Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (kuues koda laiendatud koosseisus)

20. september 2019*

Riigiabi – Äriühingu tulumaksust vabastamise kava, mida Belgia kohaldab oma sadamate suhtes – Otsus, millega abikava tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks – Mõiste „majandustegevus“ – Üldist majandushuvi pakkuvad teenused – Mittemajanduslikud tegevused – Lahutamatus – Valikulisus – Üleminekuperioodi taotlemine

Kohtuasjas T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, asukoht Antwerpen (Belgia),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, asukoht Zeebrugge (Belgia),

esindajad: advokaadid P. Wytinck, W. Panis ja I. Letten,

hagejad,

keda toetab

Belgia Kuningriik, esindajad: J. C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck ja C. Pochet, keda abistasid advokaadid A. Lepièce ja H. Baeyens,

menetlusse astuja,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: B. Stromsky ja S. Noë,

kostja,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõue tühistada komisjoni 27. juuli 2017. aasta otsus (EL) 2017/2115 Belgia rakendatud abikava SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) kohta – Belgia sadamate maksustamine (ELT 2017, L 332, lk 1),

ÜLDKOHUS (kuues koda laiendatud koosseisus)

koosseisus: president G. Berardis (ettekandja), kohtunikud I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi ja O. Spineanu-Matei,

kohtusekretär: ametnik L. Ramette,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 4. veebruari 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

on teinud järgmise

otsuse

Vaidluse taust

Õigusraamistik

1 Belgias on tulu maksustamise eeskirjad kodifitseeritud 1992. aasta tulumaksuseadustikus (Code des impôts sur les revenus).

2 Tulumaksuseadustiku, mida on muudetud ja ajakohastatud 27. juulil 2017 (edaspidi „CIR“), artiklis 1 on ette nähtud:

„(1) Tulumaksuna kehtestatakse:

1) kuningriigi elanike kogutulult võetav maks, mida nimetatakse füüsiliste isikute tulumaksuks;

2) residendist äriühingute kogutulult võetav maks, mida nimetatakse äriühingute tulumaksuks;

3) Belgia juriidiliste isikute, kes ei ole äriühingud, tulult võetav maks, mida nimetatakse juriidiliste isikute tulumaksuks;

4) mitteresidentide tulult võetav maks, mida nimetatakse mitteresidentide tulumaksuks.

(2) Maks peetakse kinni VI jaotise I peatükis sätestatud piires ja tingimustel.“

3 CIRi artikli 2 asjasse puutuvates osades on sätestatud:

„(1) Käesoleva seadustiku kohaldamisel kasutatakse järgmisi mõisteid, mis on seotud tulumaksu ja selle rakendamiseks vastu võetud dekreetidega, käesolevas artiklis määratletud tähenduses.

[…]

5) Äriühingud

Äriühing on:

a) äriühing: mis tahes nõuetekohaselt asutatud ühing, ühendus, asutus või üksus, mis on juriidiline isik ja mis viib ellu tulu teenivat tegevust või tehinguid.

Äriühinguteks ei peeta Belgia õiguse alusel asutatud üksusi, mis on juriidilised isikud, mille juriidilise isiku staatust tulumaksu kohaldamise eesmärgil ei tunnustata;

b) residendist äriühing: mis tahes ühing, mille registrijärgne asukoht, peamine tegevuskoht või juhatuse või nõukogu asukoht on Belgias ja mis ei ole äriühingu tulumaksu kohaldamisalast välja arvatud

[…]“.

4 CIRi artikkel 179 sätestab:

„Äriühingute tulumaksu on kohustatud maksma äriühingud, residendist äriühingud ja pensionifondid, millele on osutatud 27. oktoobri 2006. aasta tööandjapensioni kogumisasutuste järelevalve seaduse artiklis 8, kuuluvad äriühingu tulumaksu alla.“

5 CIRi artikkel 180 sätestab:

„Äriühingute tulumaksu ei ole kohustatud maksma:

1) teises taandes nimetatud omavalitsuste ühendettevõtted, koostööstruktuurid, projektiühendused, autonoomsed kommunaalettevõtted, kes oma põhitegevusena käitavad:

   – 10. juuli 2008. aasta koordineeritud seaduse, mis käsitleb haiglaid ja muid tervishoiuasutusi, artiklis 2 määratletud haiglat; või

   – sõja ohvreid, puuetega inimesi, eakaid, alaealisi ja puudust kannatavaid isikuid abistavat asutust;

2) SA „Waterwegen en Zeekanaal“, „De Scheepvaart“, SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, Brügge mererajatisi käitav ettevõte, Brüsseli sadam, Oostende autonoomne sadamaettevõte, avalik-õiguslikud aktsiaseltsid Havenbedrijf Antwerpen ja Havenbedrijf Gent ning Liège'i, Charleroi ja Namuri autonoomsed sadamad;

3) riiklik rahvusvaheliste tehingutega kaasnevate riskide kindlustamise büroo;

4) Belgia tööstuse rahastamise ettevõte;

5) (kehtetu);

5°bis) le Fonds de participation, le Fonds de participation – Flandre, le Fonds de participation – Wallonie ja le Fonds de participation – Bruxelles;

6) Valloonia ühistranpordiettevõte ja selle käitamisega seotud äriühingud;

7) Flandria transpordiettevõte ja selle siseselt tegutsevad autonoomsed üksused;

8) Brüsseli kommuunidevaheline ühistranspordiettevõte;

9) 26. märtsi 1971. aasta seadusega reguleeritud veekäitlejad;

10) (kehtetu);

11) Belgia avalik-õiguslik sotsiaalne äriühing Coopération technique belge;

12) avalik-õiguslik aktsiaselts Infrabel;

13) avalik-õiguslik sotsiaalne äriühing Apetra.“

6 CIRi artikli 181 kohaselt:

„Äriühingute tulumaksu ei ole kohustatud maksma ka mittetulundusühingud ja muud juriidilised isikud, mille tegevuse eesmärk ei ole teenida tulu ja:

1) mille ainus või peamine eesmärk on uurida, kaitsta ja arendada oma liikmete kutseala või kutsealadevahelisi huve;

2) mis kujutavad endast punktis 1 osutatud juriidiliste isikute laiendamist või edasiarendamist, kui nende ainus või peamine eesmärk on oma liikmete nimel ja arvel täita kõiki või osa neile kehtestatud kohustustest või formaalsustest, mis on neile kehtestatud personali või maksualaste õigusnormide või sotsiaalõigusnormide täitmise tõttu, või aidata nende liikmetel täita neid kohustusi või formaalsusi;

3) mis vastavalt sotsiaalõigusnormidele vastutavad nimetatud õigusnormides sätestatud hüvitiste andmiseks ette nähtud vahendite kogumise, tsentraliseerimise, kapitaliseerimise või jaotamise eest;

4) mille ainus või peamine eesmärk on hariduse andmine või selle toetamine;

5) mille ainus või peamine eesmärk on messide või näituste korraldamine;

6) mis on ühenduste pädevate asutuste poolt heaks kiidetud perede ja eakate abiteenusena;

7) mis on heaks kiidetud artikli 145 lõike 1 esimese lõigu, punkti 1 alapunktide b, d, e, h–l ning punktide 2 ja 3 kohaldamiseks või kui nad kiidetakse heaks nende enda taotluse alusel või kui nad vastavad kõigile heakskiitmise tingimustele, välja arvatud, kui nende tegevusvaldkond on üleriigiline või mõjupiirkond laieneb ühele kommuunidest või piirkondadest või riigile tervikuna;

8) mis on asutatud 27. juuni 1921. aasta mittetulundusühingute, rahvusvaheliste mittetulundusühingute ja sihtasutuste seaduse alusel, tingimusel et nad tegelevad üksnes sertifitseerimistegevusega 15. juuli 1998. aasta seaduse tähenduses, mis käsitleb äriühingute väljastatud väärtpaberite sertifitseerimist, ning et nende väljaantud sertifikaadid vastavad 1992. aasta tulumaksuseadustiku kohaldamiseks väärtpaberitele, mida need puudutavad sama seaduse artikli 13 lõike 1 esimese lõigu kohaselt.“

7 CIRi artikkel 182 näeb ette:

„Mittetulundusühingute ja muude juriidiliste isikute puhul, kelle tegevuse eesmärk ei ole tulu teenimine, ei käsitata tulu teeniva tegevusena:

1) üksikuid või erandlikke tehinguid;

2) tehinguid, mille raames paigutatakse kogutud vahendid põhikirjajärgse tegevuse elluviimisse;

3) tehinguid, mis kujutavad endast tegevust, mis hõlmab üksnes tööstuslikke, kaubanduslikke või põllumajanduslikke kõrvaltehinguid või millega ei rakendata tööstuslikke või kaubanduslikke meetodeid.“

8 Konkreetselt äriühingute tulumaksu maksubaasi osas on CIRi artikli 185 lõikes 1 ette nähtud, et äriühingute puhul maksustatakse kasumi kogusumma, sh väljamakstud dividendid.

9 CIRi artikkel 220 sätestab:

„Juriidiliste isikute tulumaksu on kohustatud maksma:

1) riik, ühendatud alad, piirkonnad, provintsid, linnastud, kommuunide ühendused, kommuunid, riiklikud hoolekandekeskused, […] ning riiklikud kultuuriasutused, päästepiirkonnad, politseitsoonid, poldrid ja tammid;

2) juriidilised isikud, mille suhtes ei kohaldata vastavalt artiklile 180 äriühingute tulumaksu;

3) juriidiliste isikute suhtes, mille registrijärgne asukoht, peamine tegevuskoht või juhatuse või nõukogu asukoht on Belgias ja mis ei vii ellu tulu teenivat tegevust või tehinguid või mille suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu vastavalt artiklile 181 ja 182.“

10 CIRi artikli 221 kohaselt:

„Juriidiliste isikute puhul, mille suhtes kohaldatakse juriidiliste isikute tulumaksu, maksustatakse üksnes:

1) nende Belgias asuva kinnisvara katastriväärtus, kui see katastriväärtus ei ole artikli 253 või erisätete kohaselt omandimaksust vabastatud;

2) kapitali- ja vallasvaratulud […]“.

Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus

11 3. juulil 2013 saatsid Euroopa Komisjoni talitused kõikidele liikmesriikidele küsimustiku nende sadamate toimimise ja maksustamise kohta, et saada valdkonnast ülevaade ja selgitada sadamate olukorda seoses riigiabi käsitlevate Euroopa Liidu eeskirjadega. Seejärel toimus komisjoni teenistuste ja Belgia asutuste vahel selles küsimuses tihe kirjavahetus.

12 9. juuli 2014. aasta kirjaga teavitas komisjon vastavalt nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999 (millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL artikli 108] kohaldamiseks) (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339) artiklile 17 Belgia ametiasutusi oma esialgsest hinnangust, et teatavate Belgia sadamate vabastamine äriühingute tulumaksust kujutab endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi ja et tegemist on olemasoleva abiga kõnealuse määruse artikli 1 punkti b tähenduses. 23. septembril 2014 toimus kohtumine Belgia ametiasutustega. Vallooni piirkond ja Brüsseli sadam (Belgia) esitasid kumbki oma märkused 30. septembri 2014. aasta kirjadega ning Vlaams gewest (Flaami piirkond) esitas oma märkused 1. oktoobri 2014. aasta kirjaga.

13 Komisjon teatas Belgia Kuningriigile 1. juuni 2015. aasta kirjaga, et ta on võtnud viimase poolt esitatud argumendid teadmiseks ja et ta on endiselt seisukohal, et teatavate sadamate vabastamine äriühingute tulumaksust on siseturuga kokkusobimatu abi, kui kõnealused sadamad tegelevad majandustegevusega, ning määral, milles nad sellega tegelevad. Selle kirja vastu esitati hagi, mis jäeti 9. märtsi 2016. aasta kohtumäärusega Port autonome du Centre et de l'Ouest jt *vs.* komisjon (T-438/15, EU:T:2016:142) vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

14 Komisjon kinnitas 21. jaanuari 2016. aasta kirjas oma seisukohta ja tegi Belgia ametiasutustele ettepaneku võtta ELTL artikli 108 lõike 1 ja nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), artikli 22 kohaselt sobivad meetmed ning tühistada Belgia sadamate suhtes kohaldatav äriühingute tulumaksu vabastus osas, milles need sadamad tegelevad majandustegevusega.

15 Belgia ametiasutustele tehti ettepanek muuta asjaomaseid õigusakte 10 kuu jooksul ning seda muudatust tuli kohaldada hiljemalt 2017. maksustamisaasta algusest majandustegevuse tulemusel saadava tulu suhtes. Belgia ametiasutustel paluti komisjonile kahe kuu jooksul alates meetmete võtmise ettepaneku kättesaamisest kirjalikult teatada, et nad nõustuvad määruse 2015/1589 artikli 23 lõike 1 sätete kohaselt tingimusteta ja ühemõtteliselt kõnealuste asjakohaste meetmete täieulatusliku võtmisega. Kõnealuse asjakohaste meetmete võtmise ettepaneku vastu esitati hagi, mis jäeti 27. oktoobri 2016. aasta kohtumäärusega Port autonome du Centre et de l'Ouest jt *vs.* komisjon (T-116/16, ei avaldata, EU:T:2016:656) vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

16 21. märtsi 2016. aasta kirjaga esitasid Belgia ametiasutused komisjonile oma märkused soovitatud asjakohaste meetmete kohta. Pärast nende märkuste saamist otsustas komisjon 8. juuli 2016. aasta kirjaga algatada määruse 2015/1589 artikli 23 lõike 2 alusel ELTL artikli 108 lõikes 2 sätestatud menetluse (ELT 2016, C 302, lk 5).

17 Komisjon palus huvitatud isikutel esitada kõnealuse meetme kohta oma märkused. 24. augustil 2016 korraldati kohtumine nende Belgia sadamate esindajatega, kellele meetmed olid suunatud. Belgia Kuningriik esitas oma märkused 9. septembri 2016. aasta kirjaga föderaalse rahandusministeeriumi kohta ja 16. septembri 2016. aasta kirjaga Vallooni piirkonna ning Vallooni piirkonna sadamate kohta. Komisjon sai märkusi järgmistelt huvitatud isikutelt: Sea Invest, Antwerpeni (Belgia), Genti (Belgia) ja Zeebrugge (Belgia) sadamate valdaja, Rotterdami sadam (Madalmaad), kes tegutseb viie Madalmaade avalik-õigusliku meresadama nimel, Brüsseli sadam, Flaami sadamakomisjon (Vlaamse Havencommissie, Belgia) ning Antwerpeni ja Zeebrugge sadamad.

18 Komisjon edastas need märkused Belgia Kuningriigile, andes talle võimaluse neid kommenteerida, mida viimane 14. novembri 2016. aasta kirjas ka tegi. Belgia ametiasutused ja komisjon korraldasid 19. detsembril 2016 kohtumise, mille raames edastati komisjonile täiendavat teavet. Belgia föderaalsed ja regionaalsed ametiasutused, kellest osa on meetmest abisaajad, ning komisjon korraldasid veel ühe kohtumise 10. jaanuaril 2017.

19 Olles läbi vaadanud Belgia Kuningriigi ja huvitatud isikute esitatud märkused, võttis komisjon 27. juulil 2017 vastu otsuse (EL) 2017/2115 Belgia rakendatud abikava SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) kohta – Belgia sadamate maksustamine (ELT 2017, L 332, lk 1, edaspidi „vaidlustatud otsus").

20 Komisjon leidis vaidlustatud otsuses esiteks, et CIRi artikli 180 lõikes 2 osutatud Belgia sadamate tegevus on – vähemalt osaliselt – majandustegevus, mistõttu sadamad tuleb liigitada ettevõtjateks niivõrd, kuivõrd nad nimetatud tegevusega tegelevad (vaidlustatud otsuse põhjendused 40–67). Teiseks väitis komisjon, et kuna nende suhtes kohaldati CIRi artikli 180 lõike 2 kohaselt juriidiliste isikute tulumaksu, mitte äriühingute tulumaksu, said sadamad ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise, mille suurus vastas erinevusele äriühingute tulumaksu summa, mida sadamad oleksid pidanud maksma majandustegevuse eest, ning juriidiliste isikute tulumaksu summa, mida nende majandustegevuse eest on võimalik nõuda, vahel (vaidlustatud otsuse põhjendused 68–73). Kolmandaks leidis komisjon, et kõnealune meede kujutab endast riigi ressursside ülekandmist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 74–77). Neljandaks järeldas ta, et meede on valikuline (vaidlustatud otsuse põhjendused 78–107). Viiendaks leidis komisjon, et tugevdades sellest kasusaajate positsiooni rahvusvahelises kaubanduses, võib meede kahjustada liidusisest kaubandust ja moonutada konkurentsi (vaidlustatud otsuse põhjendused 108–115). Komisjon järeldas sellest, et Belgia sadamatele CIRi artikli 180 lõike 2 alusel ette nähtud maksuvabastuse näol on tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuivõrd tulu, mille suhtes maksuvabastust kohaldatakse, tuleneb sadamate majandustegevusest (vaidlustatud otsuse põhjendus 116). Lõpuks leidis komisjon, et kõnealust abimeedet ei saa pidada siseturuga kokkusobivaks, olgu siis ELTL artikli 93 või artikli 106 lõike 2 alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 117–120), ning ta keeldus andmast üleminekuperioodi kõnealuse otsuse rakendamiseks (vaidlustatud otsuse põhjendused 124–130).

