediskriminerende og fastsat ensidigt af leverandøren på forhånd.

80 Hvad endelig angår argumentet om, at havnene ikke følger en kommerciel tankegang ved fastsættelsen af satserne, men tilsigter at udføre opgaverne med offentlig tjeneste, skal det bemærkes, at den omstændighed, at udbuddet af varer og tjenesteydelser foretages uden gevinst for øje, ikke er til hinder for, at den enhed, der foretager disse transaktioner på markedet, skal betragtes som en virksomhed, når dette udbud konkurrerer med udbuddet fra andre erhvervsdrivende, der arbejder med gevinst for øje (dom af 1.7.2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, præmis 27, og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 46; jf. ligeledes i denne retning dom af 12.9.2013, Tyskland mod Kommissionen, T-347/09, ikke trykt i Sml., EU:T:2013:418, præmis 48).

81 Den omstændighed alene, at havnene fastsætter priserne ensidigt under den regionale havnekommissærs tilsyn, betyder endvidere ikke, at der ikke tages hensyn til efterspørgslen. Som Kommissionen anførte i 56. betragtning til den anfægtede afgørelse, tager havnene tværtimod hensyn til omstændighederne på markedet, når de fastsætter satserne, navnlig havneafgifterne. Satserne udgør således åbenlyst et vigtigt instrument i den forretningspolitik, som havnene fører for at tilskynde rederierne og lastejerne til at benytte havnens infrastrukturer og virksomhederne til at etablere sig dér for at udvikle deres produktions- eller serviceaktiviteter. Hvad navnlig angår havnene i Antwerpen og Zeebrügge fremgår det af fodnote 46 i den anfægtede afgørelse, at det følger af artikel 25, stk. 3, i den flamske regerings dekret af 2. marts 1999 om politikken for og driften af søhavnene, at »[d]en flamske regering og havneforvaltningerne tager initiativ til at udvikle […] harmoniske afgiftsstrukturer i de flamske søhavne for at garantere en loyal konkurrencemæssig stilling for de flamske søhavne«.

82 Det anfægtes i øvrigt ikke, at de havne- og koncessionsafgifter, som havnene opkræver, i det mindste dækker størstedelen af de omkostninger, som de bærer, når de udbyder deres tjenester på markedet, hvilket Kommissionen konstaterede i 53. betragtning til den anfægtede afgørelse. Hvad angår Antwerpen havn oversteg disse indtægter endda de samlede løbende omkostninger i 2015. Det forhold, at disse indtægter ligeledes kan finansiere visse ikkeøkonomiske aktiviteter, ændrer ikke den omstændighed, at de opkræves som modydelse for økonomiske aktiviteter såsom tilrådighedsstillelse af havneinfrastruktur eller adgang til denne infrastruktur.

83 Dermed skal klagepunktet om, at der som følge af havnenes satspraksis ikke foreligger økonomisk virksomhed, ligeledes forkastes.

84 For det fjerde har sagsøgerne gjort gældende, at selv om det antages, at havnene udøver økonomiske aktiviteter, er der tale om rent accessoriske aktiviteter, som følgelig ikke er omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF.

85 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den omstændighed, at der er indrømmet en enhed beføjelser som offentlig myndighed med henblik på udøvelsen af en del af dens aktiviteter, ikke i sig selv er til hinder for, at enheden kan anses for en virksomhed i de EU-retlige konkurrencereglers forstand for så vidt angår den resterende del af dens økonomiske aktiviteter (dom af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 74, og af 1.7.2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, præmis 25).

86 Som sagsøgerne har gjort gældende, følger det ganske rigtigt af retspraksis, at i det omfang en offentlig enhed udøver en økonomisk virksomhed, som kan udskilles fra dens udøvelse af offentlig myndighed, handler denne enhed for så vidt angår denne aktivitet som en virksomhed, mens alle denne enheds aktiviteter bør anses for aktiviteter, der er knyttet til udøvelsen af denne myndighed, hvis den økonomiske virksomhed er uadskilleligt forbundet med udøvelsen af den offentlige myndighed (dom af 12.7.2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, præmis 38, og af 12.9.2013, Tyskland mod Kommissionen, T-347/09, ikke trykt i Sml., EU:T:2013:418, præmis 29; jf. ligeledes i denne retning dom af 26.3.2009, SELEX Sistemi Integrati mod Kommissionen, C-113/07 P, EU:C:2009:191, præmis 71-80).

87 I det foreliggende tilfælde har hverken sagsøgerne eller Kongeriget Belgien imidlertid fremlagt konkrete oplysninger, der kan godtgøre, at de økonomiske aktiviteter, som havnene udøver, er uadskilleligt forbundet med deres udøvelse af offentlig myndighed, såsom søfartskontrol og -sikkerhed og forureningsovervågning. Den omstændighed alene, at der kan være en økonomisk forbindelse mellem disse aktiviteter, for så vidt som havnenes økonomiske aktiviteter helt eller delvist giver mulighed for at finansiere deres ikkeøkonomiske aktiviteter, er ikke tilstrækkeligt til at fastslå, at disse aktiviteter er uadskillelige som omhandlet i retspraksis.

88 Det skal i denne forbindelse ligeledes bemærkes, at havnenes økonomiske aktiviteter i det foreliggende tilfælde ikke er gjort obligatoriske ved deres forpligtelser af almen økonomisk interesse, og at disse ikkeøkonomiske aktiviteter ved fravær heraf ikke nødvendigvis berøves deres tilsigtede virkning (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, præmis 41, og af 12.9.2013, Tyskland mod Kommissionen, T-347/09, ikke trykt i Sml., EU:T:2013:418, præmis 41).

89 Det skal derfor fastslås, at havnenes økonomiske aktiviteter ikke er uadskilleligt forbundet med deres ikkeøkonomiske aktiviteter af almen interesse som omhandlet i retspraksis (jf. præmis 86 ovenfor).

90 Det skal i øvrigt bemærkes, at hverken sagsøgerne eller Kongeriget Belgien har godtgjort, at havnenes økonomiske aktiviteter er sekundære eller accessoriske i forhold til deres ikkeøkonomiske aktiviteter af almen interesse.

91 Som det bl.a. fremgår af 53. og 65. betragtning til den anfægtede afgørelse, udgør havne- og koncessionsafgifterne tværtimod langt størstedelen af havnenes omsætning. Som svar på et skriftligt spørgsmål fra Retten har sagsøgerne i øvrigt bekræftet, at mere end 75% af deres indtægter stammer fra tre former for aktiviteter, nemlig koncessioner, sejlads og bugsering. Som det fremgår af gennemgangen af sagsøgernes øvrige argumenter, kvalificerede Kommissionen disse aktiviteter som økonomiske aktiviteter i den anfægtede afgørelse uden at foretage en urigtig vurdering.

92 Klagepunktet om, at havnenes økonomiske aktiviteter kun er accessoriske i forhold til deres ikkeøkonomiske aktiviteter af almen interesse, skal dermed ligeledes forkastes.

Det første led om, at der ikke findes et marked, hvorpå havnemyndighederne udbyder deres tjenesteydelser

93 Med det første anbringendes første led har sagsøgerne gjort gældende, at havnemyndighederne ikke kan betragtes som virksomheder, når der ikke findes et marked, hvorpå de udbyder deres tjenesteydelser. I medfør af dekretet af 2. marts 1999 om politikken for og driften af søhavnene blev der oprettet et lovbestemt monopol som led i en decentralisering af de administrative beføjelser til udøvelse af offentlig myndighed, hvorved enhver potentiel konkurrence blev udelukket, idet der oprettedes en eneleverandør af den pågældende tjenesteydelse. Der findes således ikke et »marked« hvad angår driften af havnene i Antwerpen og Zeebrügge, hvilket bekræftes af en rapport fra Nederlandse Mededingingsautoriteit (den nederlandske konkurrencemyndighed).

94 Sagsøgerne har i denne forbindelse anført, at havnemyndighederne kun formidler udbud af tjenesteydelser fra tredjemand, nemlig omladningsvirksomheder og industrielle virksomheder, på det marked, hvor disse tredjeparter driver virksomhed, ved bl.a. at give koncession på arealer, uden at de imidlertid selv udøver disse økonomiske aktiviteter.

95 Der skal endvidere sondres mellem drift af havne og af lufthavne, for hvilke national lovgivning bekræfter markedsforholdene, og dermed konkurrencen, på hvilket marked udøves aktiviteter med lufthavnsdrift.

96 I replikken har sagsøgerne ligeledes foreholdt Kommissionen, dels at den med urette konstaterede, at der fandtes et marked, fordi sagsøgerne tilbød deres tjenester mod vederlag, og dels at den ikke undersøgte, om andre operatører ville og kunne levere tjenesteydelserne på det pågældende marked, jf. punkt 14 i Kommissionens meddelelse om begrebet »statsstøtte« i artikel 107, stk. 1, i EUF-traktaten.

97 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

98 Det skal i denne henseende bemærkes, at en enhed, der besidder et lovbestemt monopol, meget vel kan tilbyde varer og tjenesteydelser på et marked og dermed være en »virksomhed« som omhandlet i artikel 107 TEUF. Som Kommissionen anførte i 48. betragtning til den anfægtede afgørelse, er begrebet »virksomhed« nemlig et objektivt begreb, som udspringer af faktiske forhold, især forekomsten af et marked for de berørte tjenesteydelser, og det afhænger ikke af nationale valg eller vurderinger.

99 Som fastslået ovenfor udøver sagsøgerne i det foreliggende tilfælde selv de fleste af de aktiviteter, som Kommissionen i 44. betragtning til den anfægtede afgørelse kvalificerede som økonomiske aktiviteter (jf. præmis 49 ovenfor). Selv om det, som sagsøgerne har anført, antages, at de havde et lovbestemt monopol, og at der i Belgien ikke findes private havneoperatører, der konkurrerer med dem om disse aktiviteter, skal det, som Kommissionen har bekræftet i retsmødet, bemærkes, at der på EU-plan rent faktisk er konkurrence mellem de forskellige søhavne, navnlig aksen Hamburg-Rotterdam-Antwerpen, for at tiltrække fartøjer eller andre tjenesteydere, hvilket sagsøgerne ikke har bestridt. Sagsøgerne har således med urette gjort gældende, at der ikke findes et marked for disse aktiviteter, alene fordi de har et lovbestemt, naturligt og lovligt monopol i Belgien med henblik på at udøve dem.

100 Sagsøgerne har ligeledes påberåbt sig en rapport fra den nederlandske konkurrencemyndighed, hvoraf fremgår, at der ikke er konkurrence mellem havneforvalterne. Det skal imidlertid bemærkes, at denne rapport, som specifikt vedrører konkurrencesituationen i Rotterdam havn i Nederlandene som led i en undersøgelse af misbrug af dominerende stilling, synes mindre relevant med henblik på generelt at godtgøre, at havnene ikke udøver økonomisk virksomhed. Desuden konstaterer denne rapport blot, at der er beskeden konkurrence mellem havnemyndighederne hvad angår fastsættelsen af havneafgifter i Nederlandene, uden at det imidlertid konkluderes, at tilrådighedsstillelsen af havneinfrastruktur og tildelingen af industriarealer ikke er økonomiske aktiviteter.