21 Vaidlustatud otsuse artikkel 1 sätestab:

„[CIRi] artikli 180 lõikes 2 nimetatud Belgia sadamate suhtes kohaldatava tulumaksuvabastuse näol on tegemist siseturuga kokkusobimatu olemasoleva abikavaga.“

22 Vaidlustatud otsuse artikkel 2 sätestab:

„1. Belgia tühistab artiklis 1 osutatud tulumaksuvabastuse ning kohaldab äriühingute tulumaksu nende üksuste suhtes, kellele see maksuvabastus laienes.

2. Meede, millega Belgia täidab artiklis 1 osutatud kohustused, tuleb vastu võtta enne käesolevast otsusest teatamise kalendriaasta lõppu. Asjaomast meedet tuleb kohaldada hiljemalt selle vastuvõtmisele järgneva eelarveaasta algusest toimuva majandustegevusega saadavale tulule.“

Menetlus ja poolte nõuded

23 Üldkohtu kantseleisse 9. oktoobril 2017 saabunud avaldusega esitasid hagejad Havenbedrijf Antwerpen NV (Antwerpeni sadam) ja Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Brugge mererajatisi käitav ettevõte, Belgia), kes mõlemad on osutatud CIRi artikli 180 lõikes 2, käesoleva hagi.

24 Belgia Kuningriik ja Vlaams Gewest (Flaami piirkond) esitasid vastavalt 19. ja 23. jaanuaril 2018 avaldused käesolevasse menetlusse astumiseks hagejate nõuete toetuseks.

25 Üldkohtu kuuenda koja president andis 15. märtsi 2018. aasta otsusega Belgia Kuningriigile loa astuda menetlusse. Belgia Kuningriik esitas oma menetlusse astuja seisukohad 22. mail 2018 ja kohtuasja pooled esitasid nende kohta oma märkused määratud tähtaegade jooksul.

26 25. oktoobri 2018. aasta määrusega Havenbedrijf Antwerpen ja Maatschappij van de Brugse Zeehaven *vs.* komisjon (T-696/17, ei avaldata, EU:T:2018:736) jättis Üldkohtu kuuenda koja president Flaami piirkonna menetlusse astumise taotluse rahuldamata.

27 Üldkohus andis 7. novembri 2018. aasta otsusega vastavalt kodukorra artiklile 28 käesoleva kohtuasja lahendamiseks kuuendale kojale laiendatud koosseisus.

28 Ettekandja-kohtuniku ettepaneku põhjal otsustas Üldkohus (kuues koda laiendatud koosseisus) avada menetluse suulise osa ja esitas pooltele kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames teatud hulga kirjalikke küsimusi, millele pooled vastasid selleks ette nähtud tähtaja jooksul.

29 Poolte suulised seisukohad ja vastused Üldkohtu küsimustele kuulati ära 4. veebruari 2019. aasta kohtuistungil.

30 Kuna ühel kuuenda koja laiendatud koosseisu liikmel esines takistus käesoleva asja läbivaatamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president kodukorra artikli 17 lõike 2 alusel koja koosseisu täiendamiseks kotta uue kohtuniku.

31 Hagejad, keda toetab Belgia Kuningriik, paluvad Üldkohtul:

– tunnistada hagi vastuvõetavaks;

– tühistada vaidlustatud otsus;

– teise võimalusena kehtestada üleminekuperiood, mis kestab ajani, mil komisjon on lõpetanud erinevate liidu sadamate maksustamissüsteemide uurimise, ja igal juhul vähemalt terve aasta;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

32 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– nõuda kohtukulud välja hagejatelt ja jätta Belgia Kuningriigi menetlusse astumisega seotud kohtukulud tema enda kanda.

Õiguslik käsitlus

33 Hagejad põhjendavad oma hagi nelja väitega. Esiteks rikkus komisjon ELTL artikleid 107 ja 296, kvalifitseerides sadamavaldajad ettevõtjateks. Teiseks rikkus komisjon ELTL artiklit 107, pidades äriühingu tulumaksu vabastust valikuliseks meetmeks. Kolmandaks ja teise võimalusena rikkus komisjon ELTL artiklit 107, leides, et Belgia tulumaksusüsteemi olemust ja üldist ülesehitust arvestades ei olnud erand võrdlussüsteemist õigustatud. Neljandaks ja kolmanda võimalusena paluvad hagejad Üldkohtul anda neile üleminekuperiood, kuni komisjon lõpetab liidu eri sadamate suhtes kohaldatava maksustamiskorra uurimise ning igal juhul üheks aastaks.

Esimene väide, mis käsitleb ELTL artiklite 107 ja 296 rikkumist sadamavaldajate kvalifitseerimise tõttu ettevõtjateks

34 Esimene väide on osas, milles see puudutab ELTL artikli 107 rikkumist, jagatud kaheks osaks. Esimeses osas väidavad hagejad, et puudub turg, kus nad oma teenuseid pakuvad. Teises osas väidavad nad, et nende tegevus ei ole oma laadilt majandustegevus.

35 Üldkohus leiab, et esimesena on asjakohane analüüsida teist ja seejärel esimest väiteosa.

36 Kõigepealt tuleb esimene väide siiski kohe tagasi lükata osas, milles see puudutab ELTL artikli 296 rikkumist seetõttu, et vaidlustatud otsuses ei ole esitatud põhjendusi seoses sadamate kvalifitseerimisega „ettevõtjateks“ ELTL artikli 107 tähenduses.

37 Siinkohal tuleb nimelt meelde tuletada, et kohtupraktika kohaselt erineb ELTL artikli 296 rikkumist puudutav väide sellest väitest, mis puudutab vaidlustatud otsuse põhjendamata jätmist. Kui esimene, millega peetakse silmas põhjenduste puudumist või nende ebapiisavust, kuulub ELTL artikli 263 tähenduses olulise menetlusnormi rikkumise alla ja kujutab endast avalikul huvil põhinevat väidet, mille liidu kohus peab tõstatama omal algatusel, siis teine, mis puudutab teatava otsuse sisulist seaduslikkust, kuulub sama ELTL artikli 263 tähenduses aluslepingu rakendusnormi rikkumise alla ning liidu kohus võib seda hinnata vaid siis, kui hageja sellele on viidanud. Põhjendamiskohustuse küsimus on seega eraldiseisev sellest, kas põhjendus on ka sisuliselt põhjendatud (vt selle kohta 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Sytraval ja Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, punkt 67, ja 15. juuni 2005. aasta kohtuotsus Corsica Ferries France *vs.* komisjon, T-349/03, EU:T:2005:221, punkt 52).

38 Käsitletaval juhul tuleb aga – lisaks hagejate suutmatusele põhjendada hagiavalduses etteheidet ELTL artikli 296 rikkumise kohta – tõdeda, et vaidlustatud otsus on piisavalt põhjendatud, kuna komisjon on vaidlustatud otsuse mitte vähem kui 28 põhjenduses käsitlenud küsimust, mis puudutab sadamate kvalifitseerimist „ettevõtjateks“, kes tegelevad majandustegevusega (vt vaidlustatud otsuse

põhjendused 40–67). Lisaks sellele ilmneb hagejate erinevate etteheidete analüüsimisest allpool, et vaidlustatud otsus võimaldas neil kindlaks teha selle meetme põhjendused ja Üldkohtul teostada oma kontrollipädevust.

39 Seega tuleb esimene väide ELTL artikli 296 rikkumise osas tagasi lükata.

Teine väiteosa, mis käsitleb Belgia sadamate tegevuse mittemajanduslikku laadi

40 Teises väiteosas tuletavad hagejad esmalt meelde, tuginedes 2. märtsi 1999. aasta määrusele meresadamate poliitika ja haldamise kohta (Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens, *Belgish Staatsblad*, 8.4.1999), et nende peamised ülesanded seisnevad valdavalt mittemajanduslike üldhuviteenuste osutamises, nagu avalikus ja eravalduses olevate sadamate haldamine ning keskkonnakontrolli- või sadamakapteniteenuste osutamine. Nende ülesannete täitmisel teostavad sadamavaldajad avaliku võimu ainuõigusi, mida ei saa üle kanda just seetõttu, et sadama haldamine ja selle ühtsus on avalikku laadi. Lisaks on liikmesriikidel ulatuslik kaalutlusõigus otsustada selle üle, mida mõeldakse üldist huvi pakkuvate „majanduslike teenuste“ ja „mittemajanduslike teenuste“ all.

41 Teisena rõhutavad hagejad, et eristada tuleb dekreediga neile pandud olulisi ülesandeid ja kolmandate isikute pakutavaid kaubanduslikke sadamateenuseid. Nimelt ei investeeri sadamavaldajad sadama kaubandusliku tegevuse jaoks vajalikesse seadmetesse erinevalt näiteks lennujaamakäitajatest. Sadamavaldajate ainus ülesanne on muuta sadama taristu mittediskrimineerival viisil kättesaadavaks sellistele kasutajatele nagu käitlusettevõtjad või logistikaettevõtjad, kes tegelevad majandustegevusega ja võivad seejärel ehitada sellele alustaristule. Hagejad toonitavad sellega seoses, et vahet tuleb teha ühelt poolt sadama kui põhitaristu haldamisel ja käitamisel, mis on oma laadilt mittemajanduslik, ning teiselt poolt pealistaristu käitamisel. Sellist eristamist kinnitab Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. veebruari 2017. aasta määrus (EL) 2017/352, millega luuakse sadamateenuse osutamise raamistik ja sadamate finantsläbipaistvuse ühised normid (ELT 2017, L 57, lk 1), ning komisjoni varasem otsustuspraktika. Samuti nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et avaliku taristu mittediskrimineerival viisil kasutada andmine ei kujuta endast majandustegevust, seda enam, kui tegemist ei ole sama üksusega, kes kõnealuse taristu kasutada annab ja seda äriotstarbeliselt kasutab, nagu käesoleval juhul.

42 Kolmandaks osutavad hagejad majandustegevuse puudumisele sadamavaldajate maksustamise tõttu. Nende arvates ei tähenda töötasu olemasolu alati *a priori* majandustegevuse olemasolu. Ühelt poolt koguvad sadamavaldajad sadamatasusid, mille tasumine annab õiguse pääseda sadamaalale ligi, seda ületada, seal silduda või viibida, ning see tagab sadama ohutu ja tõhusa arengu. Neid sadamatasusid käsitatakse „teenustasudena“, st hüvitisena teenuse eest, mida sadamavaldaja maksumaksjale osutab. Kõnealuseid tasusid ei määrata kindlaks turumehhanismide alusel kooskõlas pakkumise ja nõudlusega, vaid ühepoolselt. Need ei tulene kaubandusläbirääkimistest ning nende puhul võetakse arvesse seadusest tulenevaid nõudeid ja halduskontrolli. Lisaks piiravad hagejate autonoomiat sadamatasude määrade kehtestamisel võrdsuse, läbipaistvuse ja proportsionaalsuse põhimõtted ning nende suhtes kohaldatav halduskontroll. Teiselt poolt saavad sadamavaldajad kontsessioonitasusid kolmandatele isikutele riigi varaomandi kasutada andmise eest, järgides mittediskrimineerivat ja läbipaistvat menetlust. Kontsessiooni alusel ei anta maad kasutada automaatselt parima pakkumise tegijale, vaid see toimub eelnevalt kindlaksmääratud kriteeriumide alusel, mis on seotud projekti lisaväärtuse ja ühiskondliku heaoluga. Järelikult ei ole need määrad turustuspoliitika vahend, nagu väidab komisjon, vaid vahend, mille eesmärk on konkretiseerida üldise huvi tagamiseks sadamavaldajate avalike teenuste osutamise ülesandeid.

43 Neljandaks väidavad hagejad, et sadamate majandustegevus on kõrvaltegevus, mistõttu sadamate tegevusi kogumis tuleb pidada mittemajanduslikuks või selliseks, millel puudub üldine huvi. Nad märgivad sellega seoses, et sadamad ei tegele sadama taristu ärilise käitamisega, vaid võimaldavad

kasutada veeteid- ja sisesadamaid ning annavad kontsessiooni alusel kasutada maad, kohaldades sadamatasusid ja kontsessioonitasusid. Seetõttu peaks nende teisese tähtsusega tegevus järgima põhitegevuse kvalifikatsiooni.

44 Seetõttu on ekslik komisjoni järeldus vaidlustatud otsuses, et sadamavaldajad on riigiabi eeskirjade kohaldamise eesmärgil ettevõtjad.

45 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

46 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 40 selle välja tõi, et kohtupraktika kohaselt hõlmab ettevõtja mõiste majandustegevusega tegelevat mis tahes üksust, olenemata selle üksuse õiguslikust seisundist ja rahastamisviisist. Majandustegevus on mis tahes tegevus, mis seisneb kaupade või teenuste pakkumises teataval turul (12. septembri 2000. aasta kohtuotsus Pavlov jt, C-180/98–C-184/98, EU:C:2000:428, punktid 74 ja 75; vt selle kohta ka 16. juuni 1987. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, 118/85, EU:C:1987:283, punkt 7, ja 23. aprilli 1991. aasta kohtuotsus Höfner ja Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, punkt 21).

47 Kohtupraktikas on pealegi mööndud, et sadama või lennujaama taristu äriotstarbel käitamine ja äriotstarbel käitamise eesmärgil ehitamine kujutavad endast majandustegevust (vt selle kohta 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs.* komisjon, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 78; 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon, C-288/11 P, EU:C:2012:821, punktid 40–43, ja 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Naviera Armas *vs.* komisjon, T-108/16, EU:T:2018:145, punkt 78).

48 Käesoleval juhul loetles komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 rea majandustegevuses kasutatavaid tegevusi, mida sadamad võiksid ellu viia. Esiteks osutavad sadamad üldist teenust oma klientidele (eeskätt reederitele, aga üldisemalt kõikidele laevade käitajatele), võimaldades üldjuhul „sadamatasuks“ nimetatava hüvitise eest laevadele juurdepääsu sadamataristule. Teiseks osutavad teatavad sadamad – samuti tasu eest – laevadele eriteenuseid, nagu lootsimine, tõstmine, stividori- või sildumisteenused. Kolmandaks annavad sadamad teatavad taristuobjektid või teatud territooriumi tasu eest ettevõtjate käsutusse, kes kasutavad neid oma isiklikeks vajadusteks või selleks, et pakkuda laevadele teatud eespool nimetatud eriteenuseid. Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 45 lisaks täpsustanud, et asjaolu, et kolmandad ettevõtjad kasutavad teatavat sadama territooriumi ja sadamataristut reederitele või laevadele pakutavate teenuste osutamiseks, ei välista võimalust, et sadamavaldaja haldustegevust, mis seisneb eeskätt kõnealuse territooriumi ja taristu rentimises nimetatud kolmandatele ettevõtjatele, tuleb samuti käsitada majandustegevusena.

49 Kohtuistungil selle kohta küsimustele vastates kinnitasid hagejad esiteks, et nad said tasu, mida nimetatakse „sadamatasuks“, mida nõutakse vähemalt osaliselt vastutasuna laevade õiguse eest kasutada sadama sadamataristut. Teiseks, kuigi hagejad väidavad, et nad ise ei teosta tõstmist, kauba peale- või mahalaadimist, kasutades muu hulgas kraanasid, ega osuta stividoriteenuseid, tunnistavad nad siiski teatavat ümberlaadimis- ja pukseerimistegevust lüüside taga. Kolmandaks ei vaidlusta nad seda, et nad annavad territooriume kolmandatele isikutele kontsessioonitasude eest kasutada.

50 Seega ei teinud komisjon mingit hindamisviga, kui ta järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 67, et sadamate tegevus oli vähemalt osaliselt majandustegevus.

51 Ükski hagejate või Belgia Kuningriigi esitatud väidetest ei võimalda kõnealust järeldust kahtluse alla seada.