101 Det er i retspraksis derimod blevet fastslået, at den kommercielle drift og opførelsen af havne- eller lufthavnsinfrastrukturer med henblik på en sådan kommerciel drift udgør økonomiske aktiviteter (jf. i denne retning dom af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 78, af 19.12.2012, Mitteldeutsche Flughafen og Flughafen Leipzig-Halle mod Kommissionen, C-288/11 P, EU:C:2012:821, præmis 40-43, og af 15.3.2018, Naviera Armas mod Kommissionen, T-108/16, EU:T:2018:145, præmis 119).

102 Det er i denne henseende med urette, at sagsøgerne har gjort gældende, at der bør sondres mellem driften af havne og af lufthavne. Som Kommissionen har gjort gældende, betyder den omstændighed, at driften af visse lufthavne sker på grundlag af en koncession, nemlig ikke, at driften af en lufthavn eller en havn, der varetages af en offentlig virksomhed eller en enhed med offentlig myndighedsbeføjelser, ikke udgør økonomisk virksomhed.

103 Hertil kommer, at selv om det er korrekt, at det i den sag, der gav anledning til dom af 15. marts 2018, Naviera Armas mod Kommissionen (T-108/16, EU:T:2018:145), hovedsageligt skulle undersøges, om en virksomhed, som brugte en havn, og som havde eneret til her at udføre kommercielle aktiviteter, som følge heraf modtog statsstøtte, fastslog Retten imidlertid udtrykkeligt i denne doms præmis 119, at den aktivitet, hvorved havneforvalteren drev havneinfrastrukturen og stillede denne til rådighed for et rederis benyttelse mod betaling af havneafgifter, udgjorde en »økonomisk« aktivitet.

104 Sagsøgerne har endelig påberåbt sig punkt 14 i Kommissionens meddelelse om begrebet »statsstøtte« i artikel 107, stk. 1, i EUF-traktaten med henblik på at gøre gældende, at denne institution burde have undersøgt, om andre operatører ville og kunne levere tjenesteydelsen på det pågældende marked. Dette punkt har følgende ordlyd:

»En offentlig myndigheds beslutning om ikke at give tredjemand mulighed for at levere en bestemt tjenesteydelse (f.eks. fordi den ønsker at udføre tjenesteydelsen internt) udelukker ikke, at der kan være tale om en økonomisk virksomhed. På trods af en sådan markedsafskærmning kan der være tale om en økonomisk virksomhed, hvis andre aktører ville og kunne udbyde tjenesten på det pågældende marked. Generelt er det forhold, at en bestemt tjenesteydelse leveres internt, ikke relevant for, om den pågældende aktivitet anses for at være økonomisk eller ej.«

105 Kommissionen har i duplikken og i retsmødet præciseret, at sagsøgerne ikke hensigtsmæssigt kunne påberåbe sig dette punkt 14 i dens meddelelse om begrebet »statsstøtte« i artikel 107, stk. 1, i EUF-traktaten, eftersom de i det foreliggende tilfælde selv leverede visse tjenesteydelser direkte, hvilket ifølge dette punkt ikke er tilstrækkeligt til at fastslå, at der ikke var en økonomisk virksomhed. Det kan nemlig ikke udelukkes, at andre private virksomheder kunne eller ville udøve de økonomiske aktiviteter, som sagsøgerne udøver, hvis disse aktiviteter rent faktisk var åbne for konkurrence og ikke var genstand for et lovbestemt monopol.

106 Det første anbringendes første led skal derfor ligeledes forkastes.

107 Henset til samtlige disse betragtninger skal det fastslås, at det var uden at foretage en urigtig vurdering, at Kommissionen i 67. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslog, at de aktiviteter, som de belgiske havne udøvede, i det mindste delvist var økonomiske aktiviteter.

108 Det første anbringende bør derfor forkastes.

Om det andet og det tredje anbringende vedrørende en tilsidesættelse af selektivitetskriteriet

109 Med det andet og det tredje anbringende har sagsøgerne i det væsentlige påberåbt sig en tilsidesættelse af selektivitetskriteriet fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF.

110 Inden de forskellige klagepunkter, som sagsøgerne og Kongeriget Belgien har fremsat som led i disse to anbringender, undersøges, skal der henvises til Kommissionens holdning i den anfægtede afgørelse med henblik på konklusionen om, at den pågældende foranstaltning var selektiv, samt til relevant retspraksis.

Sammendrag af Kommissionens analyse i den anfægtede afgørelse med hensyn til foranstaltningens selektivitet

111 I den anfægtede afgørelses afsnit 5.1.4, som vedrører foranstaltningens selektivitet, anførte Kommissionen indledningsvis, at det var ubestridt, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat. Hjemmelen for den manglende betaling af selskabsskat kunne ifølge de belgiske myndigheder være enten artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat eller denne lovs artikel 1 og 2 (81. betragtning til den anfægtede afgørelse).

112 Kommissionen foretog herefter en totrinsanalyse, hvorefter artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat var retsgrundlaget for, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat (herefter »det første tilfælde«), eller at samme lovs artikel 180, stk. 2, var retsgrundlaget for, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat (herefter »det andet tilfælde«).

113 For det første analyserede Kommissionen som led i det andet tilfælde de belgiske myndigheders argument om, at artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat blot udmøntede de generelle regler i artikel 1 og 2 og derfor ikke udgjorde en undtagelse fra referenceordningen (82.-91. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen fandt, at en sådan fortolkning i det væsentlige var støttet på teorien om, at de aktiviteter, som havnene udøver, nødvendigvis udelukker, at de kvalificeres som »selskaber« med henblik på indkomstbeskatning (af hjemmehørende, juridiske personer), selv om de udgør »virksomheder« som omhandlet i artikel 107 TEUF. Kommissionen fandt derimod, at havnene i princippet i indkomstskattemæssig henseende var »selskaber« i kraft af den væsentligste del af deres aktiviteter, og at de udøvede økonomiske aktiviteter, således at de kunne kvalificeres som »virksomheder« som omhandlet i artikel 107 TEUF (84. og 85. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen bemærkede desuden, at den tese, som de belgiske myndigheders ræsonnement byggede på, var i strid med betragtningerne til lov om indkomstskat, med andre nationale lovtekster samt med den belgiske regerings officielle holdning (86. betragtning til den anfægtede afgørelse).

114 Kommissionen anførte således, at den ikke var enig i, at havnene ville blive fritaget for selskabsskat i kraft af de generelle kriterier i artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, selv om denne lovs artikel 180, stk. 2, blev ophævet. Af de samme grunde bestred Kommissionen, at reglerne om beskatning af juridiske personer udgjorde referenceordningen for beskatning af havnene. I lyset af disse oplysninger fandt Kommissionen, at den normale anvendelse af de generelle regler i belgisk ret ville bevirke, at havnene var selskabsskattepligtige af indtægterne fra deres økonomiske aktiviteter (87.-89. betragtning til den anfægtede afgørelse).

115 Kommissionen præciserede indledningsvis, at selv om de pågældende nationale regler – eller forvaltningens fortolkning af dem – kunne bevirke, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat, medførte disse regler i øvrigt forskelsbehandling mellem »virksomheder« med økonomiske aktiviteter i henhold til artikel 107 TEUF. I lighed med artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat i Kommissionens nedenstående analyse ville disse regler, eller den belgiske indkomstskatteordning i sin helhed, derfor være kilde til tildeling af fordele til visse »virksomheder«, nemlig havnene, selv om disse virksomheder, hvad angår fortjenesten ved de »økonomiske aktiviteter«, befandt sig i en tilsvarende situation som de øvrige virksomheder (hjemmehørende juridiske personer), der selskabsbeskattes, for så vidt angår formålet med indkomstskatten på hjemmehørende juridiske personer – nemlig at beskatte fortjeneste. Kommissionen fandt endvidere, at havnene ikke opfyldte »særlige driftsprincipper, som klart adskil[te] dem fra andre erhvervsdrivende«, der blev selskabsbeskattet. Navnlig var den omstændighed, at havnene ikke blev drevet med gevinst for øje, ifølge Kommissionen ikke tilstrækkelig til at anse dem for at befinde sig i en anderledes situation end de øvrige aktører, der blev selskabsbeskattet. Ifølge Kommissionen ville den belgiske ordning i så fald i sig selv være selektiv (90. betragtning til den anfægtede afgørelse).

116 Det er således Kommissionens opfattelse, at selv om artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat udgjorde retsgrundlaget for, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat, var denne fritagelse umiddelbart en selektiv foranstaltning for så vidt angår havnenes økonomiske aktiviteter (91. betragtning til den anfægtede afgørelse).

117 For det andet analyserede Kommissionen det første tilfælde, som den fandt gældende frem for det andet, hvorefter artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat udgør retsgrundlaget for, at de belgiske havne ikke betalte selskabsskat, som undtagelse fra den referenceramme, der udgøres af denne lovs artikel 1 og 2 (92.-107. betragtning til den anfægtede afgørelse).

118 Kommissionen fandt for det første, at referenceordningen i det foreliggende tilfælde udgjordes af de generelle beskatningsregler, der fulgte af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, mens lovens artikel 180, stk. 2, var en undtagelse til disse generelle beskatningsregler. Artikel 1 i lov om indkomstskat underkaster nemlig hjemmehørende juridiske personer i Belgien et todelt system med hensyn til indkomstbeskatning: »Selskaber« pålægges selskabsskat, og »andre juridiske personer end

selskaber« pålægges skat af juridiske personer. Lovens artikel 2 indeholder kriterier, der gør det muligt at definere »selskaber« og således at fastlægge de juridiske personer, som er underlagt selskabsskat, og ved udelukkelsesmetoden at fastlægge de personer, der er pligtige at svare skat af juridiske personer. Artikel 179 i lov om indkomstskat bekræfter, at de selskabsskattepligtige personer er de hjemmehørende selskaber. Ifølge Kommissionen fritog denne lovs artikel 180, stk. 2, ubetinget havnene for selskabsskat uden anvendelse af de generelle kriterier for sondring mellem selskabsskat og skat af juridiske personer, som er defineret i lovens artikel 1 og 2, dvs. uden at tage hensyn til, om de nævnte havne kan betegnes »selskaber« (eller ej) (93. og 94. betragtning til den anfægtede afgørelse).