52 Esiteks väidavad hagejad, et nende tegevus ei ole majandustegevus, kuna neil on avaliku võimu volitused ja nad täidavad üldist huvi pakkuvaid ülesandeid.

53 Sellega seoses tuleb märkida, nagu tõdes komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 47, et käesoleval juhul ei ole vaidlustatud, et sadamatele võib delegeerida teatavate avaliku võimu volituste teostamise, mis ei ole majanduslikku laadi, nagu mereliikluse kontroll ja ohutus või saastevastane järelevalve.

54 Samas asjaolu, et teatud osa üksuse tegevusest seisneb avaliku võimu teostamises, ei takista iseenesest tema kvalifitseerimist ettevõtjaks. Nimelt tuleb selleks, et teha kindlaks, kas kõnealune tegevus kuulub ettevõtja tegevuse alla, lähtuda selle tegevuse laadist (vt selle kohta 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs*. komisjon, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punktid 74 ja 75, ning 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, punkt 37).

55 Asjaolu, et hagejatele võib panna kohustuse osutada üldist huvi pakkuvaid teenuseid, ei ole seega piisav, et loobuda nende kvalifitseerimisest „ettevõtjateks“, kui ja osas, milles nad tegelevad ka majandustegevusega, mis seisneb turul tasu eest kaupade ja teenuste pakkumises, nagu tegevused, mille komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 tuvastanud (vt eespool punkt 48).

56 Lisaks tuleb esile tuua, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 48 on märkinud, et kuigi riiklikel ametiasutustel on laiaulatuslik suvaõigus osutada, tellida ja korraldada üldist huvi pakkuvaid teenuseid nii palju kui võimalik vastavalt kasutajate vajadustele, ei välista see võimalust, et kõnealuse tegevuse näol on tegemist majandustegevusega. Nimelt tuleneb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt (vt eespool punktid 46 ja 54) „majandustegevuse“ mõiste faktilistest asjaoludest, eeskätt asjaomaste teenuste turu olemasolust, ning see ei sõltu riiklikul tasandil tehtud otsustest. Nii võib riik ise või riigiorgan tegutseda ettevõtjana (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Sellega seoses tugineb Belgia Kuningriik asjata määrusele 2017/352, tõendamaks, et sadamad ei tegele majandustegevusega. Kuigi on tõsi, et kõnealuses määruses on sätestatud, et liikmesriigid võivad otsustada kehtestada sadamateenuse osutajatele sadamateenusega seotud avaliku teenuse osutamise kohustusi ja anda selliste kohustuste kehtestamise õiguse sadama pidajale või pädevale asutusele, et tagada teatavate avaliku teenuse eesmärkide saavutamine, puudub käesoleval juhul seos kõnealuse abimeetme – st sadamate suhtes kohaldatava äriühingute tulumaksu vabastuse – ja mis tahes avaliku teenuse osutamise vahel. Samuti ei takista vaidlustatud otsus hagejatel sõlmida Flaami piirkonnaga avaliku teenindamise delegeerimise lepinguid.

58 Järgmiseks, kuivõrd Belgia Kuningriik tugineb komisjoni teatisele (2004) 43 – ühenduse suunised meretranspordile antava riigiabi kohta (ELT 2004, C 13, lk 3), et tõendada sadamate tegevuste mittemajanduslikku laadi, tuleb märkida, et suuniste punktis 2.1 on sätestatud, et „investeeringuid taristusse ei peeta tavaliselt riigiabiks [ELTL artikli 107 lõike 1] tähenduses, kui riik pakub kõigile asjaomastele ettevõtjatele vaba juurdepääsu taristule“. [mitteametlik tõlge] Nii nagu komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1), viitab kõnealune punkt üksnes taristuinvesteeringuteks ette nähtud abile, mitte äriühingute tulumaksust vabastamises seisnevale abile, mille suurus sõltub otseselt saadud kasumist, nagu käesoleval juhul.

59 Belgia Kuningriik tugineb ka 22. mai 2003. aasta kohtuotsuse Korhonen jt (C-18/01, EU:C:2003:300) punktile 59, millest nähtub, et maa ja hoonete haldamine avalikus sektoris vastab mittemajandusliku laadiga üldise huvi tingimusele. Tuleb siiski tõdeda, nagu seda teeb komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 60, et see kohtuotsus ei käsitle äriühingu mõistet riigiabi õiguses, vaid küsimust, kas aktsiaselts, mille asutas ning mida omab ja juhib kohalik või piirkondlik omavalitsus, vastab üldise huvi tingimusele nõukogu 18. juuni 1992. aasta direktiivi 92/50/EMÜ, millega kooskõlastatakse riiklike teenuslepingute sõlmimise kord, artikli 1 punkti b teise lõigu tähenduses (EÜT 1992, L 209, lk 1; ELT eriväljaanne 06/01, lk 322).

60 Seega tuleb etteheide, et sadamate tegevus ei ole avaliku võimu volituste tõttu majandustegevus, tagasi lükata.

61 Teiseks peavad taotlejad vajalikuks eristada sadamataristu haldamist sadamate poolt ja sadama kasutajate äritegevust.

62 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et komisjon tegi vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 piisavalt selgelt kindlaks majandustegevuse, mida sadamad ellu viivad (vt eespool punkt 48). Nagu komisjon kõnealuses põhjenduses märkis, võimaldavad sadamad muu hulgas laevadele tasu eest juurdepääsu sadamataristule ja annavad tasu eest teatud territooriumi kasutada. Seetõttu on hagejate väide, et sadamad hõlbustavad üksnes teenuste osutamist kolmandatest isikutest kasutajate poolt, faktiliselt puudulik.

63 Lisaks sellele tuleb täpsustada, et komisjon ei leidnud, et sadamad oleks igal juhul ise osutanud nende taristut kasutatavatele laevadele teatud teenuseid, nagu tõstmine, stividori-, sildumis- ja ümberlaadimisteenused või lootsimine. Ta möönis, et teatavatel juhtudel võivad selliseid teenuseid osutada muud ettevõtjad. Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 45 siiski täpsustanud, et asjaolu, et kolmandad ettevõtjad kasutavad teatavat sadamataristut või sadama territooriumi reederitele või laevadele pakutavate teenuste osutamiseks, ei välista võimalust, et sadamate kui sadamavaldajate haldustegevust, mis seisneb eeskätt kõnealuse territooriumi ja taristu rentimises nimetatud kolmandatele ettevõtjatele, tuleb käsitada majandustegevusena.

64 Mis puudutab hagejate konkreetset olukorda, siis möönis komisjon ka kohtuistungil, et mõnda vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 nimetatud eriteenustest ei pruugi nemad osutada, kuid see ei ole siiski piisav, et seada kahtluse alla ülejäänud analüüs (vt eespool punktid 48 ja 49).

65 Sellega seoses tuleb nimelt meeles pidada, et abikava käsitleva otsuse puhul, nagu ka käesoleval juhul, võib komisjon piirduda kõnealuse kava omaduste üldise ja abstraktse analüüsimisega, et hinnata otsuse põhjendustes, kas kavas on selle rakendamistingimuste tõttu põhimõtteliselt ette nähtud riigiabi andmine toetuse saajatele. Seega ei ole komisjon kohustatud analüüsima kava alusel igal üksikjuhul antud abi (vt selle kohta 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt *vs.* komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63, ja 26. novembri 2015. aasta kohtuotsus Navarra de Servicios y Tecnologías *vs.* komisjon, ei avaldata, T-487/13, EU:T:2015:899, punkt 66).

66 Seega, kui komisjon analüüsib abikava üldisi omadusi, nagu käesoleva juhtumi puhul, võib ta ka üldiselt ja abstraktselt kindlaks teha, millist majandustegevust sadamad võiksid ellu viia, isegi kui iga sadam seda alati tegelikult ei tee. Juhul kui mõni sadam ei tegele ühegi majandustegevusega, mille komisjon on vaidlustatud otsuses kindlaks teinud, ei saa seda siiski kvalifitseerida ettevõtjaks, kelle suhtes kohaldatakse EL toimimise lepingu riigiabi eeskirju. See ei ole aga käesoleval juhul nii, kuna hagejad tegelevad enamiku majandustegevustega, mille komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 välja toonud (vt eespool punktid 48 ja 49).

67 Hagejad tõstavad oma argumentide toetuseks veel esile määruse 2017/352 põhjenduse 43, mis ütleb, et „[r]iiklikke vahendeid kasutavale sadama pidajale, kes tegutseb ka teenuseosutajana, tuleb kehtestada kohustus pidada eraldi arvestust sadama pidajana riiklikest vahenditest rahastatava tegevuse ning konkurentsil põhineva tegevuse kohta, et tagada võrdsed tingimused ja läbipaistvus riiklike vahendite eraldamisel ja kasutamisel ning vältida turumoonutusi“. Hagejad järeldavad sellest, et erinevalt sadamate haldustegevusest võib riigiabi kohaldada üksnes sadamateenuste osutamise suhtes. Nagu on väitnud komisjon, ei takista asjaolu, et kolmandate isikute pakutavad sadamateenused on majandustegevus, siiski ka sadamatel ise majandustegevust ellu viia. Kõnealuse põhjenduse viimases lauses on pealegi öeldud, et „[i]gal juhul tuleks tagada riigiabi normide järgimine“.

68 Kuna hagejad tuginevad ka komisjoni varasemale otsustuspraktikale, siis tuleb meeles pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa komisjoni otsustuspraktika muudes juhtumites mõjutada vaidlustatud otsuse kehtivust, mida saab hinnata ainult aluslepingu objektiivseid eeskirju silmas pidades

(16. juuli 2014. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, T-295/12, ei avaldata, EU:T:2014:675, punkt 181, ja 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Magic Mountain Kletterhallen jt *vs.* komisjon T-162/13, ei avaldata, EU:T:2016:341, punkt 59).

69 Igal juhul, nagu komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 41 märkinud, näitab tema viimase aja otsustuspraktika, et sadamataristu äriotstarbeline kasutamine ja ehitamine on majandustegevus. Eeldades, et komisjon oleks võinud oma otsustuspraktikat selles küsimus muuta, oleks selle eesmärk järgida Euroopa Kohtu praktikat, eelkõige 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsust Aéroports de Paris *vs.* komisjon (C-82/01 P, EU:C:2002:617) ning 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsust Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Hagejad leiavad siiski, et eespool punktis 69 osutatud kohtuotsuste põhjal ei saa järeldada, et sadamataristu haldamine on tingimata majandustegevus. Esiteks on 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsuses Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon (C-288/11 P, EU:C:2012:821) käsitletud olukord teistsugune, kuna nemad ei käita taristut ise, vaid annavad selle kasutada kolmandatele isikutele. Teiseks kvalifitseeris Üldkohus 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsuses Aéroports de Paris *vs.* komisjon (C-82/01 P, EU:C:2002:617) majandustegevuseks üksnes selle tegevuse, mida viidi ellu tasu eest.

71 Nagu komisjon väidab, järeldasid Üldkohus ja Euroopa Kohus siiski sõnaselgelt, et lennujaamaehitiste lennuettevõtjatele tasu eest kasutada andmine kujutab endast majandustegevust (vt selle kohta 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs.* komisjon, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 78, ja 12. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs.* komisjon, T-128/98, EU:T:2000:290, punkt 121). Lennujaamataristule lennujaamatasu eest juurdepääsu andmise ja sadamataristule sadamatasu eest juurdepääsu andmise vahel ei ole aga sisulist erinevust.

72 Lisaks ja vastupidi hagejate sellekohastele väidetele käitavad sadamad ise sadamataristut, kui nad võimaldavad laevadele juurdepääsu sadamataristule või rendivad tasu eest maad, nagu Leipzig-Halle lennujaam kohtuasjas, milles tehti 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Seega väidavad hagejad ekslikult, et komisjon ajas vaidlustatud otsuses segamini sadamate ja nende kasutajate tegevuse, aga ka taristu haldamise ja sadama pealisehitiste ärilise kasutamise.

74 Kolmandaks osutavad hagejad majandustegevuse puudumisele sadamavaldajate hinnastamispraktika tõttu.

75 Sellega seoses tuleb meeles pidada, et kohtupraktika kohaselt mõistetakse majandustegevuseks kvalifitseeritavate teenuste all tavaliselt tasulist tegevust. Tasulisuse olemuslik tunnus on see, et tasu on majanduslik vastusooritus osutatud teenuse eest (vt 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

76 Seega on tasu olemasolu vastupidi hagejate väidetule ikkagi asjakohane element, et tuvastada majandustegevuse olemasolu (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon, C-288/11 P, EU:C:2012:821, punkt 40, ja 24. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Freistaat Sachsen ja Land Sachsen-Anhalt *vs.* komisjon, T-443/08 ja T-455/08, EU:T:2011:117, punkt 93).

77 Hagejate väide, et Belgia konstitutsioonikohus kvalifitseeris sadamatasud „hüvitiseks“, mis nende sõnul välistab igasuguse kasumiga seotud komponendi arvessevõtmise, ei kõiguta komisjoni seisukohta, et need tasud kujutavad endast majanduslikku vastusooritust asjaomase teenuse osutamise eest.

78 Nagu hagejad väidavad, tuleneb kohtupraktikast tõepoolest, et asjaolu, et avalik-õigusliku üksuse poolt avaliku võimu teostamisega seotud ning selle üksuse pakutav kaup müüakse või pakutav teenus osutatakse seaduses ette nähtud tasu eest, mitte selle üksuse poolt otseselt või kaudselt kindlaksmääratud tasu eest, ei ole iseenesest piisav selleks, et pidada tegevust majandustegevuseks ja sellega tegelevat üksust ettevõtjaks (vt 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, T-347/09, ei avaldata, EU:T:2013:418, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Samas ei ole see asjaolu iseenesest piisav ka selleks, et kõnealust tegevust ei saaks kvalifitseerida majandustegevuseks.

79 Lisaks sellele tuleb märkida, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 51 seda teinud on, et käsitletavas asjas sadamate poolt kohaldatavate hindade tunnusjooned (avalikkus, diskrimineerimise välistamine jne) on samalaadsed kui üldist majandushuvi pakkuvate teenuste puhul, mis on tõesti põhimõtteliselt majandustegevus ja mille suhtes kohaldatakse riigiabi käsitlevaid õigusnorme. Sama moodi on enamiku majandustegevuste puhul ka hinnad avalikud, mittediskrimineerivad ja teenuseosutaja poolt eelnevalt ühepoolselt kindlaks määratud.

80 Lõpuks, mis puudutab väidet, et sadamad ei järgi oma hindade kindlaksmääramisel äriloogikat, vaid need on mõeldud avaliku teenuse osutamise ülesannete täitmiseks, tuleb meeles pidada, et asjaolu, et kaupade või teenuste pakkumine toimub tulu saamise eesmärgita, ei takista võimalust, et üksust, kes turul neid tehinguid teeb, tuleb pidada ettevõtjaks, kui kõnealune pakkumine konkureerib teiste ettevõtjate pakkumisega, kelle eesmärk on tulu saamine (1. juuli 2008. aasta kohtuotsus MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punkt 27, ja 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 46; vt samuti selle kohta 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, T-347/09, ei avaldata, EU:T:2013:418, punkt 48).

81 Pealegi, pelk asjaolu, et sadamad kehtestavad ühepoolselt hinnad piirkondliku sadamajuhi kontrolli all, ei tähenda seda, et ei võetaks arvesse nõudlust. Vastupidi, nagu märgib komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 56, sadamavaldajad võtavad hindade, eeskätt sadamatasude kindlaksmääramisel arvesse turutingimusi. See tähendab, et tasude suuruse näol on tegemist sadama rakendatava turustuspoliitika olulise komponendiga, millega sadam innustab reedereid ja kasutajaid kasutama sadama taristut ning pakub ettevõtjatele võimalust sadamas tegutseda oma toodete või teenuste arendamiseks. Mis puudutab eelkõige Antwerpeni ja Zeebrugge sadamaid, siis nähtub vaidlustatud otsuse 46. joonealusest märkusest, et 2. märtsi 1999. aasta meresadamate poliitikat ja haldamist käsitleva määruse artikli 25 lõike 3 kohaselt „Flaami piirkonna valitsus ja sadamavaldajad töötavad välja algatusi, mille tulemusel määratakse kindlaks […] Flaami piirkonna meresadamates ühtlustatud tariifisüsteemid, et tagada Flaami piirkonna meresadamates soodus konkurentsiolukord“.

82 Pealegi ei ole vaidlustatud asjaolu, et sadama- ja kontsessioonitasud, mida sadamad saavad, katavad vähemalt suurema osa kuludest, mis neil on tekkinud oma teenuste pakkumisel turul, nagu komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 53. Antwerpeni sadama puhul ületas kõnealune tulu isegi 2015. aasta jooksvate kulude kogusummat. Asjaolu, et selle tuluga võib rahastada ka teatavaid mittemajanduslikke tegevusi, ei muuda tõsiasja, et neid kogutakse vastutasuks majandustegevuse eest, nagu sadamataristu kasutada andmine või juurdepääs sadamataristule.

83 Järelikult tuleb etteheide, mis tugineb majandustegevuse puudumisele sadamate hinnastamispraktika tõttu, samuti tagasi lükata.

84 Neljandaks väidavad hagejad, et isegi kui sadamad tegelevad majandustegevusega, on tegemist puhtalt kõrvaltegevustega, mis jäävad seega ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast välja.

85 Sellega seoses tuleb meeles pidada, et asjaolu, et üksus osade oma tegevuste puhul teostab avalikku võimu, ei takista iseenesest tema kvalifitseerimist ettevõtjaks liidu konkurentsiõiguse tähenduses tema ülejäänud majandustegevuse osas (24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs.* komisjon, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 74, ja 1. juuli 2008. aasta kohtuotsus MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punkt 25).

86 Tõepoolest, nagu hagejad väidavad, tuleneb kohtupraktikast, et kui avalik-õiguslik üksus tegeleb majandustegevusega, mida on võimalik käsitada tema poolt avaliku võimu teostamisest eraldiseisvana, siis tegutseb see üksus majandustegevust puudutavas osas ettevõtjana, samas juhul, kui seda majandustegevust ei saa käsitada tema poolt avaliku võimu teostamisest eraldiseisvana, loetakse, et kõik kõnealuse üksuse tegevused kujutavad endast avaliku võimu teostamisega seotud tegevusi (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, punkt 38, ja 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, T-347/09, ei avaldata, EU:T:2013:418, punkt 29; vt samuti selle kohta 26. märtsi 2009. aasta kohtuotsus SELEX Sistemi Integrati *vs.* komisjon, C-113/07 P, EU:C:2009:191, punktid 71–80).

87 Ent käsitletaval juhul ei ole hagejad ega Belgia Kuningriik esitanud konkreetseid tõendeid selle kohta, et sadamate majandustegevust ei saa käsitada eraldiseisvana tema poolt avaliku võimu teostamisest, nagu mereliikluse kontroll ja ohutus või saastevastane järelevalve. Pelk asjaolu, et nende tegevuste vahel võib olla majanduslik seos, kuna sadamate majandustegevus võimaldab täielikult või osaliselt rahastada nende mittemajanduslikke tegevusi, ei ole piisav, et tõendada sellise tegevuse lahutamatut laadi kohtupraktika tähenduses.

88 Sellega seoses tuleb samuti märkida, et käesoleval juhul ei ole sadamate majandustegevus tingitud nende üldist huvi pakkuvast mittemajanduslikust tegevusest ning et majandusliku tegevuse puudumisel ei pruugi asjaomane mittemajanduslik tegevus kaotada oma tarvilikkust (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, punkt 41, ja 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, T-347/09, ei avaldata, EU:T:2013:418, punkt 41).

89 Seetõttu tuleb tõdeda, et sadamate majandustegevust on võimalik käsitada eraldiseisvana nende üldist huvi pakkuvast mittemajanduslikust tegevusest kohtupraktika tähenduses (vt eespool punkt 86).

90 Lisaks tuleb märkida, et ei hagejad ega Belgia Kuningriik ei ole tõendanud, et sadamate majandustegevus on nende üldist huvi pakkuva mittemajandusliku tegevuse kõrval teisejärguline või kõrvaline.

91 Vastupidi, nagu ilmneb eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustest 53 ja 65, moodustavad sadama- ja kontsessioonitasud sadamate käibest väga suure ülekaaluga enamiku. Lisaks sellele kinnitasid hagejad Üldkohtu kirjalikule küsimusele vastates, et enam kui 75% nende sissetulekust moodustas kolme liiki tegevus, nimelt kontsessioonid, navigatsioon ja pukseerimine. Samas, nagu selgub hagejate muude argumentide analüüsist, ei teinud komisjon hindamisviga, kui ta kvalifitseeris need tegevused vaidlustatud otsuses majandustegevuseks.

92 Järelikult tuleb etteheide, mis tugineb asjaolule, et sadamate majandustegevus on nende üldist huvi pakkuva mittemajandusliku tegevuse suhtes üksnes kõrvaltegevus, samuti tagasi lükata.

Esimene väiteosa, milles väidetakse, et puudub turg, kus sadamavaldajad oma teenuseid pakuvad

93 Esimese väite esimeses osas väidavad hagejad, et kuna puudub turg, kus oma teenuseid pakkuda, ei saa sadamavaldajaid pidada ettevõtjateks. Vastavalt 2. märtsi 1999. aasta määrusele meresadamate poliitika ja haldamise kohta loodi avaliku võimu asutuste haldusvolituste detsentraliseerimise raames seaduslik monopol, välistades igasuguse võimaliku konkurentsi ja luues kõnealuse teenuse ainuõigusliku pakkuja. Seega ei ole olemas Antwerpeni ja Brugge sadamate majandamise „turgu“, mida kinnitab Nederlandse Mededingingsautoriteiti (Madalmaade konkurentsiamet) aruanne.

94 Hagejad tuletavad sellega seoses meelde, et sadamavaldajad üksnes hõlbustavad kolmandate isikute, nimelt ümberlaadimisettevõtjate või tööstusettevõtjate teenuste osutamist turul, kus kõnealused kolmandad isikud tegutsevad, eelkõige andes maad kontsessiooni alusel kasutada, teostamata siiski ise nimetatud majandustegevust.

95 Lisaks peaks sadamate haldamist eristama lennujaamade haldamisest, mille puhul riigisisesed õigusaktid kinnitavad turukeskkonda ja seega ka konkurentsi, milles lennujaama haldustegevust ellu viiakse.

96 Repliigis heidavad hagejad komisjonile samuti ette esiteks seda, et ta järeldas ekslikult turu olemasolu asjaolust, et nad pakkusid oma teenuseid tasu eest, ja teiseks seda, et ta ei kontrollinud vastavalt komisjoni teatise riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses punktile 14, kas teised ettevõtjad soovivad ja suudavad kõnealuseid teenuseid asjaomasel turul osutada.

97 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

98 Sellega seoses tuleb märkida, et seadusliku monopoli staatuses üksus võib pakkuda turul kaupu ja teenuseid ning olla seega „ettevõtja“ ELTL artikli 107 tähenduses. Nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 48 on märkinud, on majandustegevuse mõiste objektiivne mõiste, mis tuleneb faktilistest asjaoludest, eeskätt asjaomaste teenuste turu olemasolust, ega sõltu riiklikul tasandil tehtud otsustest.

99 Nagu eespool märgitud, teostavad hagejad käesoleval juhul ise enamikku tegevustest, mille komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 44 majandustegevuseks kvalifitseeris (vt eespool punkt 49). Ent isegi kui eeldada, nagu hagejad väidavad, et neil on seaduslik monopol ja et Belgias puuduvad eraõiguslikud sadamaoperaatorid, kes nendega selles tegevussektoris konkureeriksid, tuleb märkida, nagu komisjon kohtuistungil kinnitas ja ilma et hagejad sellele vastu vaidleks, et liidu tasandil esineb konkurents erinevate meresadamate vahel, eelkõige Hamburgi–Rotterdami–Antwerpeni liinil, et meelitada ligi nii laevu kui ka teisi teenuseosutajaid. Seega leiavad hagejad ekslikult, et nende tegevuste jaoks ei ole turgu üksnes seetõttu, et neil on Belgias nende tegevuste elluviimiseks loomulik ja seaduslik monopol.

100 Hagejad viitavad ka Madalmaade konkurentsiasutuse aruandele, millest nähtub, et sadamahaldajate vahel puudub konkurents. Tuleb siiski märkida, et kõnealune aruanne, mis käsitleb konkreetselt Rotterdami sadama konkurentsiolukorda Madalmaades turgu valitseva seisundi kuritarvitamise uurimise kontekstis, näib olevat väheoluline selleks, et tuvastada üldiselt sadamate majandustegevuse puudumist. Lisaks piirdutakse aruandes tõdemusega, et sadamavaldajate vahel esineb Madalmaades sadamatariifide kindlaksmääramisel nõrk konkurents, asumata samas seisukohale, et sadamataristu kasutada andmine ja tööstusterritooriumide jaotamine ei ole majandustegevused.

101 Kohtupraktikas on hoopis mööndud, et sadama või lennujaama taristu äriotstarbel käitamine ja äriotstarbel käitamise eesmärgil ehitamine kujutavad endast majandustegevust (vt selle kohta 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris *vs.* komisjon, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 78; 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Flughafen ja Flughafen Leipzig-Halle *vs.* komisjon, C-288/11 P, EU:C:2012:821, punktid 40–43, ja 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Naviera Armas *vs.* komisjon, T-108/16, EU:T:2018:145, punkt 119).

102 Sellega seoses väidavad hagejad ekslikult, et sadamate haldamist peaks käsitlema lennujaamadest eraldiseisvana. Nimelt, nagu komisjon väidab, ei tähenda asjaolu, et teatavate lennujaamade käitamine toimub kontsessiooni alusel, et lennujaama või sadama käitamine riigi osalusega või avaliku võimukandja volitustega äriühingu poolt ei kujuta endast majandustegevust.

103 Lisaks sellele järeldas Üldkohus 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsuse Naviera Armas *vs.* komisjon (T-108/16, EU:T:2018:145) – milles küll analüüsiti peamiselt seda, kas sadamat kasutav ettevõtja, kellel oli ainuõigus seal oma majandustegevust ellu viia, sai seetõttu riigiabi – punktis 119 sõnaselgelt, et tegevus, millega sadamahaldaja sadama taristut haldab ja annab selle sadamatasu eest ühe mereveoettevõtja kasutusse, kujutab endast küll „majandustegevust“.

104 Lõpuks tuginevad hagejad komisjoni teatise riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses punktile 14, väites, et komisjon oleks pidanud kontrollima, kas teised ettevõtjad soovisid ja suutsid kõnealuseid teenuseid asjaomasel turul osutada. Nimetatud punkt näeb ette järgmist:

„Avaliku sektori asutuse otsus mitte lubada kolmandatel isikutel teatavat teenust pakkuda (näiteks seetõttu, et ta soovib pakkuda teenust asutusesiseselt) ei välista majandustegevuse olemasolu. Vaatamata turu sulgemisele võib majandustegevus eksisteerida, kui muud turuosalised sooviksid ja suudaksid pakkuda teenust asjaomasel turul. Asjaolu, et konkreetset teenust pakutakse ametiasutusesiseselt, ei välista üldjuhul tegevuse majanduslikku olemust.“

105 Komisjon selgitas vasturepliigis ja kohtuistungil, et hagejad ei saanud tema teatise riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses punktile 14 tulemuslikult tugineda, kuna käesoleval juhul osutavad nad ise otse teatavaid teenuseid, mis ei ole kõnealuse punkti kohaselt piisav selleks, et järeldada, et tegemist ei ole majandustegevusega. Ei saa välistada, et teised eraettevõtjad võiksid suuta ja soovida tegeleda hagejate majandustegevusega, kui see tegevus on tegelikult konkurentsile avatud ja selles puudub seaduslik monopol.

106 Järelikult tuleb esimese väite esimene osa samuti tagasi lükata.

107 Kõiki neid kaalutlusi silmas pidades tuleb tõdeda, et komisjon ei teinud hindamisviga, kui ta leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 67, et Belgia sadamate tegevus oli vähemalt osaliselt majandustegevus.

108 Seetõttu tuleb esimene väide tagasi lükata.

Teine ja kolmas väide, mis tuginevad sisuliselt valikulisuse kriteeriumi rikkumisele

109 Hagejad väidavad oma teises ja kolmandas väites sisuliselt, et rikutud on ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud valikulisuse kriteeriumi.

110 Enne hagejate ja Belgia Kuningriigi nende kahe väite raames esitatud erinevate etteheidete kontrollimist on asjakohane meelde tuletada komisjoni seisukohta vaidlustatud otsuses, milles ta järeldas, et kõnealune meede on valikuline, ja asjakohast kohtupraktikat.

Kokkuvõte komisjoni analüüsist meetme valikulisuse kohta vaidlustatud otsuses

111 Vaidlustatud otsuse punktis 5.1.4, milles käsitletakse meetme valikulisust, märkis komisjon esmalt, et asjaolu, et Belgia sadamad ei maksa äriühingute tulumaksu, ei ole vaidlustatud. Äriühingute tulumaksu mittemaksmise alus võib Belgia ametiasutuste väitel olla kas CIRi artikli 180 punkt 2 või CIRi artiklid 1 ja 2 (vaidlustatud otsuse põhjendus 81).

112 Seejärel analüüsis komisjon kahes etapis olukorda vastavalt, kui Belgia sadamate äriühingute tulumaksust vabastamise õiguslik alus on CIRi artiklid 1 ja 2 (edaspidi „teine hüpotees“), või kui Belgia sadamate äriühingute tulumaksust vabastamise õiguslik alus on CIRi artikli 180 punkt 2 (edaspidi „esimene hüpotees“).

113 Esiteks analüüsis komisjon teise hüpoteesi raames Belgia ametiasutuste väidet, mille kohaselt CIRi artikli 180 punkt 2 üksnes väljendab CIRi artiklites 1 ja 2 sätestatud üldisi eeskirju ning seega ei ole tegemist erandiga võrdlussüsteemist (vaidlustatud otsuse põhjendused 82–91). Komisjon märkis selle kohta, et selline tõlgendus tugineb eeskätt eeldusele, et sadamate tegevus võimaldab kindlalt välistada selle, et neid võib käsitada (residentidest juriidiliste isikute) tulumaksustamise seisukohalt äriühingutena, kuigi nad on ettevõtjad ELTL artikli 107 tähenduses. Ent komisjon leidis hoopis, et sadamate näol on tulumaksu kohaldamise seisukohalt tegemist äriühingutega nende tegevuse põhiomaduste ja selle tõttu, et nad tegelevad majandustegevusega, mis võimaldab neid kvalifitseerida ettevõtjateks ELTL artikli 107 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 84 ja 85). Komisjon märkis lisaks, et eeldus, millel põhineb Belgia ametiasutuste väide, on vastuolus CIRi ametlike kommentaaride, muude riigisiseste õigusaktide ja Belgia valitsuse ametlike seisukohavõttudega (vaidlustatud otsuse põhjendus 86).

114 Seega märkis komisjon, et ta ei jaga seisukohta, mille kohaselt, isegi kui CIRi artikli 180 punkt 2 kuulutada kehtetuks, ei tähenda see, et sadamate suhtes kohaldataks äriühingute tulumaksu CIRi artiklite 1 ja 2 alusel. Samadel põhjustel ei olnud komisjon nõus, et sadamate maksustamise puhul tuleb võrdlussüsteemiks võtta juriidiliste isikute tulumaksu eeskirjad. Neid asjaolusid arvestades leidis komisjon, et Belgia õigussüsteemi üldiste eeskirjade nõuetekohase kohaldamise korral tuleks sadamad maksustada äriühingute tulumaksuga nende majandustegevusest saadavate tulude tõttu (vaidlustatud otsuse põhjendused 87–89).

115 Komisjon täpsustas lisaks, et isegi kui kõnealused riigisisesed eeskirjad või nende tõlgendamine ametiasutuste poolt võiks viia äriühingute tulumaksu mittemaksmiseni Belgia sadamate poolt, tekitaksid need eeskirjad diskrimineeriva olukorra ettevõtjate vahel, kes tegelevad majandustegevusega ELTL artikli 107 tähenduses. Samaväärselt allpool analüüsitud CIRi artikli 180 punkti 2 sätetega annaksid ka need eeskirjad või kogu Belgia tulumaksusüsteem tervikuna teatud „ettevõtjatele“, st sadamatele eelise, kuna need ettevõtjad oleksid, võttes arvesse nende „majandustegevusest“ saadavaid tulusid, võrreldavas olukorras teiste ettevõtjatega (residentidest juriidiliste isikutega), kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, seoses residentidest juriidiliste isikute suhtes kohaldatava tulumaksu eesmärgiga, st kasumi maksustamisega. Komisjon leidis lisaks, et sadamad ei järgi „toimimispõhimõtteid, mis eristavad neid selgelt teistest ettevõtjatest“, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu. Asjaolu, et sadamatel ei ole tulu teenimise eesmärki, ei ole komisjoni hinnangul piisav, eeldamaks, et nad on erinevas olukorras võrreldes teiste ettevõtjatega, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu. Sellise eelduse korral oleks tema sõnul kogu Belgias kohaldatav süsteem valikuline (vaidlustatud otsuse põhjendus 90).