119 For det andet fandt Kommissionen, at denne undtagelse fra referenceordningen indførte en sondring mellem aktører, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende referenceskatteordning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Uanset den valgte referenceordning (selskabsskat eller skat af hjemmehørende juridiske personer generelt) er formålet med indkomstskatten at beskatte indtægter, med hvilket formål alle virksomheder sættes i samme faktiske og retlige situation med hensyn til fortjenesten ved deres økonomiske aktiviteter. Den omstændighed, at havnene ikke blev drevet med gevinst for øje, eller ikke er særligt opmærksomme på at sikre et investeringsafkast på kort sigt, ændrer ikke denne vurdering. Den omstændighed, at de belgiske havne ejes og styres af de offentlige myndigheder, eller at de navnlig udøver ikkeøkonomiske aktiviteter, såsom opgaver, der falder ind under udøvelsen af beføjelser som offentlig myndighed, indebærer ikke, at de befinder sig i en anderledes faktisk og retlig situation for så vidt angår anvendelsen selskabsskatten på indkomst, som genereres ved deres økonomiske aktiviteter (97. og 98. betragtning til den anfægtede afgørelse).

120 Kommissionen konkluderede derfor, at foranstaltningen umiddelbart var selektiv hvad angår havnenes økonomiske aktiviteter (99. betragtning til den anfægtede afgørelse).

121 For det tredje foretog Kommissionen, uanset hvilket tilfælde der ville blive lagt til grund, en undersøgelse af, om foranstaltningen muligvis var begrundet i skatteordningens generelle karakter eller opbygning. Den anførte først, at en foranstaltnings overholdelse af national lovgivning ikke som sådan kunne udgøre en begrundelse i ordningens opbygning, så længe det ikke var blevet påvist, at denne begrundelse fulgte af referenceskatteordningens iboende egenskaber. Kommissionen observerede endvidere, at fraværet af forskelsbehandling i national ret ikke foregriber fraværet af selektivitet som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (101. og 102. betragtning til den anfægtede afgørelse).

122 Det var endvidere Kommissionens opfattelse, at eftersom det afgørende kriterium for pålæggelsen af selskabsskat eller skat af juridiske personer er, om den pågældende enhed »driver virksomhed« eller foretager »udbyttegivende transaktioner« (jf. artikel 2 i lov om indkomstskat), er de anførte omstændigheder om, at havnene skulle fritages for selskabsskat, fordi de ikke udlodder overskuddet, men geninvesterer det, at deres formål rækker ud over deres egen interesse, at de ifølge vedtægterne ikke har gevinst for øje, at de er en del af de offentlige myndigheder, og at de varetager opgaver af almen interesse, ikke tilstrækkelige til at begrunde en gunstigere skattemæssig behandling af dem end den, der gives de øvrige hjemmehørende selskaber i henseende til skatteordningens ledende principper. Den anførte omstændighed, at havnenes midler ikke altid dækkede deres omkostninger, eller den omstændighed, at visse omkostninger, der ikke er uløseligt knyttet til en virksomheds formål, ikke ville kunne fradrages i selskabsskatten i medfør af artikel 49 i lov om indkomstskat, kan heller ikke begrunde havnenes fritagelse for selskabsskat. Dernæst kan den omstændighed, at havnenes fritagelse for selskabsskat udspringer af et almindeligt retsprincip, sågar den belgiske forfatning, ikke i sig selv, hvis den antages godtgjort, som sådan nødvendigvis begrunde denne fritagelse i ordningens karakter eller almindelige opbygning, for så vidt som de eventuelle overvejelser, som forfatningsgiver eller de nationale retsinstanser har taget i betragtning, kan omhandle andet end skatteordningens funktionsmåde eller dens ledende principper (103.-106. betragtning til den afgørelse).

123 Endelig er de belgiske myndigheder og interesserede parters argumenter vedrørende de kriterier, der har udviklet sig i national retspraksis, til vurdering af, om en juridisk person er et »selskab« i henhold til artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat (fravær af navnlig industrielle og kommercielle metoder), ifølge Kommissionen ikke egnede til at påvise foranstaltningens begrundelse i skatteordningens iboende logik, for så vidt som de reelt har til formål at bevise, at havnene ikke er »selskaber«, i hvilket tilfælde fritagelsen for selskabsskat ville være selektiv alene på grund af valget af de kriterier, der er brugt til at bestemme referenceordningens grænser, og ikke på grund af en undtagelse fra denne referenceordning, som eventuelt kunne være berettiget (107. betragtning til den anfægtede afgørelse).

Henvisning til relevant retspraksis

124 Artikel 107, stk. 1, TEUF fastsætter, at »[b]ortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne«.

125 Ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53, af 6.3.2018, Kommissionen mod FIH Holding og FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, præmis 43, og af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 79).

126 Hvad angår betingelsen om, at fordelen skal være selektiv, som er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, følger det af en ligeså fast retspraksis, at bedømmelsen af denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

127 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

128 Undersøgelsen af en foranstaltnings selektivitet, navnlig på skatteområdet, tilsigter således at afgøre, om den begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, eller om den tværtimod udgør en generel skattemæssig foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende på det nationale område (jf. i denne retning dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35, af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 73, og af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 18).

129 I denne forbindelse skal Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »selektiv« først identificere, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat og derefter godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

130 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, som i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed umiddelbart er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

131 Undersøgelsen af betingelsen om selektivitet indebærer således i princippet, at den referenceramme, som den pågældende foranstaltning indgår i, på forhånd skal defineres, idet denne fastsættelse skal tillægges større vægt ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (jf. dom af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis).

132 Kvalificeringen af en skatteordning som »selektiv« er dog ikke betinget af, at den skal være udformet på en sådan måde, at de virksomheder, der eventuelt drager fordel af en selektiv fordel, generelt set skal være underlagt de samme skattebyrder som de øvrige virksomheder, men skal være omfattet af undtagelsesbestemmelser, således at den selektive fordel kan identificeres som forskellen mellem den normale skattebyrde og den, som de førstnævnte selskaber er underlagt (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 91, og af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 87).

133 En sådan forståelse af kriteriet om selektivitet ville således forudsætte, at en skatteordning for at kunne anses for »selektiv« skulle være udformet ved hjælp af en bestemt lovgivningsteknik, hvilket ville have til følge, at nationale skattebestemmelser fra starten ville undslippe statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at de var udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de – ved justering og kombination af forskellige skatteregler – havde de samme retlige og/eller faktiske følger. Den ville således ikke være omfattet af fast retspraksis, hvorefter artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. dom af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 88 og den deri nævnte retspraksis).

134 Når dette er slået fast, følger det endvidere af samme retspraksis, at selv om den anvendte lovgivningsteknik ikke er afgørende med henblik på at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, hvorfor det ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen har en sådan karakter ved brug af denne lovgivningsteknik, relevant med henblik på nævnte formål, når det følger heraf, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, nemlig de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod

World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 77, af 28.6.2018, Tyskland mod Kommissionen, C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506, præmis 90, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 33).

135 Det er på baggrund af disse betragtninger, at de klagepunkter, som sagsøgerne og Kongeriget Belgien har fremsat, skal undersøges.

136 I denne forbindelse finder Retten det hensigtsmæssigt at undersøge selektiviteten af den pågældende foranstaltning – dvs. den fritagelse for selskabsskat, som havnene er begunstiget af i medfør af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat – i to trin, ligesom Kommissionen gjorde i den anfægtede afgørelse, alt efter om denne lovs artikel 180, stk. 2, udgør en undtagelse fra den referenceramme, der er oprettet ved artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat (jf. præmis 117-120 ovenfor), eller om den er en integreret del af referencerammen (jf. præmis 113-116 ovenfor).

Den pågældende foranstaltnings selektivitet, såfremt artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat er en undtagelse fra referencerammen

– Klagepunktet om en urigtig identifikation af referencerammen

137 Med det andet anbringende har sagsøgerne, støttet af Kongeriget Belgien, gjort gældende, at Kommissionen med urette konkluderede, at den pågældende foranstaltning var selektiv, idet den for det første fandt, at selskabsskatten var referenceordningen for enheder som sagsøgerne, og for det andet, at den omstændighed, at havnene blev pligtige at svare skat af juridiske personer, var en undtagelse fra referenceordningen, som medførte forskelsbehandling mellem aktører, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, henset til den pågældende skatteordnings formål.

138 Det er således sagsøgernes opfattelse, at den fritagelse for selskabsskat, som de belgiske havne blev indrømmet i medfør af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, alene fulgte af den blotte anvendelse af de generelle regler i lovens artikel 1 og 2. Sagsøgerne har ligeledes gjort gældende, at det i den betragtning til lov om indkomstskat, som Kommissionen støttede sig på i den anfægtede afgørelse, alene anføres, at juridiske personer, som ubetinget fritages for selskabsskat, i medfør af denne lovs artikel 180, stk. 2, i princippet kan anses for at være selskabsskattepligtige personer. Det kan således ikke af denne betragtning udledes, at ophævelsen af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat automatisk ville føre til at gøre netop havnene selskabsskattepligtige. Den omstændighed, at man er pligtig at svare skat af juridiske personer, kan ikke i sig selv anses for at være en undtagelse fra referencerammen.

139 Ifølge Kongeriget Belgien er de enheder, som skal svare skat af juridiske personer, dels kendetegnet ved, at de hverken driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, dels ved, at de forfølger et formål, som rækker ud over deres personlige eller aktionærernes interesse. Hvad angår havnemyndighederne begrunder fraværet af virksomhed med gevinst for øje og deres opgavers karakter af almen interesse, at de ikke er selskabsskattepligtige, selv om de i begrænset omfang udøver økonomiske aktiviteter. Ved at lave en automatisk kobling mellem økonomisk virksomhed og selskabsskatten tilsidesatte Kommissionen således selskabsbegrebet i belgisk ret, som var kendetegnet ved et lukrativt formål, dvs. at selskaberne direkte eller indirekte opnår en økonomisk gevinst.

140 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

141 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i modsætning til, hvad sagsøgerne har gjort gældende, i den anfægtede afgørelse ikke fandt, at referenceordningen alene udgjordes af selskabsskatten, til hvilken andre skatteordninger udgjorde undtagelser. Det fremgår således af 83. og 93. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen fandt, at referenceordningen i det foreliggende tilfælde blev udgjort af de generelle beskatningsregler, der

udspringer af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, der bestemte, at »selskaber« er selskabsskattepligtige, mens andre hjemmehørende juridiske personer end »selskaber« er pligtige at svare skat af juridiske personer. Kommissionen undersøgte alligevel, om havnene i henhold til disse generelle bestemmelser i princippet henhørte under begrebet »selskaber«, der er omhandlet i artikel 2, stk. 5, i lov om indkomstskat, således at denne lovs artikel 180, stk. 2, skulle fortolkes som en undtagelse fra referenceordningen til deres fordel, eller om de i henhold til disse generelle bestemmelser naturligt var pligtige at svare skat af juridiske personer, hvorved lovens artikel 180, stk. 2, havde en rent deklaratorisk virkning.