116 Seega, isegi kui Belgia sadamate äriühingute tulumaksust vabastamise õiguslik alus oleks CIRi artiklid 1 ja 2, on see maksuvabastus seoses sadamate majandustegevusega komisjoni hinnangul ikkagi *prima facie* valikuline (vaidlustatud otsuse põhjendus 91).

117 Teiseks analüüsis komisjon tema poolt eelistatuna esimest hüpoteesi, et Belgia sadamate äriühingute tulumaksust vabastamise õiguslik alus on CIRi artikli 180 punkt 2 kui erand võrdlussüsteemist, mille moodustavad CIRi artiklid 1 ja 2 (vaidlustatud otsuse põhjendused 92–107).

118 Sellega seoses leidis komisjon esiteks, et käsitletava juhtumi võrdlussüsteemi moodustavad üldised maksustamiseeskirjad, mis tulenevad CIRi artiklitest 1 ja 2, samas kui CIRi artikli 180 punkt 2 on erand kõnealustest üldistest maksustamiseeskirjadest. CIRi artikkel 1 kehtestab nimelt Belgia residentidest juriidiliste isikute jaoks dualistliku tulumaksusüsteemi: „äriühingute“ suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu ja „juriidiliste isikute suhtes, kes ei ole äriühingud“, kohaldatakse juriidiliste isikute tulumaksu. CIRi artikkel 2 hõlmab kriteeriume, mis võimaldavad määrata kindlaks „äriühingud“ ning seega juriidilised isikud, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, ning elimineerimise teel need juriidilised isikud, kelle suhtes kohaldatakse juriidiliste isikute tulumaksu. CIRi artiklis 179 on lisaks kinnitatud, et äriühingute tulumaksuga maksustatavad maksukohustuslased on residentidest äriühingud. Kuid komisjoni hinnangul vabastab CIRi artikli 180 punkt 2 sadamad

äriühingute tulumaksust tingimusteta, kohaldamata artiklites 1 ja 2 määratletud äriühingute tulumaksu, ja juriidiliste isikute tulumaksu vahelist jaotamist käsitlevad üldised kriteeriumid, st võtmata arvesse seda, kas kõnealused sadamad on „äriühingud“ (või mitte) (vaidlustatud otsuse põhjendused 93 ja 94).

119 Teiseks leidis komisjon, et kõnealune erand võrdlussüsteemist eristab ettevõtjaid, kes on maksustamise võrdlussüsteemi eesmärke arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Nimelt, sõltumata sellest, milline on kasutatav võrdlussüsteem (äriühingute tulumaks või residentidest juriidiliste isikute tulude üldine maksustamissüsteem), on tulumaksu eesmärk ikkagi maksustada tulu, see on eesmärk, mida silmas pidades on kõik ettevõtjad oma majandustegevusega seoses samaväärses faktilises ja õiguslikus olukorras. Asjaolul, et sadamatel ei ole tulu teenimisega seotud eesmärke või et nad pööravad vähem tähelepanu investeeringute tagasiteenimisele lühiajalises perspektiivis, ei ole selle hinnanguga seoses mingit tähtsust. Asjaolu, et Belgia sadamaid käitavad ja kontrollivad avalik-õiguslikud üksused või et nad tegelevad mittemajandusliku tegevusega nagu avaliku võimu teostamisega seotud ülesanded, ei tähenda, et nad oleksid erinevas õiguslikus ja faktilises olukorras osas, mis puudutab äriühingute tulumaksu kohaldamist tulu suhtes, mis tekkis nende majandustegevuses (vaidlustatud otsuse põhjendused 97 ja 98).

120 Komisjon järeldas sellest, et meede on sadamate majandustegevuse seisukohast *prima facie* valikuline (vaidlustatud otsuse põhjendus 99).

121 Kolmandaks uuris komisjon, olenemata kasutatavast hüpoteesist, meetme võimalikku õigustatust maksusüsteemi olemuse või üldise ülesehitusega. Kõigepealt tuletas ta meelde, et meetme kooskõla riigisisese õigusega ei saa iseenesest olla süsteemi ülesehitusest tulenev põhjendus, kui ei ole võimalik näidata, et see põhjendus tuleneb võrdluseks võetud maksusüsteemi olemuslikest tunnustest. Lisaks täheldas ta, et riigisisese õiguse alusel diskrimineerimise puudumine ei määra ära valikulisuse puudumist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 101 ja 102).

122 Ühtlasi on komisjon seisukohal, et kuna määrav kriteerium teatud üksuse suhtes kas äriühingute tulumaksu või juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamisel on tema „tegevuse“ või „tehingute kasumlik iseloom“ (vt CIRi artikkel 2), ei ole sellised väidetavad asjaolud, et sadamad on äriühingute tulumaksust vabastatud, sest nad ei jaota teenitud kasumit, vaid reinvesteerivad selle, et nende tegevuse eesmärk läheb kaugemale nende isiklikest huvidest, et neil puudub põhikirjaline kasumi teenimise eesmärk, et nad moodustavad osa riigiorganitest ning et nad tagavad üldhuviteenustega seotud ülesannete täitmise, piisavad selleks, et põhjendada maksusüsteemi aluspõhimõtetest tingitud soodsamat maksualast kohtlemist võrreldes teiste residentidest äriühingutega. Lisaks ei võimalda ka väidetav asjaolu, et sadamate vahendid ei kata alati nende kulusid, või asjaolu, et ettevõtja põhikirjalise eesmärgiga mitteseotud teatud kulud ei ole CIRi artikli 49 kohaselt äriühingute tulumaksust mahaarvatavad, samuti põhjendada sadamate äriühingute tulumaksust vabastamist. Järgmiseks asjaolu, et sadamate vabastamine äriühingute tulumaksust tuleneb õiguse üldpõhimõttest või isegi Belgia põhiseadusest, eeldusel et see nii on, ei saa samuti iseenesest tingimata põhjendada väidet, et kõnealune maksuvabastus tuleneb maksusüsteemi olemusest või üldisest ülesehitusest, kuna põhiseaduse autorid või riigisisese õiguse loojad võivad olla võtnud arvesse asjaolusid, mis ei ole seotud maksusüsteemi või selle suunispõhimõtete nõuetekohase toimimisega (vaidlustatud otsuse põhjendused 103–106).

123 Lõpuks märgib komisjon, et Belgia ametiasutuste ja huvitatud isikute märkused seoses riigisiseses kohtupraktikas määratletud kriteeriumidega, mille alusel hinnatakse, kas juriidiline isik on „äriühing“ CIRi artiklite 1 ja 2 tähenduses (eeskätt tööstuslike ja äriliste meetodite puudumine), ei võimalda põhjendada meetme kohaldamist maksusüsteemi sisemise loogika abil, kuna need märkused on tegelikult suunatud sellele, et tõendada, et sadamad ei ole „äriühingud“, mis tähendab, et sellisel juhul oleks äriühingute tulumaksu vabastus valikuline nende kriteeriumide endi valiku tõttu, mille alusel määratakse kindlaks võrdlussüsteemi piirid, mitte võrdlussüsteemist tehtava erandi tõttu, mida oleks võimalik põhjendada (vaidlustatud otsuse põhjendus 107).

Asjakohase kohtupraktika ülevaade

124 ELTL artikli 107 lõikes 1 on sätestatud: „Kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikide vahelist kaubandust.“

125 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad riigisisese meetme kvalifitseerimisel „riigiabiks“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses olema täidetud kõik järgnevad tingimused. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressursside abil. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53; 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* FIH Holding ja FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, punkt 43, ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506, punkt 79).

126 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, siis nähtub välja kujunenud kohtupraktikast sama hästi, et selle tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

127 Kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon lisaks tõendama, et kuigi meede annab küll üldise ulatusega eelise, teeb ta seda ainult teatud ettevõtjate või tegevusvaldkondade huvides (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

128 Meetme valikulisuse analüüsi eesmärk eeskätt maksuvaldkonnas on tuvastada, kas see eelistab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses või on see hoopis üldine fiskaalpoliitika meede, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide riigi territooriumil asuvate ettevõtjate suhtes (vt selle kohta 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35; 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73, ja 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 18).

129 Seda arvestades peab komisjon riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks tegema, milline on liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamiskord, ja seejärel tõendama, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest korrast kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise korraga taotletava eesmärgi seisukohast on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras (vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

130 Meetmed, mis eristavad kõnealuse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

131 Seega tuleb valikulisusega seotud tingimuse kontrollimisel põhimõtteliselt esmalt kindlaks teha kõnealuse meetme võrdlusraamistik, mis omab maksumeetmete puhul eriti suurt tähtsust, sest eelise olemasolu ise on võimalik tuvastada üksnes võrdluses „tavalise“ maksustamisega (vt 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika).

132 Maksusüsteemi „valikuliseks“ kvalifitseerimine ei eelda, et maksusüsteem oleks üles ehitatud nii, et ettevõtjatel, kes võivad saada valikulise soodustuse, on üldiselt samasugused maksukohustused kui teistel ettevõtjatel, kuid neile kohaldatakse erandeid, mistõttu valikuline soodustus kujutab endast erinevust tavapärase maksukoorma ja esimesena nimetatud ettevõtjate maksukoorma vahel (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 91, ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, EU:C:2018:506, punkt 87).

133 Nimelt eeldab valikulisuse kriteeriumi niisugusena mõistmine, et selleks, et maksusüsteemi saaks pidada „valikuliseks“, peab see olema üles ehitatud teatava normitehnika järgi, mille tulemus oleks see, et riigisisestele maksueeskirjadele ei ole võimalik teha riigiabi kontrolli üksnes seetõttu, et need põhinevad teistsugusel seadusandlikul meetodil, kuigi nende õiguslik või tegelik toime on sama. See oleks vastuolus väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt ELTL artikli 107 lõikes 1 ei eristata riigi sekkumismeetmeid nende põhjuste ja eesmärkide alusel, vaid määratletakse need nende mõju alusel ja seega sõltumata kasutatud meetoditest (vt 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506, punkt 88 ja seal viidatud kohtupraktika).

134 Ent sellestsamast kohtupraktikast tuleneb veel, et kuigi maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole määrav kasutatud seadusandlik meetod, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldisest maksustamiskorrast, on asjaolu, et tegemist on seda seadusandlikku meetodit kasutava erandiga, sel eesmärgil täiesti asjakohane, kui sellest tuleneb, et eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda koheldakse *a priori* erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamiskorra kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on selle korraga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77; 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506, punkt 90, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 33).

135 Hagejate ja Belgia Kuningriigi erinevaid etteheiteid tuleb analüüsida neist kaalutlustest lähtudes.

136 Selles osas peab Üldkohus asjakohaseks uurida vaidlusaluse meetme – st sadamate vabastamist äriühingu tulumaksust CIRi artikli 180 punkti 2 alusel – valikulisust kahes etapis, nagu komisjongi vaidlustatud otsuses, vastavalt sellele, kas CIRi artikli 180 punkt 2 on erand CIRi artiklites 1 ja 2 sätestatud võrdlusraamistikust (vt eespool punktid 117–120) või on see osa tervest võrdlusraamistikust (vt eespool punktid 113–116).

Meetme valikulisus juhul, kui CIRi artikli 180 punkt 2 kujutab endast erandit võrdlusraamistikust

– Etteheide, et võrdlusraamistik on tuvastatud vääralt

137 Oma teises väites väidavad hagejad, keda toetab Belgia Kuningriik, et komisjon järeldas vääralt, et kõnealune meede on valikuline, leides esiteks, et äriühingute tulumaks on võrdlussüsteem selliste üksuste jaoks nagu hagejad, ja teiseks, et sadamate maksustamine juriidiliste isikute tulumaksuga on erand võrdlussüsteemist, mille tulemusel koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes on asjaomase maksusüsteemi eesmärki silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.

138 Seega on hagejate arvates Belgia sadamate vabastamine äriühingute tulumaksust CIRi artikli 180 punkti 2 alusel üksnes CIRi artiklite 1 ja 2 üldiste eeskirjade rakendamine. Hagejad väidavad ka seda, et CIRi ametlikes kommentaarides, millele komisjon vaidlustatud otsuses tugines, on üksnes märgitud, et juriidilisi isikuid, kes on CIRi artikli 180 punkti 2 alusel äriühingute tulumaksust tingimusteta vabastatud, võib põhimõtteliselt pidada maksukohustuslasteks, kes peavad maksma juriidiliste isikute tulumaksu. Seetõttu ei saa selle kommentaari põhjal järeldada, et CIRi artikli 180 punkti 2 kehtetuks tunnistamine tähendaks automaatselt seda, et just sadamate suhtes kohaldataks juriidiliste isikute tulumaksu. Juriidiliste isikute tulumaksu maksmise kohustust ei saa iseenesest pidada erandiks võrdlusraamistikust.

139 Belgia Kuningriigi väitel iseloomustab juriidiliste isikute tulumaksuga maksustatavaid üksusi ühelt poolt asjaolu, et nende tegevuse eesmärk ei ole tulu teenimine, ning teiselt poolt asjaolu, et nende taotlev eesmärk ületab nende endi või aktsionäride huve. Mis puudutab sadamavaldajaid, siis isegi juhul, kui nad tegelevad vähesel määral majandustegevusega, on nende vabastamine äriühingute tulumaksu tasumisest põhjendatud seetõttu, et nende tegevusel puudub tulu teenimise eesmärk ja et nad teostavad oma ülesandeid üldistes huvides. Sidudes automaatselt majandustegevuse ja äriühingute tulumaksu, ei võta komisjon arvesse äriühingu mõistet Belgia õiguses, mida iseloomustab tulu teenimise eesmärk, st teenida aktsionäridele otsest või kaudset varalist kasu.

140 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

141 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et vastupidi hagejate väitele ei järeldanud komisjon vaidlustatud otsuses, et võrdlussüsteem koosneb üksnes äriühingute tulumaksust, millest muud maksustamissüsteemid teevad erandeid. Vaidlustatud otsuse põhjendustest 83 ja 93 nähtub nimelt, et komisjon järeldas, et käsitleval juhul koosneb võrdlussüsteem CIRi artiklitest 1 ja 2 tulenevatest üldistest maksustamiseeskirjadest, mille kohaselt „äriühingute“ suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, samas kui muude residentidest juriidiliste isikute suhtes, kes ei ole „äriühingud“, kohaldatakse juriidiliste isikute tulumaksu. Komisjon analüüsis siiski, kas nimetatud üldiste eeskirjade kohaselt kuuluvad sadamad põhimõtteliselt CIRi artikli 2 punktis 5 sätestatud „äriühingu“ mõiste alla, mistõttu CIRi artikli 180 punkti 2 tuleks tõlgendada erandina võrdlussüsteemist nende kasuks, või kas nimetatud üldiste eeskirjade kohaselt kuuluvad nad oma laadilt juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamisalasse, mistõttu CIRi artikli 180 punktil 2 oleks vaid puhtalt deklaratiivne toime.

142 Hagejate argument, et komisjon määras võrdlussüsteemiks ekslikult äriühingute tulumaksu, põhineb seega vaidlustatud otsuse vääral mõistmisel ja tuleb seetõttu tagasi lükata.

143 Järgmisena tuleb märkida, et hagejate ja Belgia Kuningriigi soovitatud lähenemisviis, mille kohaselt ei kujuta CIRi artikli 180 punkt 2 endast erandit võrdlusraamistikust, vastab teisele hüpoteesile, mida komisjon käsitles vaidlustatud otsuse põhjendustes 82–97, et teha kindlaks kõnealuse meetme valikulisus (vt eespool punktid 113–116).

144 Selle lähenemisviisi tagasilükkamiseks tugines komisjon peamiselt asjaolule, et sadamad on tulumaksu seisukohast põhimõtteliselt „äriühingud“, kuna suurem osa nende tegevusest on majandustegevus. Seega leidis komisjon, et CIRi artikli 180 punkti 2 puudumisel oleks sadamate suhtes tavaliselt kohaldatav äriühingute tulumaks, ning lükkas tagasi mõttekäigu, et CIRi artiklite 1 ja 2 „tavapärasel“ kohaldamisel peaksid sadamad maksma juriidiliste isikute tulumaksu, mitte äriühingute tulumaksu.

145 Tuleb märkida, et selline põhjendus ei sisalda mingit hindamisviga.

146 Nimelt määratleb CIRi artikkel 1 äriühingute tulumaksu „residendist äriühingute kogutulult võetava maksuna“, samas kui juriidiliste isikute tulumaks on seal määratletud kui „Belgia juriidiliste isikute, kes ei ole äriühingud, tulult võetav maks“, andmata muid täpsustusi.

147 CIRi artikli 2 punkt 5, mis – nagu komisjon vaidlustatud otsuses möönab – kuulub samuti võrdlusraamistikku, määratleb muu hulgas, mida tähendavad mõisted „äriühing“ ja „residendist äriühing“. Nii on CIRi artikli 2 punkti 5 alapunktis a „äriühing“ määratletud kui „mis tahes nõuetekohaselt asutatud ühing, ühendus, asutus või üksus, mis on juriidiline isik ja mis viib ellu tulu teenivat tegevust või tehinguid“. „Residendist äriühing“ on määratletud CIRi artikli 2 punkti 5 alapunktis b kui „mis tahes ühing, mille registrijärgne asukoht, peamine tegevuskoht või juhatuse või nõukogu asukoht on Belgias ja mis ei ole äriühingu tulumaksu kohaldamisalast välja arvatud“.

148 Menetlust korraldava meetme raames ja kohtuistungil selle kohta küsimustele vastates möönsid pooled, et määrav kriteerium selleks, et teha kindlaks, kas residendist juriidilise isiku suhtes tuleb kohaldada äriühingute tulumaksu või juriidiliste isikute tulumaksu, põhineb sellel, kas asjaomane üksus viib ellu „tulu teenivat tegevust või tehinguid“ või mitte CIRi artikli 2 punkti 5 alapunkti a tähenduses.

149 Seepärast on vaja kontrollida, kas sadamad viivad ellu „tulu teenivat tegevust või tehinguid“ CIRi artikli 2 punkti 5 alapunkti a tähenduses ja kas need sadamad kuuluvad põhimõtteliselt kõnealuses artiklis sätestatud mõiste „äriühing“ alla.

150 Seoses sellega, nagu hagejad menetlust korraldava meetme raames selgitasid, peetakse „tulu teeniva tegevuse või tehingute“ all Belgia maksuameti kommentaari 179/10 kohaselt silmas „mis tahes tööstus-, kaubandus või põllumajandusettevõtja käitamist“, millest saadav kasum kujutab endast tulu, mille suhtes kohaldatakse füüsiliste isikute tulumaksu, kui seda tegevust teostab füüsiline isik või äriühing, mis ei ole juriidiline isik. Mis puudutab väljendit „viib ellu tulu teenivat tegevust või tehinguid“, siis see hõlmab samal ajal „tulunduslikke töid“, millel on tulu teenimise eesmärk, ja tulu teenivaid töid, millel siiski ei ole tulunduslikku eesmärki ja mis on oma laadilt püsiv kutsetegevus, mis hõlmab kas piisava sagedusega korduvaid tegevusi, et neid võiks pidada tööstuslikke, kaubanduslikke või põllumajanduslikke tehinguid sisaldavaks „tööks“, või siis tööstus või kaubandusmeetodite rakendamist. Lisaks rakendab juriidiline isik CIRi kommentaari 182/10 kohaselt tööstuslikke ja kaubanduslikke meetodeid, kui ta töötab majanduslikust eesmärgist, korraldusest või strateegiast lähtudes ning kasutab juhtimismeetodeid, mis põhinevad peamiselt kulude, tulude ja kasumlikkuse mõistetel.

151 Seega, isegi kui – nagu väidavad hagejad ja Belgia Kuningriik – mõisted „majandustegevus“ ja „tulu teenivad tehingud“ täielikult ei kattu, viivad sadamad käsitletaval juhul nende eespool nimetatud tegevusi arvestades (vt eespool punkt 49) siiski ellu tulu teenivaid tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 alapunkti a tähenduses.

152 Belgia Kuningriigi väitel iseloomustab aga „äriühingut“ erinevalt teistest residendist juriidilistest isikutest peamiselt tulu teenimise eesmärk. Sellega seoses viitab ta Belgia äriühingute seadustiku artiklile 1, mis sätestab, et „äriühing moodustatakse lepinguga, mille kohaselt kaks või enam isikut jagavad midagi ühist, et viia ellu ühte või mitut konkreetset tegevust, mille eesmärk on teenida äriühinguga liitunud isikutele otsest või kaudset kasumit“.

153 Siiski tuleb märkida sarnaselt komisjoniga, et CIRi artiklitest 1 ja 2 – mis moodustavad käesoleva juhtumi puhul asjakohase võrdlusraamistiku – ei nähtu, et tulu teenimise eesmärk on selles osas määrav eristamiskriteerium, sest CIRi artikli 2 punkt 5 ei viita tulu teenimise eesmärgile, vaid asjaolule, et viiakse ellu „tulu teenivaid tegevusi või tehinguid“.

154 Menetlust korraldava meetme raames selle kohta küsimustele vastates möönsid hagejad ja Belgia Kuningriik, et „tulu teenivate“ tegevuste ja tehingute elluviimise mõiste, mis on sätestatud CIRi artikli 2 punkti 5 alapunktis a, ei kattu tingimata „tulu teenimise eesmärgi“ mõistega. Seda tõlgendust kinnitab pealegi Belgia maksuameti kommentaar 179/11 kõnealuse sätte tõlgendamiseks, mille kohaselt väljend „tulu teenivate tehingute elluviimine“ hõlmab ka tulu teenivaid, kuid tulu teenimise

eesmärgita tehinguid, mis on samaväärsed püsiva kutsetegevusega, kuna need hõlmavad kas piisava sagedusega korduvaid tegevusi, et neid võiks pidada tööstuslikke, kaubanduslikke või põllumajanduslikke tehinguid sisaldavaks tööks, või siis tööstus- või kaubandusmeetodite rakendamist.

155 Peale selle ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 103, et teised ettevõtjad reinvesteerivad samuti oma kasumi, seavad eesmärke või avaldavad majandusele mõju, mis ületab nende endi huve, olemata sel alusel äriühingute tulumaksust vabastatud. Vaidlustatud otsuse 83. joonealuses märkuses on seega viidatud asjaolule, et teatud omavalitsusühenduste ettevõtete suhtes, kes täidavad samuti üldhuviteenustega seotud ülesandeid ja kes on asutatud üldise huvi eesmärgil, on hiljuti hakatud kohaldama Belgias äriühingute tulumaksu, ning seda asjaolu on hagejad ja Belgia Kuningriik menetlust korraldava meetmete raames vastuseid andes tunnistanud. Seega tuleb tõdeda, et üldist huvi pakkuvate ülesannete täitmine, põhikirjas ette nähtud eesmärk kasumit mitte teenida või äriühingu liikmete avalik-õiguslik staatus ei ole otsustavad kriteeriumid, millel kõnealune maksustamiskord põhineb.

156 Vastupidi Belgia Kuningriigi väitele ei nähtu ka CIRi artiklite 1 ja 2 loogikast, et CIRi artikli 180 punktil 2 ei ole õiguslikku tähendust ja et see on üksnes deklaratiivne. Vastupidi, nagu väidab komisjon, tuleneb nende sätete loogikast, et residendist äriühingud, kes viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid, peavad põhimõtteliselt tasuma äriühingute tulumaksu. Seega kehtestab CIRi artikli 180 punkt 2 tingimusteta vabastuse äriühingute tulumaksust asjaomastele sadamatele määral, mil nad teostavad tulu teenivaid tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 alapunkti a tähenduses. Seega ei ole CIRi artikli 180 punkt 2 võrdlusraamistiku lahutamatu osa või ei kuulu võrdlusraamistiku loogikasse, nagu hagejad ja Belgia Kuningriik püüavad seda väita, vaid see kujutab endast hoopis erandit sellest raamistikust.

157 Seda järeldust kinnitavad mitu tõendit, mille komisjon on vaidlustatud otsuses ja ka Üldkohtu menetluses veenvalt esitanud, näiteks Belgia maksuameti CIRi ametlikud kommentaarid ja Belgia ametiasutuste ametlikud seisukohad, mis esitati *in tempore non suspecto*, mille kohaselt kuuluvad sadamad põhimõtteliselt CIRi artikli 2 punktis 5 sätestatud „äriühingu“ mõiste alla.

158 Esiteks ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 86, et Belgia maksuameti ametlike kommentaaride kohaselt on Belgia sadamad riigi osalusega ettevõtjad, kelle suhtes tuleks CIRi artikli 180 punktis 2 sätestatud tingimusteta maksuvabastuse puudumisel kohaldada CIRi artiklite 1 ja 2 alusel äriühingute tulumaksu. Vaidlustatud otsuse 71. joonealuses märkuses viidatud kommentaar 179/2 täpsustab näiteks, et „kuigi neid võiks põhimõtteliselt käsitada maksukohustuslastena, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, on CIRi artiklite 180–182 sätete alusel äriühingute tulumaksust vabastatud: 1) juriidilised isikud, kes on „tingimusteta“ äriühingute tulumaksu kohaldamisalast välja jäetud.“

159 Teiseks nähtub samuti vaidlustatud otsuse põhjendusest 86, et ka Belgia valitsus ise on Belgia konstitutsioonikohtus väitnud, et sadamad, nagu ka teised CIRi artiklis 180 ja artikli 220 punktis 2 nimetatud äriühingud ja juriidilised isikud on tegelikult juriidilised isikud, kes viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid CIRi artikli 2 tähenduses. Lisaks kinnitas riigi peaministri asetäitja ning rahanduse ja väliskaubanduse minister esindajatekojas samuti, et sadamad on riigi või kohaliku omavalitsusüksuse osalusega ettevõtjad, kelle suhtes tuleks CIRi artiklis 180 sätestatud tingimusteta maksuvabastuse puudumisel kohaldada CIRi artiklite 1, 2 ja 179 alusel äriühingute tulumaksu.

160 Kolmandaks nähtub Belgia parlamendi 29. mai 2018. aasta seadusest, millega määratakse kindlaks tingimused sadamaettevõtjate maksustamiseks äriühingute tulumaksuga (Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires, *Moniteur Belge*, 11.6.2018, lk 48409), et selleks, et järgida vaidlustatud otsust ja kaotada sadamate suhtes kohaldatav ja komisjoni poolt riigiabiks kvalifitseeritud tingimusteta maksuvabastus äriühingute tulumaksust, on selle seaduse artiklis 2 ette nähtud, et „[CIRi] artikli 180 esimese lõigu punkt 2 tunnistatakse kehtetuks“. Seega tuleb tõdeda, nagu komisjongi kohtuistungil väitis, et Belgia seadusandja hinnangul on CIRi artikli 180

punktis 2 sätestatud erandi pelk tühistamine piisav selleks, et kohaldada sadamate suhtes äriühingute tulumaksu, mis tähendab, et kõnealuse erandi puudumisel kohaldatakse sadamate suhtes loomulikult või automaatselt äriühingu tulumaksu.

161 Neljandaks on CIRi artiklite 180–182 sõnastusest ja loogikast selge, et artikkel 180 näeb ette tingimusteta erandi äriühingu tulumaksust, kuna erinevalt artiklitest 181 ja 182 ei kaasne sellega seal nimetatud üksuste vabastamist äriühingute tulumaksust mitte ühelgi muul tingimusel. Ühelt poolt on CIRi artiklis 181 sätestatud, et „[ä]riühingute tulumaksu ei ole kohustatud maksma mittetulundusühingud ja muud juriidilised isikud, mille tegevuse eesmärk ei ole teenida tulu“ ning mis viivad ellu teatavaid selles sättes loetletud üldist huvi pakkuvaid tegevusi, nagu perekondade toetamine või õppetöö. Teiselt poolt on CIRi artiklis 182 ette nähtud, et „[mi]ttetulundusühingute ja muude mittetulunduslike juriidiliste isikute puhul ei käsitata tulu teeniva tegevusena: 1) üksikuid või erandlikke tehinguid; 2) tehinguid, mille raames paigutatakse kogutud vahendid põhikirjajärgse tegevuse elluviimisse; 3) tehinguid, mis kujutavad endast tegevust, mis hõlmab üksnes tööstuslikke, kaubanduslikke või põllumajanduslikke kõrvaltehinguid või millega ei rakendata tööstuslikke või kaubanduslikke meetodeid“. CIRi artiklis 180 seevastu on lihtsalt ette nähtud, et „äriühingute tulumaksu ei ole kohustatud maksma“ selles sättes loetletud üksused ilma igasuguse muu tingimuseta, mis puudutab tulu teenimise eesmärgi puudumist või nende üksuste poolt ellu viidavate tulu teenivate tegevuste kõrvaltegevuslikku laadi.

162 See loogika kajastub ka CIRi artiklis 220, milles on sätestatud, et „[j]uriidiliste isikute tulumaksu on kohustatud maksma: 1) riik, ühendatud alad, piirkonnad, provintsid, linnastud, kommuunide ühendused, kommuunid, riiklikud hoolekandekeskused, […] ning riiklikud kultuuriasutused, päästepiirkonnad, politseitsoonid, poldrid ja tammid; 2) juriidilised isikud, mille suhtes ei kohaldata vastavalt artiklile 180 äriühingute tulumaksu; 3) juriidiliste isikute suhtes, mille registrijärgne asukoht, peamine tegevuskoht või juhatuse või nõukogu asukoht on Belgias ja mis ei vii ellu tulu teenivat tegevust või tehinguid või mille suhtes ei kohaldata äriühingu tulumaksu vastavalt artiklile 181 ja 182.“ Nimelt, kui jätta võtmata CIRi artikli 220 punktilt 2 kogu selle soovitav toime ja järeldamata, et see säte on sarnaselt CIRi artiklile 180 puhtalt deklaratiivse väärtusega, tuleneb sellest sättest samuti, et CIRi artikli 180 punktis 2 ette nähtud maksuvabastuse puudumisel peaksid sadamad põhimõtteliselt tasuma äriühingute tulumaksu, kui nad ei suuda tõendada, et nad ei vii ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid, või et nende puhul on täidetud muud CIRi artiklites 181 ja 182 sätestatud tingimused.

163 Järelikult tuleb kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes tõdeda, et komisjon leidis vaidlustatud otsuses õigesti, et valikulisuse kontrolli eesmärgil oli võrdlusraamistik käsitletava juhtumi puhul CIRi artiklid 1 ja 2, millest CIRi artikli 180 punkt 2 teeb erandi, kuna see säte vabastab sadamad äriühingute tulumaksust tingimusteta isegi siis, kui nad viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 alapunkti a tähenduses.

164 Seega tuleb esimene etteheide põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

– Etteheide, milles väidetakse, et sadamad ja üksused, mille suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, ei ole võrreldavad

165 Hagejad väidavad, et vastupidi sellele, mida komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 90, ei ole sadamavaldajad samas olukorras kui teised üksused, mille suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu. Nende suhtes kohaldataks teistsugust õiguslikku ja faktilist korda kui teiste üksuste puhul ning nende puhul on tegemist avaliku võimu laiendamisega, mille raames nad peavad täitma avalik-õiguslikke ülesandeid. Lisaks ei saa sadamavaldajad nende sõnul vabalt kasutada vahendeid, mis on neile antud, et oma tegevusi optimeerida, mida aga saavad põhimõtteliselt teha muud üksused, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, näiteks mittetulundusühingud, kui nad teostavad tulu teenivaid tehinguid.

166 Hagejate sõnul iseloomustab juriidiliste isikute tulumaksu tasuma kohustatud juriidilisi isikuid ühelt poolt asjaolu, et nad ei vii ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid, või teiselt poolt asjaolu, et nad taotlevad laiemat eesmärki, mis ületab nende enda või aktsionäride huve. Vastupidi komisjoni väidetule ei ole sadamate õiguslik vorm nende hinnangul määrav ning tulu teenimise eesmärgi puudumine on seega oluline element eristamaks äriühingute tulumaksu ja juriidiliste isikute tulumaksu. Nimelt võib sotsiaalse eesmärgiga ettevõtjate suhtes, kelle eesmärk ei ole kasumi jaotamine, kohaldada juriidiliste isikute tulumaksu.