142 Sagsøgernes argument om, at Kommissionen definerede referenceordningen urigtigt som værende selskabsskatten, bygger således på en urigtig udlægning af den anfægtede afgørelse og må derfor forkastes.

143 Det skal endvidere bemærkes, at sagsøgerne og Kongeriget Belgiens tilgang, hvorefter artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke er en undtagelse fra referencerammen, svarer til det andet tilfælde, som Kommissionen undersøgte i 82.-97. betragtning til den anfægtede afgørelse med henblik på at godtgøre, at den pågældende foranstaltning var selektiv (jf. præmis 113-116 ovenfor).

144 For at afvise denne tilgang har Kommissionen i det væsentlige støttet sig på, at havnene i princippet i indkomstskattemæssig henseende var »selskaber« i kraft af den væsentligste del af deres aktiviteter, som var økonomiske aktiviteter. Den fandt således, at havnene uden artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat normalt ville være blevet selskabsskattepligtige, og den forkastede idéen om, at havnene i henhold til en »normal« anvendelse af lovens artikel 1 og 2 ville være pligtige at svare skat af juridiske personer og ikke selskabsskat.

145 Det skal fastslås, at dette ræsonnement ikke er behæftet med en urigtig vurdering.

146 Artikel 1 i lov om indkomstskat definerer nemlig selskabsskat som en »skat af hjemmehørende selskabers samlede indkomst«, mens skatten af juridiske personer uden øvrige præciseringer heri fastsættes som »en skat på indkomst hos andre belgiske juridiske personer end selskaber«.

147 I denne lovs artikel 2, stk. 5, der, som Kommissionen har anerkendt i den anfægtede afgørelse, ligeledes er en del af referencerammen, defineres i øvrigt, hvad der forstås ved »selskab« og »hjemmehørende selskab«. »Selskaber« defineres således i artikel 2, stk. 5, litra a), i lov om indkomstskat som »ethvert selskab og foretagende eller enhver sammenslutning og organisation, som er lovligt dannet, har juridisk personlighed og driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner«. »Hjemmehørende selskaber« defineres i denne lovs artikel 2, stk. 5, litra b), som »ethvert selskab, der er hjemmehørende i, har hovedkontor eller sin ledelse eller administration i Belgien, og som ikke er udelukket fra selskabsbeskatningens anvendelsesområde«.

148 Forespurgt herom som led i en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse samt i retsmødet har parterne anerkendt, at det afgørende kriterium for at afgøre, om en hjemmehørende juridisk person er selskabsskattepligtigt eller pligtig til at svare skat af juridiske personer, er, om denne enhed »driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner«, jf. lovens artikel 2, stk. 5, litra a).

149 Det skal følgelig undersøges, om havnene »driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner« som omhandlet i artikel 2, stk. 5, litra a), i lov om indkomstskat, og om de i princippet er omfattet af definitionen af »selskab« fastsat i denne artikel.

150 Som sagsøgerne har anført som svar på en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse, betyder den omstændighed, at der foretages »udbyttegivende transaktioner«, i henhold til de belgiske skattemyndigheders betragtning 179/10 »drift af enhver industri-, handels- eller landbrugsvirksomhed«, hvis fortjeneste udgør erhvervsmæssige indtægter, der i medfør heraf er underlagt beskatning af fysiske personer, hvis denne virksomhed drives af en fysisk person eller af et

selskab, som ikke har status som juridisk person. Hvad angår udtrykket »foretager udbyttegivende transaktioner« dækker det både »udbyttegivende beskæftigelse«, forstået som en beskæftigelse med gevinst for øje og beskæftigelse uden gevinst for øje, som er kendetegnet ved en fast erhvervsaktivitet, som enten indebærer en tilstrækkelig hyppig gentagelse til at udgøre en »beskæftigelse« af opgaver af industriel, kommerciel eller landbrugsrelateret art eller en gennemførelse af industrielle eller kommercielle metoder. Det følger af betragtning 182/10 til lov om indkomstskat, at en juridisk person gennemfører industrielle og kommercielle metoder, når vedkommende arbejder med et formål, en struktur eller en økonomisk strategi og anvender driftsmetoder, der i det væsentligste er inspireret af begreberne omkostninger, indtægter og rentabilitet.

151 Selv om begreberne »økonomisk virksomhed« og »udbyttegivende transaktioner«, som sagsøgerne og Kongeriget Belgien har gjort gældende, ikke er fuldstændig ens, står det følgelig fast, at havnene i det foreliggende tilfælde, henset til deres ovenfor nævnte økonomiske aktiviteter (jf. præmis 49 ovenfor), udøver udbyttegivende transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 5, litra a), i lov om indkomstskat.

152 Ifølge Kongeriget Belgien er et »selskab« i modsætning til alle andre hjemmehørende juridiske personer imidlertid hovedsageligt kendetegnet ved at have lukrativt formål. Denne medlemsstat har herved henvist til artikel 1 i den belgiske selskabslov, som bestemmer, at »et selskab oprettes ved en kontrakt, hvorefter to eller flere personer samler noget for at udøve en eller flere bestemte aktiviteter og med det formål at give deltagerne en direkte eller indirekte økonomisk gevinst«.

153 Det skal imidlertid i lighed med Kommissionen bemærkes, at det ikke fremgår af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat – der er den relevante referenceramme i det foreliggende tilfælde – at det lukrative formål er det afgørende kriterium for sondringen i denne henseende, idet den nævnte lovs artikel 2, stk. 5, ikke henviser til et lukrativt formål, men til, at man »driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner«.

154 Adspurgt herom som led i en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse har sagsøgerne og Kongeriget Belgien anerkendt, at begrebet virksomhed eller »udbyttegivende« transaktioner, der fremgår af artikel 2, stk. 5, litra a), i lov om indkomstskat, ikke nødvendigvis er sammenfaldende med begrebet »virksomhed med gevinst for øje«. Denne fortolkning bekræftes endvidere ved de belgiske skattemyndigheders betragtning 179/11 om fortolkning af denne bestemmelse, hvorefter udtrykket »foretager udbyttegivende transaktioner« ligeledes dækker udbyttegivende transaktioner, som foretages uden gevinst for øje, og som ligner fast erhvervsaktivitet, idet de enten indebærer en tilstrækkelig hyppig gentagelse til at udgøre beskæftigelse af opgaver af industriel, kommerciel eller landbrugsrelateret art eller en gennemførelse af industrielle eller kommercielle metoder.

155 Det fremgår desuden af 103. betragtning til den anfægtede afgørelse, at andre virksomheder også investerer deres fortjeneste og har formål eller skaber virkninger for økonomien, der rækker ud over deres egen interesse, uden at de af denne grund er fritaget for selskabsskat. I fodnote 83 i den anfægtede afgørelse henvises således til den omstændighed, at visse tværkommunale enheder, som ligeledes varetager opgaver af almen interesse, og som er oprettet i med et formål af almen interesse, for nylig er blevet selskabsskattepligtige i Belgien, hvilket sagsøgerne og Kongeriget Belgien har anerkendt i deres svar på foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse. Det skal dermed fastslås, at gennemførelsen af opgaver af almen interesse, det vedtægtsmæssige formål om ikke at tilsigte fortjeneste eller deltagernes offentlige status ikke er de afgørende kriterier, som den pågældende skatteordning er støttet på.

156 I modsætning til, hvad Kongeriget Belgien har gjort gældende, følger det således ikke af selve opbygningen af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, at lovens artikel 180, stk. 2, ikke har nogen juridisk rækkevidde og er af ren deklaratorisk art. Som Kommissionen har anført, følger det tværtimod af opbygningen af disse bestemmelser, at hjemmehørende selskaber, som driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, i princippet skal gøres selskabsskattepligtige. Artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat indfører således en ubetinget fritagelse for selskabsskat til fordel for de

heri omhandlede havne, for så vidt som disse rent faktisk foretager udbyttegivende transaktioner som omhandlet i denne lovs artikel 2, stk. 5, litra a). Artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat er følgelig ikke en integrerende del af eller henhører ikke under selve opbygningen af referencerammen, hvilket sagsøgerne og Kongeriget Belgien har søgt at gøre gældende, men er netop en undtagelse fra denne ramme.

157 Denne konklusion understøttes af forskellige beviser, som Kommissionen fremførte på overbevisende vis i den anfægtede afgørelse, og som den har fremført som led i proceduren for Retten, såsom bl.a. de belgiske skattemyndigheders bemærkninger til lov om indkomstskat og de belgiske myndigheders officielle stillingtagen, in tempore non suspecto, som anser havnene for i princippet at henhøre under definitionen af udtrykket »selskab« som omhandlet i denne lovs artikel 2, stk. 5.

158 For det første fremgår det således af 86. betragtning til den anfægtede afgørelse, at havnene ifølge de belgiske skattemyndigheders betragtninger er offentlige virksomheder, som uden den ubetingede fritagelse i henhold til artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ville være selskabsskattepligtige i medfør af denne lovs artikel 1 og 2. I betragtning 179/2, der er nævnt i fodnote 71 til den anfægtede afgørelse, præciseres f.eks., at »selv om de i princippet kunne anses for at være selskabsskattepligtige, er [følgende] fritaget for [selskabsskat] på grundlag af artikel 180-182 i [lov om indkomstskat]: 1) juridiske personer, der »ubetinget« er fritaget for [selskabsskat]«.

159 For det andet fremgår det ligeledes af 86. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den belgiske regering selv for den belgiske forfatningsdomstol gav udtryk for, at havnene blandt andre selskaber og juridiske personer, der er omhandlet i artikel 180 og artikel 220, stk. 2, i lov om indkomstskat, reelt var juridiske personer, der drev virksomhed eller foretog udbyttegivende transaktioner som omhandlet i denne lovs artikel 2. Over for det belgiske Repræsentantkammer anførte vicepremierministeren og finans- og udenrigshandelsministeren ligeledes, at havnene var offentlige virksomheder, som uden den ubetingede fritagelse, der fremgår af artikel 180 i lov om indkomstskat, ville være selskabsskattepligtige i medfør af lovens artikel 1, 2 og 179.

160 For det tredje fremgår det af loven vedtaget af det belgiske forbundsparlament den 29. maj 2018 – Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires (lov om havnevirksomhedernes overgang til selskabsskattepligt) (*Moniteur Belge* af 11.6.2018, s. 48409) – at det med henblik på at efterkomme den anfægtede afgørelse og for at ophæve den ubetingede fritagelse fra selskabsskat, som havnene var begunstiget af, og som Kommissionen kvalificerede som statsstøtte, i denne lovs artikel 2 fastsattes, at »artikel 180, stk. 1, nr. 2, i [lov om indkomstskat] ophæves«. Det skal, som Kommissionen har anført i retsmødet, følgelig fastslås, at det ifølge den belgiske lovgiver var tilstrækkeligt blot at ophæve fritagelsen i medfør af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat for at gøre havnene selskabsskattepligtige, hvilket indebærer, at havnene uden denne fritagelse naturligt og automatisk ville være selskabsskattepligtige.

161 For det fjerde fremgår det af ordlyden og opbygningen af artikel 180-182 i lov om indkomstskat, at artikel 180 fastsætter en ubetinget fritagelse for selskabsskatten, for så vidt som den i modsætning til artikel 181 og 182 ikke underkaster de heri omhandlede enheder andre betingelser for at være fritaget for selskabsskat. Dels bestemmer artikel 181 i lov om indkomstskat nemlig, at »nonprofitforeninger og andre juridiske personer, der ikke driver virksomhed med gevinst for øje, og som udfører visse heri opregnede aktiviteter af almen interesse, såsom støtte til familier eller undervisning, er fritaget for selskabsskat«. Dels bestemmer lovens artikel 182, at »[i]nden for nonprofitforeninger og andre juridiske personer, der ikke driver virksomhed med gevinst for øje, anses følgende transaktioner for at være udbyttegivende: 1) transaktioner, der er enkeltstående eller undtagelsesvise; 2) transaktioner, som består i placering af de midler indhentet under udøvelsen af deres vedtægtsmæssige opgave; 3) transaktioner, der udgør en aktivitet, som kun indebærer underordnede industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige transaktioner, eller som ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder«. Artikel 180 i lov om indkomstskat bestemmer derimod blot, at de heri opregnede enheder

»ikke er selskabsskattepligtige«, uden at der er andre betingelser knyttet til fraværet af en virksomhed med gevinst for øje eller til deres underordnede karakter i forhold til disse enheders udbyttegivende transaktioner.

162 Denne logik findes også i lovens artikel 220, som bestemmer, at følgende »er pligtige at svare skat af juridiske personer: 1) staten, fællesskaber, regioner, provinser, bysamfund, kommunesammenslutninger, kommuner, offentlige centre for social bistand, […] samt offentlige kulturinstitutioner, redningsområder, politiområder samt polder- og afvandingslaugene; 2) juridiske personer, som i medfør af artikel 180, er fritaget for selskabskat; 3) juridiske personer, som er hjemmehørende i eller har deres hovedkontor, ledelse eller forvaltning i Belgien, og som ikke udfører aktiviteter eller udbyttegivende transaktioner, eller som er fritaget for selskabsskat i medfør af artikel 181 og 182«. Uden at artikel 220, stk. 2, i lov om indkomstskat fratages sin effektive virkning, og det fastslås, at denne bestemmelse i lighed med lovens artikel 180 anses for at have rent deklaratorisk værdi, fremgår det nemlig ligeledes af denne bestemmelse, at havnene uden den i artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat fastsatte fritagelse i princippet er selskabsskattepligtige, medmindre det godtgøres, at de ikke driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, eller at de opfylder de øvrige betingelser, der er fastsat i artikel 181 og 182 i lov om indkomstskat.

163 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det dermed fastslås, at Kommissionen med føje i den anfægtede afgørelse fastslog, at referencerammen for undersøgelsen af selektiviteten i det foreliggende tilfælde bestod af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, hvortil denne lovs artikel 180, stk. 2, er en undtagelse, for så vidt som sidstnævnte bestemmelse ubetinget fritager havnene for selskabsskat, selv om de driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 5, litra a), i lov om indkomstskat.

164 Det første klagepunkt må derfor forkastes som ugrundet.

– Klagepunktet om, at havnene og de selskabsskattepligtige enheder ikke er sammenlignelige

165 Sagsøgerne har gjort gældende, at havnemyndighederne i modsætning til, hvad Kommissionen fastslog i 90. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke befinder sig i den samme situation som andre selskabsskattepligtige enheder. De er underlagt en anden retlig og faktisk ordning end de andre enheder og er de offentlige myndigheders forlængelse, der er pålagt at udføre offentligretlige opgaver. Havnemyndighederne kan endvidere ikke frit anvende de midler, som de råder over, til at optimere deres aktiviteter, hvilket andre selskabsskattepligtige enheder, såsom nonprofitforeninger, i princippet kan, når de foretager udbyttegivende transaktioner.

166 Ifølge sagsøgerne er kendetegnet ved juridiske personer, som er pligtige at svare skat af juridiske personer, dels at de hverken driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, dels at de forfølger et formål, som rækker ud over deres egen og aktionærernes interesse. I modsætning til, hvad Kommissionen har anført, er den retlige form, som havnene antager, ikke afgørende, og fraværet af en virksomhed med gevinst for øje er således rent faktisk et væsentligt element i sondringen mellem selskabsskat og beskatning juridiske personer. Selskaber med socialt formål, som ikke skal fordele fortjenesten, kan nemlig gøres pligtige til at svare skat af juridiske personer.

167 Sagsøgerne har endvidere gjort gældende, at de ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder for udøvelsen af deres aktiviteter som omhandlet i artikel 182, stk. 3, i lov om indkomstskat. Der skal i denne forbindelse tages hensyn til for det første, at størstedelen af havnenes indtægter ikke bestemmes ud fra princippet om udbud og efterspørgsel, for det andet, at deres gebyrer har karakter af vederlag og i princippet kun tilsigter at dække omkostningerne ved visse ydelser, uden at der tilsigtes profitmaksimering, for det tredje, at de ikke vælger den havn, som de skal drive, og heller ikke kan begrænse deres tjenester til de mest rentable brugere, for det fjerde, at deres indtægter ikke nødvendigvis benyttes til at øge deres effektivitet eller deres egentlige præstationer, for det femte, at

deres investeringer styres af langsigtede, makroøkonomiske perspektiver og ikke alene af kort- eller mellemsigtet mikroøkonomisk afkast, og for det sjette, at de har enekompetence til at udøve havneforvaltningsmæssige kompetencer, som ikke kan overdrages. Fraværet af en virksomhed med gevinst for øje, sammenholdt med fraværet af en adfærd, der gennemfører industrielle eller kommercielle metoder, begrunder følgelig, at havnene skal svare skat på juridiske personer frem for selskabsskat.

168 Kongeriget Belgien har ligeledes under påberåbelse af dom af 8. september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550), gjort gældende, at havnene, henset til de iboende formål med selskabsskatteordningen, ikke befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til de selskaber, der driver virksomhed med gevinst for øje, og som er pligtige at svare denne skat. Denne medlemsstat har anført, at det ingen steder i dekretet af 2. marts 1999 om politikken for og driften af søhavnene foreskrives, at havnene skal søge fortjeneste.

169 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

170 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af retspraksis, at Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »selektiv« først skal identificere, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat og derefter godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med denne skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49, af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36).

171 Det skal følgelig afgøres, om den skattefritagelse, der er fastsat i artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, kan begunstige visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den fælles ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

172 I denne forbindelse fandt Kommissionen i 97. og 98. betragtning til den anfægtede afgørelse, at uanset den valgte referenceordning (selskabsbeskatning eller indkomstskat på hjemmehørende juridiske personer generelt) var formålet med indkomstskatten at beskatte indtægter, hvilket satte alle virksomheder i samme faktiske og retlige situation med hensyn til fortjenesten ved deres økonomiske aktiviteter.

173 Ifølge Kongeriget Belgien befandt havnene sig derimod ikke i en sammenlignelig situation med hensyn til de selskabsskattepligtige selskaber, for så vidt som de, selv om det antages, at de foretager udbyttegivende transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 5, i lov om indkomstskat, har særlige kendetegn, såsom at de ikke driver virksomhed med gevinst for øje, deres funktionsmåde, deres retlige form eller sågar fraværet af konkurrence med den private sektor, som adskiller dem fra disse selskaber.

174 Det skal i denne henseende i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, bemærkes, at det ikke kan findes, at havnene nødvendigvis skal have de samme kendetegn som de kooperativer, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 8. september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550), såsom princippet om, at hovedvægten i et selskab er lagt på dets medlemmer, eller reglen »én person, én stemme«, for i nærværende sag at kunne adskilles fra selskabsskattepligtige selskaber.

175 I henhold til retspraksis påhviler det nemlig Kommissionen umiddelbart at påvise, at den pågældende foranstaltning er selektiv (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 62), hvilket indebærer, at det i det foreliggende tilfælde

efterprøves, om havnene på trods af visse særlige kendetegn, der er uløseligt forbundet med dem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til de selskabsskattepligtige selskaber, henset til formålene med referencerammen.

176 Det skal ikke desto mindre præciseres, at det sondringskriterium, der er lagt til grund for at vurdere, om havnenes situation kan sammenlignes med de selskabsskattepligtige selskabers, skal støttes på relevante og sammenhængende kendetegn i forhold til formålene med referencerammen (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 52-56).

177 I det foreliggende tilfælde er ingen af de kendetegn ved havnene, som sagsøgerne og Kongeriget Belgien – hvis de antages godtgjort – relevante og sammenhængende, henset til formålet med indkomstskatten, der, som titlen antyder, er at beskatte hjemmehørende, juridiske personers indtægter, og navnlig hvad angår »selskaber«, som driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner, at beskatte den fortjeneste, som de udleder af disse aktiviteter.

178 For det første skal det hvad angår den omstændighed, at havnene ikke drives med gevinst for øje og geninvesterer hele deres fortjeneste i havneinfrastrukturen med henblik på at opfylde deres opgaver af almen interesse, bemærkes, som Kommissionen har anført, at de herved påberåbte formål af almen interesse vedrører havnenes økonomiske aktiviteter og ikke deres ikke-økonomiske aktiviteter af almen interesse (jf. præmis 53 ovenfor). Disse formål består i det væsentlige af at fremme den økonomiske udvikling og beskæftigelsen for sagsøgerne og regionen Flandern. Det skal, som Kommissionen anførte i 103. betragtning til den anfægtede afgørelse, fastslås, at andre virksomheder også geninvesterer deres fortjeneste, forfølger formål, der rækker ud over deres egen interesse, eller skaber virkninger for økonomien, der rækker ud over deres egen interesse, uden at de af denne grund er fritaget for selskabsskat, hvilket hverken sagsøgerne eller Kongeriget Belgien har bestridt.

179 Selv hvis det antages, at fraværet af virksomhed med gevinst for øje er et væsentligt kendetegn ved havnene, og at et sondringskriterium, der er støttet på dette kendetegn, sammen med andre faktorer som de i artikel 182 i lov om indkomstskat nævnte, kan være relevant med henblik på at afgøre, om en hjemmehørende, juridisk person er selskabsskattepligtig eller er pligtig at svare skat af juridiske personer, skal det følgelig fastslås, at med henblik på at vurdere, om havnenes og de selskabsskattepligtige selskabers situationer er sammenlignelige, er dette kriterium ikke i sig selv relevant og sammenhængende, henset til formålet med den indkomstbeskatning, der tilsigtes med den pågældende ordning.