167 Lisaks väidavad hagejad, et nad ei rakenda oma tegevuses tööstuslikke ja kaubanduslikke meetodeid CIRi artikli 182 punkti 3 tähenduses. Sellega seoses tuleks arvesse võtta asjaolu, et esiteks ei ole suurem osa sadamate tuludest tingitud pakkumise ja nõudluse põhimõtetest, teiseks on nende tasud hüvitise laadi ja katavad põhimõtteliselt ainult teatavate teenuste kulu, taotlemata kasumi suurendamist, kolmandaks ei vali nad sadamat, mida nad peavad haldama ja nad ei saa ka piirduda oma teenuste osutamisel kõige tulusamate kasutajatega, neljandaks ei kasutata nende investeeringuid tingimata nende tõhususe või iseenda tulemuslikkuse suurendamiseks, viiendaks on nende investeeringud suunatud pikaajalistele makromajanduslikele väljavaadetele, mitte ainult lühiajalistele või keskpika perioodi mikromajanduslikele väljavaadetele, ning kuuendaks on nad ainupädevad kasutama sadama haldusvolitusi, mis ei ole üleantavad. Tulu teenimise eesmärgi puudumine koostoimes tööstuslike või kaubanduslike meetodite mitterakendamisega õigustabki hagejate hinnangul seega seda, et sadamate suhtes kohaldatakse pigem juriidiliste isikute kui äriühingute tulumaksu.

168 Belgia Kuningriik väidab samuti, tuginedes 8. septembri 2011. aasta kohtuotsusele Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), et sadamad ei ole äriühingute tulumaksu süsteemi olemuslikke eesmärke silmas pidades faktilises ja õiguslikus olukorras, mis on võrreldav äriühingutega, kelle eesmärk on teenida tulu ja kelle suhtes kohaldatakse kõnealust maksu. Ta märgib sellega seoses, et 2. märtsi 1999. aasta määruses meresadamate poliitika ja haldamise kohta ei kuskil viidatud, et sadamad peavad taotlema kasumit.

169 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

170 Siinkohal olgu märgitud, et kohtupraktika kohaselt tuleb riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel komisjonil esmalt kindlaks teha, milline on liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamiskord, ja seejärel tõendada, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest korrast kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise korraga taotletava eesmärgi seisukohast on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49; 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

171 Seega on vaja kindlaks määrata, kas selline maksuvabastus, nagu see on sätestatud CIRi artikli 180 punktis 2, võib soodustada teatavaid ettevõtjaid võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on ühise korra eesmärki silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.

172 Selle kohta leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 97 ja 98, et sõltumata sellest, milline on kasutatav võrdlussüsteem (äriühingute tulumaks või residentidest juriidiliste isikute tulude üldine maksustamissüsteem), on tulumaksu eesmärk ikkagi maksustada tulusid, see on eesmärk, mida silmas pidades on kõik ettevõtjad oma majandustegevusega seoses samaväärses faktilises ja õiguslikus olukorras.

173 Belgia Kuningriigi väitel ei ole aga sadamad olukorras, mis oleks võrreldav äriühingute tulumaksuga maksustatavate äriühingute olukorraga, sest isegi kui nad viivad ellu tulu teenivaid tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 tähenduses, on neil teatavad omased tunnusjooned, nagu nende tegevuses tulu teenimise eesmärgi puudumine, nende toimimisviis, õiguslik vorm või koguni konkurentsi puudumine erasektoriga, mis eristab neid neist äriühingutest.

174 Sellega seoses tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida leiab komisjon, ei saa väita, et sadamatel peavad tingimata olema samad tunnused nagu ühistutel, mida käsitleti 8. septembri 2011. aasta kohtuotsuses Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), näiteks üksikisiku ülimuslikkuse põhimõte või reegel „üks inimene, üks hääl“, et eristada neid äriühingutest, kelle suhtes kohaldatakse käsitletaval juhul äriühingute tulumaksu.

175 Nimelt peab komisjon kohtupraktika kohaselt tõendama asjaomase meetme *a priori* valikulist laadi (vt selle kohta 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62), mis tähendab käsitletaval juhul selle kontrollimist, kas vaatamata teatavatele neile omastele tunnustele on sadamad võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras äriühingutega, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, pidades silmas võrdlusraamistiku eesmärke.

176 Tuleb siiski täpsustada, et sel eesmärgil peavad sadamate ja äriühingute tulumaksuga maksustamise alla kuuluvate äriühingute olukordade võrreldavuse hindamiseks kasutatavad kriteeriumid põhinema asjakohastel ja ühtsetel tunnustel, mis on seotud võrdlusraamistiku eesmärkidega (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 52–56).

177 Käesoleval juhul ei ole ükski hagejate ja Belgia Kuningriigi osutatud sadamate tunnustest – isegi kui need on tõendatud – asjakohane ja ühtne, võttes arvesse tulumaksu eesmärki, milleks on residendist juriidiliste isikute tulu maksustamine, ja eelkõige tulu teenivaid tegevusi või tehinguid ellu viivate „äriühingute“ nendest tegevustest saadud tulu maksustamine.

178 Nimelt esiteks, mis puudutab asjaolu, et sadamad ei järgi tulu teenimise eesmärki ja reinvesteerivad kogu oma tulu sadamataristusse, et täita oma üldist huvi pakkuvaid ülesandeid, tuleb sarnaselt komisjoniga esile tuua, et üldise huvi eesmärgid, millele tuginetakse, on seotud sadamate majandustegevusega, mitte aga nende üldist huvi pakkuva mittemajandusliku tegevusega (vt eespool punkt 53). Need eesmärgid seisnevad peamiselt hagejate ja Flaami piirkonna majandusliku arengu ja tööhõive edendamises. Tuleb siiski tõdeda, nagu komisjongi vaidlustatud otsuse põhjenduses 103, et ka teised ettevõtjad reinvesteerivad oma kasumi, järgivad eesmärke või avaldavad majandusele mõju, mis ületab nende isiklikke huve, kuid nende suhtes ei kohaldata vabastust äriühingute tulumaksust – asjaolu, millele hagejad ega Belgia Kuningriik vastu ei vaidle.

179 Seega, isegi eeldusel, et sadamate oluline tunnus on tulu teenimise eesmärgi puudumine ja et sellel tunnusel põhinev eristamise kriteerium koostoimes muude teguritega nagu need, millele on osutatud CIRi artiklis 182, võib olla asjakohane selleks, et teha kindlaks, kas residendist juriidilise isiku suhtes tuleb kohaldada äriühingute tulumaksu või juriidiliste isikute tulumaksu, tuleb tõdeda, et hindamaks sadamate ja äriühingute, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, olukordade võrreldavust, ei ole see kriteerium üksi kõnealuses süsteemis viidatud tulude maksustamise eesmärgi suhtes asjakohane ja ühtne.

180 Sellega seoses ei saa hagejad ega Belgia Kuningriik edukalt tugineda Brüsseli apellatsioonikohtu 21. juuni 2006. aasta otsusele Oxfam Magasins du monde, millele viidati kohtuistungil ja Belgia Kuningriigi kirjalikes seisukohtades. Brüsseli apellatsioonikohus järeldas selles kohtuasjas nimelt, et ASBL Oxfami suhtes tuli kohaldada juriidiliste isikute tulumaksu, kuna tema õiglaste kaupade müük messidel või turgudel ei kujutanud endast tulu teenivat tegevust, sest selle raames ei rakendatud tööstuslikke või kaubanduslikke meetodeid CIRi artikli 182 punkti 3 tähenduses.

181 CIRi artikli 182 punktis 3 on sätestatud, et „mittetulundusühingute ja muude juriidiliste isikute puhul, kelle tegevuse eesmärk ei ole tulu teenimine, ei käsitata tulu teeniva tegevusena […] 3) tehinguid, mis kujutavad endast tegevust, mis hõlmab üksnes tööstuslikke, kaubanduslikke või põllumajanduslikke kõrvaltehinguid või millega ei rakendata tööstuslikke või kaubanduslikke meetodeid.“ Seepärast nähakse kõnealuse artikliga ette kaks eraldi eeldust, mille puhul eeldatakse, et tulu teenimise eesmärgita tegutsevate juriidiliste isikute tegevus ei kujuta endast tulu teenivaid tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 tähenduses, st ühelt poolt tööstus-, kaubandus- või põllumajandustegevusega seotud

tehingud kõrvaltegevusena ja teiselt poolt tööstuslike või kaubanduslike meetodite mitterakendamine. Nagu komisjon õigesti välja tõi, käsitleti kohtuasjas, milles Brüsseli apellatsioonikohus tegi 21. juunil 2006 otsuse Oxfam Magasins du monde, üksnes teist eeldust, st seda, mis puudutab tööstuslike ja kaubanduslike meetodite rakendamist ühistu poolt.

182 Sellega seoses tuleb meenutada, et CIRi kommentaari 182/10 kohaselt rakendab juriidiline isik tööstuslikke ja kaubanduslikke meetodeid, kui ta töötab majandusliku eesmärgi, organisatsiooni või strateegiaga ning kasutab juhtimismeetodeid, mis põhinevad peamiselt kulude, tulude ja kasumlikkuse mõistetel.

183 Nagu komisjon hagejate kohta kohtuistungil märkis, ei saa siiski väita, et nad ei rakenda tööstuslikke või kaubanduslikke meetodeid CIRi artikli 182 punkti 3 tähenduses nagu Oxfam eespool punktis 180 viidatud kohtuasja tähenduses. Nimelt, nagu komisjon kohtuistungil välja tõi, koostavad sadamad äriplaani, neil on struktureeritud ettevõtluspoliitika ja neil on ka personaliteenistus. Isegi eeldusel, nagu hagejad seda väidavad, et tasud, mida nad saavad, on ette nähtud üksnes teatavate teenuste kulude katmiseks, ilma et oleks ette nähtud kasumimarginaali, nähtub 2. märtsi 1999. aasta määruse meresadamate poliitika ja haldamise kohta, millele komisjon viitab vaidlustatud otsuse põhjenduses 46, sätete enda sõnastusest, et nende tegevus hõlmab tööstuslike või kaubanduslike meetodite rakendamist. Lõpuks ei ilmne ka, et nende tegevus sisaldab üksnes kõrvalisi tööstuslikke või kaubanduslikke tehinguid kõnealuse sätte tähenduses, mistõttu need ei ole hõlmatud ka CIRi artikli 182 punktis 3 osutatud esimese hüpoteesiga.

184 Igal juhul ja isegi eeldusel, et sadamad ei tegutse tulu teenimise eesmärgil, ei põhine neile käsitletaval juhul antud maksuvabastus CIRi artikli 182 punktil 3, vaid CIRi artikli 180 punktil 2, ilma et toimiku ühestki dokumendist nähtuks, et Belgia seadusandja hindas CIRi artikli 182 punktis 3 nimetatud tingimusi konkreetselt sadamate suhtes. Vastupidi, eespool esitatud punktidest 156–163 järeldub, et kõnealuse erandi puudumisel tuleks nende suhtes tavapäraselt kohaldada äriühingute tulumaksu vastavalt CIRi artiklites 1 ja 2 sätestatud kriteeriumidele.

185 Teiseks, mis puudutab eristamiskriteeriumi, mille alus on sadamate õiguslik vorm või seisund, siis tuleb esiteks märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 86 viidatud Belgia maksuameti kommentaari 179/16 kohaselt peab enamiku Belgia sadamate suhtes nende õigusliku vormi tõttu (SA, SPRL või iseseisev kohalik omavalitsusüksus) kohaldama samuti põhimõtteliselt äriühingute tulumaksu, võttes arvesse, et üldreeglina tegelevad nad kas mis tahes tööstusliku või kaubandusliku tegevusega, tulusa tegevusega või mõlemaga korraga, ning et kogu saadud tulu ja kasum loetakse selle tegevuse tulemiks. Teisest küljest nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 103 – ilma, et pooled oleks sellele vastu vaielnud –, et ka üksused, mis ei kuulu riigiorganite koosseisu (näiteks mittetulundusühingud), võivad kuuluda juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamisalasse, tingimusel et nad vastavad tulumaksuseadustikus sätestatud kriteeriumidele, mistõttu ka kuulumine avaliku sektori üksuste hulka ei ole asjakohane tegur seoses riigisiseste eeskirjadega. Lisaks võivad need ühingud vaatamata põhikirjalise tulu teenimise eesmärgi puudumisele kuuluda äriühingute tulumaksu kohaldamisalasse üldeeskirjade alusel, kui nad viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid.

186 Peale selle tuleb sellega seoses märkida, nagu komisjon seda vaidlustatud otsuse põhjenduses 98 on teinud, et vastavalt kohtupraktikale käsitatakse ettevõtja õigusliku vormi ja sektori alusel, kus kõnealune ettevõtja tegutseb, antud maksuvabastust, mis tuleneb seadusandja seatud eesmärgist toetada üksusi, keda peetakse sotsiaalselt vajalikuna, üldjuhul valikulisena (vt selle kohta 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punktid 136–138).

187 Kolmandaks ei saa nõustuda Belgia Kuningriigi argumendiga, mis esitati esimest korda vastuseks menetlust korraldavale meetmele ja mille kohaselt oleks Belgia seadusandja võinud, arvestades riigi erinevates piirkondades sadamate korraldust käsitlevaid eeskirju, seaduslikult järeldada, et nimetatud eeskirjade alusel ei vii need sadamad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid, mis konkureerivad erasektoriga, mistõttu on õigustatud kohaldada nende kõigi suhtes juriidiliste isikute tulumaksu.

188 Nimelt nähtub kõigist tõenditest, mille komisjon on haldusmenetluse käigus ja Üldkohtus esitanud, et CIRi artikli 180 punkti 2 puudumisel tuleks sadamate suhtes põhimõtteliselt kohaldada äriühingute tulumaksu (vt eespool punktid 156–163). Seega, kuna nad viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 tähenduses, on nad võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras äriühingutega, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, osas, mis puudutab nimetatud tegevustest saadud tulu, ja CIRi artikli 180 punktis 2 nende suhtes kehtestatud maksuvabastus kujutab endast erinevat kohtlemist, mida on sisuliselt võimalik pidada diskrimineerivaks (vt eespool punktis 126 viidatud kohtupraktika).

189 Sellega seoses tugineb Belgia Kuningriik aga Belgia konstitutsioonikohtu 1. detsembri 2016. aasta otsusele nr 151/2016, milles tunnistati õiguspäraseks seadusandja valik jätkata CIRi artikli 180 punktis 2 osutatud sadamate suhtes juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamist. Selles otsuses, mida ta lahendas kaebuse alusel, mille olid esitanud hiljuti äriühingute tulumaksu kohaldamisalasse määratud omavalitsusüksuste ühendettevõtted, leidis konstitutsioonikohus järgmist:

„Erinevalt omavalitsuste ühendettevõtetest ja muudest koostööstruktuuridest ja projektiühendustest, mis võivad hõlmata ulatuslikke tegevusvaldkondi, mis võivad konkureerida eraettevõtjatega, viivad [CIRi] artikli 180 punktides 2–13 nimetatud konkreetsed riigi või kohaliku omavalitsuse osalusega ettevõtjad ellu tegevust, mis ei konkureeri eraettevõtjatega või mis pakub konkreetset üldist huvi. Seadusandja võis asuda seisukohale, et seetõttu tuleb nende suhtes kohaldada maksustamise erikorda. Erinev kohtlemine ei ole ilma mõistliku põhjenduseta.“

190 Kuid nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 102 märkis, ei puuduta Belgia konstitutsioonikohtu 1. detsembri 2016. aasta otsus nr 151/2016 sadamate vabastamist äriühingute tulumaksust riigiabi käsitlevate õigusnormide suhtes, vaid äriühingute tulumaksu kohaldamist omavalitsuste ühendettevõtete, koostööstruktuuride ja projektiühenduste suhtes, pidades silmas võrdsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõtteid. Siiski ei määra riigisisese õiguse alusel diskrimineerimise puudumine tingimata ära valikulisuse puudumist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

191 Igal juhul ja eeldusel, et Belgia Kuningriigi viimasena esitatud väitega (vt eespool punkt 187) võib nõustuda, tähendab see, et Belgia maksusüsteem on kavandatud nii, et seadusandja võib omal äranägemisel otsustada, et teatavad üksused ei kuulu äriühingute tulumaksu kohaldamisalasse, kuigi põhimõtteliselt on tegemist „äriühingutega“, kes viivad ellu tulu teenivaid tegevusi või tehinguid CIRi artikli 2 punkti 5 tähenduses. Kohtupraktikast tuleneb aga, et juhul, kui pädevatel ametiasutustel on ulatuslik kaalutlusõigus, otsustamaks, kellele soodustus anda, ja kindlaks määrata meetme rakendamise tingimused kriteeriumide alusel, mis on maksusüsteemile võõrad, näiteks tööhõive säilitamine või konkurentsi puudumine erasektoriga, tuleb kaalutlusõiguse kasutamist pidada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ soodustavaks võrreldes teistega, kes on taotletava eesmärgi suhtes võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

192 Seega tuleb järeldada, et komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjendustes 97–99 õigesti, et kõnealune meede on *prima facie* valikuline, kuna see kujutab endast erandit võrdlusraamistikust, mille moodustavad CIRi artiklid 1 ja 2, ning kuna selles eristatakse sadamaid ja äriühinguid, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, kuigi võrdlusraamistiku eesmärki silmas pidades on nad võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.