180 Hverken sagsøgerne eller Kongeriget Belgien kan i denne henseende hensigtsmæssigt påberåbe sig dom afsagt den 21. juni 2006 af cour d'appel de Bruxelles (appeldomstolen i Bruxelles, Belgien) – Oxfam Magasins du monde, hvortil der er blevet henvist i retsmødet, og som Kongeriget Belgien har henvist til i sine skriftlige bemærkninger. I denne sag fandt cour d'appel de Bruxelles (appeldomstolen i Bruxelles) nemlig, at ASBL Oxfam var pligtig at svare skat af juridiske personer, for så vidt som dets salg af bæredygtige varer ved messer eller på markeder ikke udgjorde udbyttegivende transaktioner, eftersom disse ikke tilsigtede at gennemføre industrielle eller kommercielle metoder som omhandlet i artikel 182, stk. 3, i lov om indkomstskat.

181 Artikel 182, stk. 3, i lov om indkomstskat bestemmer, at »[i]nden for nonprofitforeninger og andre juridiske personer, der ikke driver virksomhed med gevinst for øje, anses […] 3) transaktioner, der udgør en aktivitet, som kun indebærer underordnede industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige transaktioner, eller som ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder[, for at være udbyttegivende]«. Denne artikel fastsætter således to forskellige tilfælde, hvorunder de juridiske personers aktiviteter, der ikke driver virksomhed med gevinst for øje, anses for ikke at udgøre udbyttegivende transaktioner som omhandlet i denne lovs artikel 2, stk. 5, nemlig dels den omstændighed, at de foretager underordnede industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige transaktioner, dels den omstændighed at de ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder. Som Kommissionen med føje har gjort gældende, vedrørte den sag, der gav anledning til dom afsagt

den 21. juni 2006 af cour d'appel de Bruxelles (appeldomstolen i Bruxelles) – Oxfam Magasins du monde, kun det andet tilfælde, nemlig foreningens gennemførelse af industrielle eller kommercielle metoder.

182 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af betragtning 182/10 til lov om indkomstskat, at en juridisk person gennemfører industrielle og kommercielle metoder, når vedkommende arbejder med et formål, en struktur eller en økonomisk strategi og anvender driftsmetoder, der i det væsentligste er inspireret af begreberne omkostninger, indtægter og rentabilitet.

183 Hvad angår sagsøgerne kan det, som Kommissionen har anført i retsmødet, ikke antages, at de ikke gennemfører industrielle eller kommercielle metoder som omhandlet i denne lovs artikel 182, stk. 3, som Oxfam i den sag, der er nævnt ovenfor i præmis 180. Som anført af Kommissionen i retsmødet udarbejder havnene nemlig en virksomhedsplan, har en virksomhedspolitik, og de har ligeledes en personaletjeneste. Selv hvis det, som sagsøgerne har gjort gældende, antages, at de afgifter, som de opkræver, kun tilsigter at dække omkostningerne ved visse ydelser, uden at der forudsættes en fortjenstmargen, fremgår det af selve affattelsen af dekretet af 2. marts 1999 om politikken for og driften af søhavnene, som Kommissionen nævnte i fodnote 46 til den anfægtede afgørelse, at deres aktiviteter indebærer gennemførelse af industrielle eller kommercielle aktiviteter. Endelig ses det heller ikke, at deres aktiviteter kun underordnet indebærer industrielle eller kommercielle transaktioner i denne bestemmelses forstand, hvorfor de heller ikke henhører under det første tilfælde omhandlet i artikel 182, stk. 3, i lov om indkomstskat.

184 Selv hvis det antages, at havnene ikke drives med gevinst for øje, er den fritagelse, som havnene er begunstiget af i det foreliggende tilfælde, under alle omstændigheder ikke støttet på artikel 182, stk. 3, i lov om indkomstskat, men på denne lovs artikel 180, stk. 2, og det fremgår ikke af oplysningerne i sagsakterne, at den belgiske lovgiver foretog en konkret vurdering af de betingelser, der er fastsat for havnene i lovens artikel 182, stk. 3. Det fremgår tværtimod af præmis 156-163 ovenfor, at de uden denne fritagelse normalt ville være selskabsskattepligtige i medfør af de kriterier, der er fastsat i artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat.

185 For det andet skal det hvad angår det sondringskriterium, der er støttet på havnenes juridiske status, bemærkes, at det følger af de belgiske skattemyndigheders betragtning 179/16, der er nævnt i 86. betragtning til den anfægtede afgørelse, at størstedelen af havnene som følge af deres juridiske status (SA, SPRL eller selvstændig kommunal havneforvaltning) ligeledes i princippet burde være selskabsskattepligtige, eftersom de som hovedregel enten driver industriel og kommerciel virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner eller begge dele samtidigt, og at al fortjeneste og overskud, som de opnår, skal anses for et resultat af denne aktivitet. Det fremgår endvidere af 103. betragtning til den anfægtede afgørelse, uden at parterne har bestridt dette, at enheder, som ikke er en del af de offentlige myndigheder (såsom nonprofitforeninger), kan være pligtige at svare skat af juridiske personer, hvorfor tilhørsforholdet til den offentlige sfære heller ikke er et relevant kriterium med hensyn til de nationale regler. Disse foreninger kan endvidere, selv om deres vedtægtsmæssige formål ikke er at opnå overskud, være selskabsskattepligtige i medfør af generelle kriterier, hvis de driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner.

186 Det skal i denne forbindelse endvidere i lighed med, hvad Kommissionen anførte i 98. betragtning til den anfægtede afgørelse, bemærkes, at det følger af retspraksis, at en skattefritagelse, som er tildelt i under hensyn til den retlige form, virksomheden har, og til de områder, inden for hvilke denne virksomhed udøver sine aktiviteter, og som følger af lovgivers formål om at begunstige de organer, der anses for socialt fortjenstfulde, skal betragtes som selektiv (jf. i denne retning dom af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 136-138).

187 For det tredje kan Kongeriget Belgiens teori, der for første gang blev fremsat som svar på en foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse, hvorefter den belgiske lovgiver, henset til lovgivningsrammerne for organisationen af havnene i forskellige regioner i landet, med rimelighed

kunne finde, at havnene på grundlag af reglerne herfor hverken drev virksomhed eller foretog udbyttegivende transaktioner, som konkurrerer med den private sektor, hvilket begrundede, at de som helhed var pligtige at svare skat af juridiske personer, heller ikke tiltrædes.

188 Det fremgår nemlig af samtlige de beviser, som Kommissionen fremlagde under den administrative procedure, og som den har fremlagt for Retten, at havnene i fravær af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat i princippet havde været pligtige at svare skat af juridiske personer (jf. præmis 156-163 ovenfor). For så vidt som de driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 5, i lov om indkomstskat, befinder de sig således i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til selskabsskattepligtige selskaber hvad angår den fortjeneste, som de opnår ved disse aktiviteter, og den fritagelse, som de er begunstiget af i medfør af denne lovs artikel 180, stk. 2, udgør således forskelsbehandling, som i det væsentlige kan kvalificeres som diskriminerende (jf. den ovenfor i præmis 126 nævnte retspraksis)

189 I denne henseende har Kongeriget Belgien alligevel støttet sig på dom nr. 151/2016 afsagt den 1. december 2016 af den belgiske forfatningsdomstol, som anerkendte lovligheden af lovgivers valg om fortsat at pålægge de havne, der er omfattet af artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat, skat på juridiske personer. I denne dom, som blev afsagt i en sag anlagt af tværkommunale enheder, der for nylig var blevet selskabsskattepligtige, fastslog forfatningsdomstolen således følgende:

»I modsætning til de tværkommunale enheder og andre former for kooperativer og midlertidige sammenslutninger, som kan dække et vidt aktivitetsområde, der kan konkurrere med private virksomheder, udøver de særlige offentlige økonomiske aktører, som er omhandlet i artikel 180, stk. 2-13, i [lov om indkomstskat], en aktivitet, som ikke konkurrerer med private virksomheder, eller som henhører under en særlig almen interesse. Lovgiver kunne bestemme, at de derfor skulle gøres til genstand for særlig skattemæssig behandling. Forskelsbehandlingen skete ikke uden rimelig begrundelse.«

190 Som Kommissionen anførte i 102. betragtning til den anfægtede afgørelse, vedrører den belgiske forfatningsdomstols dom nr. 151/2016 af 1. december 2016 imidlertid ikke den fritagelse for selskabsskat, som havnene er begunstiget af, i forhold til statsstøttereglerne, men vurderingen af, om de tværkommunale enheder, kooperativerne og de midlertidige sammenslutninger er selskabsskattepligtige, henset til lighedsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling. Fraværet af forskelsbehandling i national ret foregriber ikke nødvendigvis fraværet af selektivitet som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

191 Selv hvis det antages, at Kongeriget Belgiens sidstnævnte teori (jf. præmis 187 ovenfor) kan lægges til grund, ville dette under alle omstændigheder betyde, at den belgiske skatteordning er udformet således, at lovgiver skønsmæssigt kan bestemme, at visse enheder ikke er selskabsskattepligtige, selv om de i princippet er »selskaber«, der driver virksomhed eller foretager udbyttegivende transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 5, i lov om indkomstskat. Det følger af retspraksis, at hvis de kompetente myndigheder råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen og betingelserne for den indrømmende foranstaltning, på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, såsom bevarelse af arbejdspladser eller fraværet af konkurrence med den private sektor, skal udøvelsen af denne beføjelse betragtes som en begunstigelse af »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyn til det forfulgte formål befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

192 Det skal følgelig fastslås, at Kommissionen med føje i 97.-99. betragtning til den anfægtede afgørelse lagde til grund, at den pågældende foranstaltning umiddelbart var selektiv, idet den udgjorde en undtagelse fra den referenceramme, som udgøres af artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat, og idet den indførte en sondring mellem havnene og selskabsskattepligtige selskaber, selv om de, henset til formålet med denne referenceramme, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

Foranstaltningens selektivitet, såfremt artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke formelt er en undtagelse fra referencerammen

193 Der skal subsidiært foretages en undersøgelse af det andet tilfælde, som Kommissionen lagde til grund i den anfægtede afgørelse, med henblik på at godtgøre, at den pågældende foranstaltning er selektiv. Ifølge dette tilfælde udgør artikel 1 og 2 i lov om indkomstskat retsgrundlaget for, at havnene ikke betaler selskabsskat, hvorved denne lovs artikel 180, stk. 2, ikke formelt er en undtagelse fra referencerammen (jf. præmis 115 og 116 ovenfor).

194 Selv hvis det, som sagsøgerne og Kongeriget Belgien har gjort gældende, antages, at artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke udgør en undtagelse fra referencerammen, således at beskatningen af juridiske personer er den relevante referenceramme for enheder som sagsøgerne, skal det, som Kommissionen anførte i 90. betragtning til den anfægtede afgørelse, i denne henseende bemærkes, at den belgiske indkomstskatteordning i sig selv er selektiv, for så vidt som den fører til en begunstigelse af »visse virksomheder«, nemlig havnene, selv om disse befinder sig en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til andre selskabsskattepligtige selskaber hvad angår beskatning af den fortjeneste, som de opnår af deres økonomiske aktiviteter (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 101-107, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 76-79).

195 Det skal nemlig bemærkes, at det følger af retspraksis, at det ikke altid er nødvendigt, at en foranstaltning er en undtagelse i forhold til den fælles skatteordning, for at godtgøre, at den er selektiv, selv om der i princippet er tale om et relevant kriterium i denne forbindelse (jf. den ovenfor i præmis 132-134 nævnte retspraksis).

196 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 24).

197 Når det ikke er muligt at identificere en foranstaltning, som er en undtagelse til en fælles skatteordning, skal de kriterier, som ligger til grund for beskatningsgrundlaget i denne ordning, for at de kan siges at tildele selektive fordele, ligeledes udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori, således at det er muligt at karakterisere en sådan ordning som begunstigende »visse« virksomheder eller »visse« produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

198 Selv hvis det i det foreliggende tilfælde, som Kommissionen har anført i retsmødet, antages, at artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke udgør en undtagelse fra den referenceramme, som udgøres af denne lovs artikel 1 og 2, identificerer denne bestemmelse udtrykkeligt visse enheder, nemlig havnene, og fritager dem således ubetinget for selskabsskat, selv om de hvad angår den fortjeneste, som de opnår fra »økonomiske aktiviteter«, befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til andre virksomheder (hjemmehørende juridiske personer), der er pligtige at svare skat af juridiske personer. Havnene identificeres ved disse bestemmelser således som en begunstiget kategori som følge af deres kendetegn og den aktivitetssektor, som de tilhører.

199 Derfor kunne Kommissionen i 90. og 91. betragtning til den anfægtede afgørelse med føje fastslå, at selv om artikel 1 og 2 udgjorde retsgrundlaget for, at de havnene ikke var selskabsskattepligtige, var denne fritagelse umiddelbart en selektiv foranstaltning for så vidt angår havnenes økonomiske aktiviteter.

200 Det skal desuden efterprøves, om den pågældende foranstaltning i henhold til den ovenfor i præmis 130 nævnte retspraksis, selv om den umiddelbart er selektiv, og uanset hvilket tilfælde der lægges til grund i denne henseende vedrørende referencerammen, alligevel kan være berettiget ved karakteren og opbygningen af den skatteordning, som den er en del af, hvilket sagsøgerne og Kongeriget Belgien har gjort gældende.

Klagepunktet om en berettigelse som følge af karakteren og opbygningen af skatteordningen

201 Som led i det tredje anbringende har sagsøgerne subsidiært gjort gældende, at selv hvis det antages, at havnemyndighedernes pligt til at svare skat af juridiske personer er en undtagelse fra referenceordningen, kan den være begrundet i den belgiske skatteordnings art og opbygning inden for indkomstskat.

202 Sagsøgerne har gjort gældende, at den overordnede sammenhæng i den belgiske skatteordning indebærer, at de offentlige myndigheder ikke er selskabsskattepligtige, hvilken skat er en beskatning af fortjeneste. De juridiske personer, som er nævnt i artikel 180 i lov om indkomstskat, herunder de belgiske havne, er ikke selskabsskattepligtige, for så vidt som de ikke drives med gevinst for øje og er en forlængelse af statens myndighed. De handler endvidere ikke med henblik på profitmaksimering, men skal geninvestere eventuelt overskud i offentlige infrastrukturer. Det er således klart, at havnemyndighederne henhører under beskatningen af juridiske personer og ikke er selskabsskattepligtige.

203 Endelig er det sagsøgernes opfattelse, at havnemyndighedernes selskabsskattepligt ville have en straffende og diskriminerende virkning, eftersom det ville øge skattetrykket på disse myndigheder uforholdsmæssigt. Som følge af selskabsskattepligten ville havnene nemlig ikke kunne fratrække de omkostninger, som er uløseligt forbundet med den sociale aktivitet, og som tilsigter at erhverve eller bevare skattepligtige indtægter. De udgifter, som havnene således påføres som følge af den almene interesse, er i medfør af artikel 49 i lov om indkomstskat ikke fradragsberettigede, og de skal lægges til det regnskabsmæssige overskud som »ikke-fradragsberettigede udgifter«. Der er endvidere en risiko for, at sådanne udgifter beskattes som »ekstraordinære og vederlagsfrie fordele« som omhandlet i artikel 26 i lov om indkomstskat. Følgelig ville havnemyndighedernes selskabsskattepligt føre til forskelsbehandling, eftersom en identisk behandling ville blive pålagt de enheder, som befinder sig i anderledes situationer.

204 Kongeriget Belgien har ligeledes fremhævet, at selv hvis det antages, at artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat indfører en undtagelse til fordel for de belgiske havnemyndigheder, hvilket denne medlemsstat på det kraftigste har bestridt, kan undtagelsen begrundes ved den belgiske indkomstskatteordnings art og generelle opbygning. Opbygningen af den belgiske indkomstskatteordning er nemlig støttet på en sondring mellem kommercielle virksomheder, der drives med gevinst for øje, og enheder, der virker i offentlighedens almene interesse. Selskabsskattefritagelsen for havnemyndighederne, som er offentligretlige organer, der forfølger opgaver af almen interesse, som tidligere var tillagt lokale myndigheder, er blot anvendelsen af dette princip.

205 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

206 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kongeriget Belgiens argumenter som led i dette klagepunkt i vid udstrækning er sammenfaldende med de argumenter, der er blevet undersøgt som led i klagepunktet om, at havnene ikke kan sammenlignes med selskabsskattepligtige virksomheder (jf. præmis 173-190 ovenfor).

207 Der skal bemærkes, at det følger af retspraksis, at en foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af den almindelige skatte- eller afgiftsordning, kan være begrundet i den almindelige skatte- og afgiftsordnings karakter og opbygning, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skatte- eller afgiftsordning. Der skal i denne henseende sondres mellem de formål, som søges opnået ved en særlig skatte- eller afgiftsordning, og som ligger uden for den almindelige skatte- eller afgiftsordning, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skatte- eller afgiftsordningen, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 81, af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 69, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 48).

208 Selv om Domstolen i sin praksis har anerkendt, at formål, der er uløseligt forbundet med den pågældende almindelige skatteordning, såsom formålet om at undgå dobbeltbeskatning eller at forebygge misbrug, kunne begrunde en skatteordning, der umiddelbart er selektiv (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 74-76, af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 64-76, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 50-53), har Domstolen fast afvist at anerkende, at formål, der ligger uden for skatteordningen, såsom hensigten om at bevare den internationale konkurrenceevne, at bevare beskæftigelsen i visse sektorer eller endog at begunstige socialt fortjenstfulde organer, umiddelbart kan begrunde, at en foranstaltning er selektiv, og undtage den fra anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 17.6.1999, Belgien mod Kommissionen, C-75/97, EU:C:1999:311, præmis 37-39, af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 54, og af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 136-138).

209 Det skal fastslås, at begreberne almen interesse og fravær af virksomhed med gevinst for øje samt de pågældende enheders offentlige eller private karakter i det foreliggende tilfælde er uden forbindelse med karakteren og opbygningen af den belgiske indkomstskatteordning, som – hvad angår sondringen mellem selskabsskat og skat af juridiske personer – i det væsentlige er støttet på definitionen af udtrykket »selskab« som fastsat i artikel 2, stk. 5, i lov om indkomstskat (jf. præmis 148 ovenfor).

210 Kommissionen kunne således uden at foretage en urigtig vurdering i 103. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslå, at eftersom det afgørende kriterium for at være selskabsskattepligtig eller pligtig at svare skat af juridiske personer var, om den pågældende enhed blev anset for at drive »virksomhed« eller at foretage »udbyttegivende transaktioner« (jf. artikel 2 i lov om indkomstskat), er de anførte omstændigheder om, at havnene skulle fritages for selskabsskat, fordi de ikke udloddede overskuddet, men geninvesterede det, at deres formål rakte ud over deres egen interesse, at de ifølge vedtægterne ikke havde gevinst for øje, at de var en del af de offentlige myndigheder, og at de varetog opgaver af almen interesse, ikke tilstrækkelige til at begrunde en gunstigere skattemæssig behandling af dem end den, der blev givet de øvrige hjemmehørende selskaber i henseende til skatteordningens ledende principper.

211 Selv hvis det antages, at de formål, som Kongeriget Belgien har påberåbt sig, kan henhøre under karakteren eller opbygningen af skatteordningen, skal det under alle omstændigheder fastslås, at de ikke forfølges på sammenhængende vis ved den i det foreliggende tilfælde omhandlede foranstaltning (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 88, og af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 73 og 74).

212 Som Kommissionen anførte i 103. betragtning til den anfægtede afgørelse, geninvesterede andre virksomheder også deres fortjeneste og havde formål eller skabte virkninger for økonomien, der rakte ud over deres egen interesse, uden at de af denne grund var fritaget for selskabsskat. Omvendt kan enheder, der ikke er en del af de offentlige myndigheder, såsom nonprofitforeninger, være pligtige at

svare skat af juridiske personer, forudsat at de opfylder det almindelige kriterium, der er fastsat i artikel 2 i lov om indkomstskat, hvorfor tilhørsforholdet til den offentlige sfære heller ikke er et relevant kriterium med hensyn til de nationale regler.

213 Hvad angår sagsøgernes argument om, at det har en straffende og diskriminerende virkning, at de er selskabsskattepligtige (jf. præmis 203 ovenfor), skal det endelig bemærkes, som Kommissionen anførte i 105. betragtning til den anfægtede afgørelse, at havnenes fritagelse for selskabsskat ikke er forbundet med den omstændighed, at de ved artikel 49 i lov om indkomstskat stilles økonomisk ugunstigt, eftersom den pågældende fritagelse vedrører al fortjeneste og ikke er begrænset til fortjeneste som følge af, at visse udgifter i medfør af denne lovs artikel 49 eventuelt ikke kan fradrages. Selv hvis det antages, at artikel 49 i lov om indkomstskat anses for at udgøre et ledende princip i den belgiske skatteordning, er fritagelsen fastsat i denne lovs artikel 180, stk. 2, således ikke begrundet i et sådant ledende princip.

214 Henset til samtlige ovenstående betragtninger fandt Kommissionen i den anfægtede afgørelse uden at foretage en urigtig vurdering, at den fritagelse for selskabsskat, som havnene var begunstiget af, gav dem en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

215 Følgelig skal det andet og det tredje anbringende forkastes.

Om det fjerde anbringende, der er fremsat mere subsidiært, vedrørende en anmodning om en overgangsperiode

216 Mere subsidiært har sagsøgerne nedlagt påstand om, at de indrømmes en overgangsperiode, indtil Kommissionen afslutter sin undersøgelse af skatteordninger for forskellige havne i EU, og i hvert fald af et helt års varighed, således at de kan tilpasse sig den nye situation. I sagen vedrørende beskatningen af havnene i Nederlandene indrømmede Kommissionen nemlig lovgiver og de nederlandske havne et helt år til at tilpasse sig den nye situation. Der er endvidere tegn på, at lignende foranstaltninger findes i andre medlemsstater, hvorfor en anderledes behandling vil skade de lige konkurrencevilkår og styrke ulighederne mellem havnene i forskellige medlemsstater.

217 For det første har Kongeriget Belgien gjort gældende, at Kommissionen ved at foretage visse undersøgelser på selektiv vis alene i bestemte medlemsstater herved gav en konkurrencemæssig fordel til de havnemyndigheder i EU, som ikke var pligtige at svare den ene eller anden form for skat, og som ikke var underkastet en undersøgelse. For det andet er Kongeriget Belgien, idet det har påberåbt sig de praktiske muligheder for at tilpasse den belgiske skattelovgivning og under henvisning til det nederlandske eksempel, af den opfattelse, at Kommissionen ikke sikrede lige konkurrencevilkår, da den afviste at indrømme en overgangsperiode med henblik på at tillade denne tilpasning.

218 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

219 Det skal indledningsvis fastslås, at sagsøgerne med dette anbringende har nedlagt påstand om, at Retten indrømmer en overgangsperiode, og ikke at den anfægtede afgørelse annulleres som følge af, at den er behæftet med en mangel. Det skal, som Kommissionen har anført, bemærkes, at Retten hverken kan rette påbud til EU-institutionerne eller træffe afgørelse på disses vegne (jf. i denne retning dom af 22.4.2016, Italien og Eurallumina mod Kommissionen, T-60/06 RENV II og T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, præmis 43, og af 12.5.2016, Hamr - Sport mod Kommissionen, T-693/14, ikke trykt i Sml., EU:T:2016:292, præmis 91).

220 I replikken har sagsøgerne dog gjort gældende, at grænserne for Rettens prøvelse ikke er til hinder for, at en kommissionsafgørelse annulleres, fordi den ikke fastsætter en passende foreløbig foranstaltning. Et sådant anbringende kan følgelig forstås således, at det i det væsentlige vedrører en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, som i medfør heraf skal føre til en annullation af den anfægtede afgørelse,

eftersom en overgangsperiode ikke er indført i den nævnte afgørelse med henblik på at give Kongeriget Belgien mulighed for at fjerne selskabsskattepligten for havnene, før Kommissionen afslutter sin undersøgelse af skatteordningen for de forskellige havne i alle EU-medlemsstaterne.

221 For så vidt som sagsøgerne synes at gøre gældende, at Kommissionen burde have indrømmet en overgangsperiode på et år ligesom i sin afgørelse (EU) 2016/634 af 21. januar 2016 om statsstøtte SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 og ex CP 115/2004), som Nederlandene har gennemført – Fritagelse af offentlige virksomheder for selskabsskat (EUT 2016, L 113, s. 148), skal det for det første fastslås, at det ikke fremgår af denne afgørelses dispositive del, at Kommissionen indrømmede Nederlandene en overgangsperiode. Tværtimod bestemmer denne afgørelses artikel 2, at »Nederlandene ophæver fritagelsen af de i artikel 1 nævnte havne for selskabsskat senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse, og den således ændrede selskabsskatteordning træder i kraft senest med virkning fra skatteåret efter vedtagelsen af denne afgørelse«. De forpligtelser, som Nederlandene blev pålagt i medfør af denne bestemmelse, svarer således til dem, som i den foreliggende sag er blevet pålagt Kongeriget Belgien i medfør af den anfægtede afgørelses artikel 2 (jf. præmis 22 ovenfor), uden at der kan påvises en forskelsbehandling i denne henseende.

222 For det andet skal det, for så vidt som sagsøgerne ligeledes synes at gøre gældende, at Kommissionen burde have ventet, til den afsluttede sine undersøgelser af beskatningen af havnene i hele EU, således at den ikke skabte yderligere konkurrenceforvridninger, fastslås, at Retten undersøgte og forkastede et lignende argument i dom af 31. maj 2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen (T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317).

223 I denne dom, der blev afsagt i en sag anlagt af visse nederlandske havne med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse 2016/634 (jf. præmis 221 ovenfor), forkastede Retten sagsøgernes argument om en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, idet den indledningsvis bemærkede, at det følger af fast retspraksis, at overholdelsen af ligebehandlingsprincippet skulle forliges med legalitetsprincippet, hvilket indebar, at ingen til egen fordel kunne påberåbe sig en ulovlighed, der var begået til fordel for andre (jf. dom af 31.5.2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen, T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317, præmis 116 og den deri nævnte retspraksis).

224 Sagsøgerne kunne for at opnå annullation af den anfægtede afgørelse således ikke påberåbe sig den omstændighed, at Kommissionen ikke samtidig havde anmodet de øvrige medlemsstater om at ophæve den støtte, som var blevet tildelt deres havne (jf. i denne retning dom af 31.5.2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen, T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317, præmis 117).

225 Det skal under alle omstændigheder bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at overholdelsen af ligebehandlingsprincippet eller princippet om forbud mod forskelsbehandling forudsætter, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, og at forskellige situationer ikke må behandles ens, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet. Ifølge fast retspraksis forudsætter en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet på grund af en forskellig behandling, at de pågældende situationer er sammenlignelige, henset til alle de omstændigheder, som kendetegner dem (jf. dom af 31.5.2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen, T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317, præmis 119 og den deri nævnte retspraksis).

226 I det foreliggende tilfælde er der forskelle mellem dels, hvilket stadium procedurerne vedrørende medlemsstaternes støtteordninger befinder sig på, og dels de skattelovgivninger, der gælder for havnene i de forskellige medlemsstater. Sådanne forskelle kan udgøre objektive grunde, som begrunder, at Kommissionen vedtog den anfægtede afgørelse og pålagde, at den fritagelse, som de belgiske havne havde været begunstiget af i det foreliggende tilfælde, blev ophævet, inden den afsluttede sine undersøgelser vedrørende havnene i alle EU- medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 31.5.2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen, T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317, præmis 120-130).

227 Hvis sagsøgernes argumentation blev lagt til grund, ville det endvidere betyde, at Kommissionen skulle have afventet afslutningen af alle sine undersøgelser i forhold til alle de medlemsstater, som indrømmede støtte til deres havne, for at kunne træffe endelige afgørelser og pålægge ophævelse af den nævnte støtte, hvilket ville være til skade for de medlemsstater, som ikke indrømmede deres havne støtte (jf. i denne retning dom af 31.5.2018, Groningen Seaports m.fl. mod Kommissionen, T-160/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:317, præmis 132).

228 Endelig skal det fastslås, at Kongeriget Belgiens argumenter til støtte for sagsøgerne skal forstås på samme måde som de argumenter, der er nævnt i præmis 219-227 ovenfor. Selv hvis det imidlertid antages, at Kongeriget Belgiens argumenter kan forstås således, at de vedrører en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF hvad angår begreberne konkurrenceforvridning og påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne, idet der ikke foreligger rimelige konkurrencevilkår i EU, skal det, som Kommissionen har anført, bemærkes, at sagsøgerne ikke har fremsat et sådant anbringende, og at det derfor er et nyt anbringende, der må afvises. Det skal nemlig bemærkes, at selv om artikel 40, stk. 4, i Domstolens statut, der i henhold til artikel 53, stk. 1, i nævnte statut finder anvendelse på forhandlingerne for Retten, og procesreglementets artikel 142, stk. 3, ikke er til hinder for, at en intervenient fremfører nye eller andre anbringender end den part, til støtte for hvem han indtræder i sagen, forudsat at interventionen kan begrænses til en gentagelse af de i stævningen fremførte argumenter, kan det ikke tiltrædes, at disse bestemmelser giver intervenienten mulighed for at ændre eller fordreje sagens rammer som fastlagt i stævningen ved at fremføre nye anbringender (jf. dom af 12.12.2006, SELEX Sistemi Integrati mod Kommissionen, T-155/04, EU:T:2006:387, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

229 Det følger dermed heraf, at det fjerde anbringende skal forkastes, og ligeledes, at Kommissionen skal frifindes i det hele.

Sagsomkostninger

230 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom.

231 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger.

232 Da sagsøgerne har tabt sagen, bør det pålægges dem at betale sagsomkostningerne i overensstemmelse med Kommissionens påstand herom, bortset fra de omkostninger, der er afholdt af Kongeriget Belgien, som bærer sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer

RETTEN (Sjette Udvidede Afdeling):

1) Europa-Kommissionen frifindes.

2) Havenbedrijf Antwerpen NV og Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV bærer hver deres egne omkostninger og betaler de af Kommissionen afholdte omkostninger.

3) Kongeriget Belgien bærer sine egne omkostninger.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. september 2019.

Underskrifter

Indhold

Tvistens baggrund 2

Relevante retsregler 2

Den administrative procedure og den anfægtede afgørelse 5

Retsforhandlinger og parternes påstande 7

Retlige bemærkninger 8

Om det første anbringende vedrørende en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og 296 TEUF som følge af kvalifikationen af havnemyndighederne som virksomheder 8

Det andet led om, de belgiske havnes aktiviteter ikke er af økonomisk art 9

Det første led om, at der ikke findes et marked, hvorpå havnemyndighederne udbyder deres tjenesteydelser 16

Om det andet og det tredje anbringende vedrørende en tilsidesættelse af selektivitetskriteriet 18

Sammendrag af Kommissionens analyse i den anfægtede afgørelse med hensyn til foranstaltningens selektivitet 18

Henvisning til relevant retspraksis 21

Den pågældende foranstaltnings selektivitet, såfremt artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat er en undtagelse fra referencerammen 23

– Klagepunktet om en urigtig identifikation af referencerammen 23

– Klagepunktet om, at havnene og de selskabsskattepligtige enheder ikke er sammenlignelige 27

Foranstaltningens selektivitet, såfremt artikel 180, stk. 2, i lov om indkomstskat ikke formelt er en undtagelse fra referencerammen 32

Klagepunktet om en berettigelse som følge af karakteren og opbygningen af skatteordningen 33

Om det fjerde anbringende, der er fremsat mere subsidiært, vedrørende en anmodning om en overgangsperiode 35

Sagsomkostninger 37