Meetme valikulisus juhul, kui CIRi artikli 180 punkt 2 ei kujuta endast vormiliselt erandit võrdlusraamistikust

193 Teise võimalusena on asjakohane analüüsida teist hüpoteesi, millest komisjon on vaidlustatud otsuses lähtunud, et tõendada kõnealuse meetme valikulisust. Selle hüpoteesi kohaselt moodustavad sadamate äriühingute tulumaksust vabastamise õigusliku aluse CIRi artiklid 1 ja 2, mis tähendab, et CIRi artikli 180 punkt 2 ei ole vormiliselt erand võrdlusraamistikust (vt eespool punktid 115 ja 116).

194 Isegi eeldusel, nagu väidavad hagejad ja Belgia Kuningriik, et CIRi artikli 180 punkt 2 ei kujuta endast erandit võrdlusraamistikust selles mõttes, et sellistele üksustele nagu hagejad oleks asjakohane võrdlusraamistik juriidiliste isikute tulumaks, tuleb märkida, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 90 seda tegi, et Belgia tulumaksusüsteem on iseenesest valikuline, kuna see toob kaasa „teatud ettevõtjate“, st sadamate eelistamise, samas kui nad on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras teiste äriühingutega, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, osas, mis puudutab nende majandustegevusest saadud tulu maksustamist (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 101–107, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 76–79).

195 Tuleb nimelt meenutada, et kohtupraktika kohaselt ei ole meetme valikulisuse tõendamiseks tingimata vaja, et meede teeks erandi üldisest maksustamiskorrast, isegi kui tegemist on põhimõtteliselt asjakohase kriteeriumiga (vt eespool punktides 132–134 viidatud kohtupraktika).

196 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa asjaolu, et meedet võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad meetme kohaldamise tingimustele, iseenesest muuta seda meedet valikuliseks (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24).

197 Seega, kui ei ole võimalik tuvastada meedet, mis on oma laadilt üldisest maksustamiskorrast erandit tegev, peavadki kriteeriumid, mis on maksustamiskorras maksustamise aluseks, selleks et neid saaks pidada valikulisi soodustusi andvateks teguriteks, olema niisugused, mis iseloomustavad soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelistatud kategooriana, mis seega võimaldab liigitada selle maksustamiskorra selliseks, mis soodustab „teatud“ ettevõtjaid või „teatud“ kaupade tootmist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

198 Ent käsitletavas asjas, nagu komisjon kohtuistungil täheldas, isegi eeldusel, et CIRi artikli 180 punkt 2 ei tee erandit võrdlusraamistikust, mille moodustavad CIRi artiklid 1 ja 2, on selles sättes nimeliselt välja toodud teatud üksused, teiste hulgas sadamad, ja need äriühingute tulumaksust tingimusteta vabastatud, olgugi et nad on „majandustegevusest“ saadud tulu osas võrreldavas olukorras teiste ettevõtjatega (residendist juriidilised isikud), kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu. Seega peetakse kõnealuseid sadamaid nende sätete kohaselt eelistatud kategooriaks neile omaste tunnuste ja tegevusvaldkonna tõttu, kus nad tegutsevad.

199 Seega võis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 90 ja 91 õiguspäraselt järeldada, et isegi kui sadamate suhtes äriühingute tulumaksu kohaldamata jätmise õiguslik alus on artiklid 1 ja 2, on selline maksustamata jätmine *a priori* valikuline meede osas, mis puudutab sadamate majandustegevust.

200 Veel on vaja kontrollida, kas eespool punktis 130 viidatud kohtupraktika kohaselt võib kõnealune meede, hoolimata sellest, et see on *prima facie* valikuline, ja olenemata sellest, millisest hüpoteesist seoses võrdlusraamistikuga lähtuda, siiski olla õigustatud maksusüsteemi laadi või loogika tõttu, mille raames see meede võetud on, nagu väidavad hagejad ja Belgia Kuningriik.

Vastuväide, milles leitakse, et meedet õigustab maksusüsteemi laad või loogika

201 Kolmanda väite raames väidavad hagejad teise võimalusena, et kui eeldada, et sadamavaldajate maksustamine juriidiliste isikute tulumaksuga on erand võrdlussüsteemist, võib see olla õigustatud Belgia tulumaksusüsteemi laadi või loogika tõttu.

202 Hagejad märgivad, et Belgia maksusüsteemi ühtsus nõuab, et ametiasutuste suhtes ei kohaldata äriühingute tulumaksu, mis kujutab endast kasumi maksustamist. CIRi artiklis 180 nimetatud juriidilised isikud, sealhulgas Belgia sadamad, ei kuulu äriühingute tulumaksu kohaldamisalasse, sest nende tegevusel ei ole tulu teenimise eesmärki ja nad kujutavad endast avaliku võimu tegevuse laiendust. Lisaks sellele ei tegutse nad kasumi maksimeerimise vaimus, vaid peavad mis tahes ülejäägi avalikku taristusse reinvesteerima. Seetõttu on igati loogiline, et sadamavaldajad kuuluvad juriidiliste isikute tulumaksu, mitte aga äriühingute tulumaksu kohaldamisalasse.

203 Lõpuks on hagejate arvates sadamavaldajate suhtes äriühingute tulumaksu kohaldamisel karistav ja diskrimineeriv mõju, kuna see suurendab ebaproportsionaalselt sadamavaldajate maksukoormust. Nimelt saavad sadamad äriühingute tulumaksuga maksustamise tõttu maha arvata üksnes kulud, mis kuuluvad sotsiaalse tegevuse juurde ja mis on ette nähtud maksustatava tulu omandamiseks või säilitamiseks. Seega ei oleks sadamate kulud, mida nad kannavad üldistes huvides, CIRi artikli 49 alusel mahaarvatavad ja need kantaks raamatupidamisse kui „kõlbmatud kulud“. Lisaks esineks oht, et selliste kulude pealt tuleb maksta maksu kui „ebaharilike või tasuta soodustuste“ pealt CIRi artikli 26 tähenduses. Seega põhjustaks sadamavaldajate suhtes äriühingute tulumaksu kohaldamine diskrimineerimist, sest erinevas olukorras olevaid üksusi koheldaks samamoodi.

204 Belgia Kuningriik märgib samuti, et isegi kui eeldada, et CIRi artikli 180 punkt 2 kehtestab Belgia sadamavaldajatele erandi – see on asjaolu, millele ta tuliselt vastu vaidleb –, võib seda põhjendada Belgia tulumaksusüsteemi laadi ja üldise ülesehitusega. Belgia tulumaksusüsteemi loogika põhineb tema sõnul nimelt sellel, et eristatakse ettevõtjaid, kelle eesmärk on teenida tulu, ja üksusi, kes tegutsevad üldistes avalikes huvides. Äriühingute tulumaksu mittekohaldamine sadamavaldajate suhtes, kes on avalik-õiguslikud asutused ja kes täidavad üldist huvi pakkuvaid ülesandeid, mis varem olid kohalike ametiasutuste pädevuses, on selle põhimõtte pelk rakendamine.

205 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

206 Siinkohal tuleb märkida, et argumendid, mille Belgia Kuningriik esitas käesoleva etteheite raames, langevad suures osas kokku nendega, mida analüüsiti seoses etteheitega, milles väidetakse, et sadamad ja ettevõtjad, kelle suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, ei ole võrreldavad (vt eespool punktid 173–190).

207 Tuleb aga meelde tuletada, et kohtupraktika kohaselt võib üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla põhjendatud üldise maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega juhul, kui asjaomane liikmesriik on võimeline tõendama, et see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest. Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksustamiskorraga taotletavate väliste eesmärkide ja nende saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81, 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 69, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 48).

208 Kuigi Euroopa Kohus on oma praktikas möönnud, et üldise maksusüsteemi omased eesmärgid, nagu need, millega soovitakse vältida topeltmaksustamist või ennetada kuritarvitusi, võivad õigustada *a priori* valikulist maksustamiskorda (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt, C-308/01, EU:C:2004:252, punktid 74–76; 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64–76, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punktid 50–53), on ta järjepidevalt keeldunud tõdemast, et maksusüsteemi

välised eesmärgid, näiteks soov säilitada rahvusvahelist konkurentsivõimet või kaitsta teatud sektoris tööhõivet või veelgi eelistada sotsiaalselt vajalikke asutusi, võiks õigustada *a priori* valikulist meedet ja seetõttu välistada see ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast (vt selle kohta 17. juuni 1999. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon, C-75/97, EU:C:1999:311, punktid 37–39; 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 54, ja 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punktid 136–138).

209 Siiski tuleb märkida, et käesoleval juhul ei ole mõisted „üldine huvi“ ja „tulu teenimise eesmärgi puudumine“, nagu ka asjaomaste üksuste avalik või eraõiguslik iseloom seotud Belgia tulumaksusüsteemi olemuse ja loogikaga, mis põhineb äriühingute tulumaksu ja juriidiliste isikute tulumaksu eristamise osas peamiselt mõistel „äriühing“ nii, nagu see on sätestatud CIRi artikli 2 punktis 5 (vt eespool punkt 148).

210 Järelikult ei teinud komisjon hindamisviga, kui ta leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 103, et kuna määrav kriteerium teatud üksuse suhtes kas äriühingute tulumaksu või juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamisel on tema „tegevuse“ või „tehingute tulu teeniv laad“ (vt CIRi artikkel 2), ei ole sellised väidetavad asjaolud, et sadamad on äriühingute tulumaksust vabastatud, sest nad ei jaota teenitud kasumit, vaid reinvesteerivad selle, et nende tegevuse eesmärk läheb kaugemale nende isiklikest huvidest, et neil puudub põhikirjaline kasumi teenimise eesmärk, et nad moodustavad osa avalikust võimust ning et nad tagavad üldhuviteenustega seotud ülesannete täitmise, piisavad selleks, et põhjendada maksusüsteemi aluspõhimõtetest tingitud soodsamat maksualast kohtlemist võrreldes teiste residentidest äriühingutega.

211 Igal juhul ja isegi eeldusel, et Belgia Kuningriigi välja toodud eesmärgid võiksid kuuluda maksusüsteemi olemuse ja loogika juurde, tuleb tõdeda, et käsitletaval juhul ei järgi kõnealune meede neid järjepidevalt (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 88, ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 73 ja 74).

212 Nimelt, nagu komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 103 tõdenud, siis ka teised ettevõtjad reinvesteerivad oma kasumi, seavad eesmärke või avaldavad majandusele mõju, mis ületab nende endi huve, olemata sel alusel äriühingute tulumaksust vabastatud. Seejuures võivad ka üksused, mis ei moodusta osa avalikust võimust, näiteks mittetulundusühingud, kuuluda juriidiliste isikute tulumaksu kohaldamisalasse, tingimusel, et nad vastavad CIRi artiklis 2 sätestatud üldisele kriteeriumile, mistõttu ka kuulumine avaliku sektori üksuste hulka ei ole asjakohane tegur seoses riigisiseste eeskirjadega.

213 Lõpuks, mis puudutab hagejate argumenti, mille kohaselt omab nende suhtes äriühingute tulumaksu kohaldamine karistavat ja diskrimineerivat mõju (vt eespool punkt 203), siis tuleb märkida, nagu seda tegi komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 105, et sadamatele võimaldatud vabastus äriühingute tulumaksust ei ole seotud asjaoluga, et CIRi artikkel 49 asetab nad rahaliselt ebasoodsasse olukorda, kuna kõnealune maksuvabastus puudutab kogu kasumit ega piirdu üksnes kasumiga, mis tuleneb teatavate kulude mahaarvatavuse võimalikust puudumisest vastavalt CIRi artiklile 49. Seega ei saa CIRi artikli 180 punktis 2 sätestatud maksuvabastust põhjendada Belgia maksusüsteemi juhtpõhimõttega isegi eeldusel, et CIRi artikkel 49 kujutab endast sellist juhtpõhimõtet.

214 Kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes ei teinud komisjon hindamisviga, kui ta järeldas vaidlustatud otsuses, et sadamate vabastamine äriühingute tulumaksust andis neile valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

215 Seetõttu tuleb teine ja kolmas väide tagasi lükata.

Neljas väide, milles palutakse kolmanda võimalusena kehtestada üleminekuperiood

216 Kolmanda võimalusena paluvad hagejad Üldkohtul anda neile üleminekuperiood, kuni komisjon lõpetab liidu eri sadamate suhtes kohaldatava maksustamiskorra uurimise ja igal juhul terveks aastaks, et nad saaksid uue olukorraga kohaneda. Nimelt andis komisjon Madalmaade sadamate maksustamist käsitleva juhtumi puhul Madalmaade seadusandjale ja sadamatele terve aasta, et uue olukorraga kohaneda. Samuti on andmeid, et sarnased meetmed esinevad ka teistes liikmesriikides, mistõttu erinev kohtlemine kahjustaks õiglasi konkurentsitingimusi ja tugevdaks ebavõrdsust eri liikmesriikide sadamate vahel.

217 Belgia Kuningriik väidab esiteks, et teatud uurimisi valikuliselt teatud liikmesriikides läbi viies andis komisjon konkurentsieelise neile liidu sadamavaldajatele, kelle suhtes ei kohaldata üldse mingis vormis maksu või muid maksustamisvorme ning kelle suhtes ei viida läbi mingeid uurimisi. Teiseks leiab Belgia Kuningriik, viidates praktilistele võimalustele kohandada Belgia maksunorme ja tuginedes Madalmaade näitele, et komisjon ei ole taganud õiglasi konkurentsitingimusi, keeldudes üleminekuperioodi määramisest, et võimaldada sellist kohandamist.

218 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

219 Kõigepealt tuleb märkida, et käesoleva väite raames paluvad hagejad Üldkohtul anda neile üleminekuperiood, mitte aga tühistada vaidlustatud otsust selles sisalduva vea tõttu. Tuleb aga sarnaselt komisjonile välja tuua, et Üldkohtul puudub õiguspärasuse kontrolli käigus pädevus teha institutsioonidele ettekirjutusi või tegutseda nende asemel (vt selle kohta 22. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Itaalia ja Eurallumina *vs.* komisjon, T-60/06 RENV II ja T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, punkt 43, ja 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Hamr – Sport *vs.* komisjon, T-693/14, ei avaldata, EU:T:2016:292, punkt 91).

220 Repliigis väidavad hagejad samas, et Üldkohtu kontrolli piirid ei välista komisjoni otsuse tühistamist põhjusel, et see ei näe ette sobivat ajutist meedet. Sellist väidet võib seega käsitada nii, et sisuliselt tugineb see võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisele, mis peaks sel alusel viima vaidlustatud otsuse tühistamiseni, kuna vaidlustatud otsusesse ei ole lisatud üleminekuperioodi, mis võimaldaks Belgia Kuningriigil mitte kohaldada Belgia sadamate suhtes äriühingute tulumaksu enne, kui komisjon on lõpetanud uurimise seoses eri sadamate maksustamiskorraga liidu kõikides liikmesriikides.

221 Esiteks, kuivõrd hagejad tunduvad väitvat, et komisjon oleks pidanud andma neile aastase üleminekuperioodi, nagu ta seda tegi oma 21. jaanuari 2016. aasta otsuses (EL) 2016/634 riigiabi nr SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 ja ex CP 115/2004) kohta – Madalmaad – riigi osalusega äriühingute vabastus äriühingu tulumaksust (ELT 2016, L 113, lk 148), tuleb tõdeda, et nimetatud otsuse resolutsioonist ei nähtu, et komisjon oleks andnud Madalmaade Kuningriigile üleminekuperioodi. Vastupidi, nimetatud otsuse artiklis 2 on sätestatud, et „Madalmaad peavad kaotama artiklis 1 osutatud meresadamatele kehtestatud vabastuse äriühingu tulumaksust kahe kuu jooksul alates käesoleva otsuse teatavakstegemise kuupäevast, ning sel viisil muudetud äriühingu tulumaksu korda tuleks kohaldada hiljemalt alates käesoleva otsuse vastuvõtmisele järgnevast majandusaastast“. Madalmaade Kuningriigile selle otsuse alusel kehtestatud kohustused on seega sarnased nendega, mis on käesoleval juhul kehtestatud Belgia Kuningriigile vaidlustatud otsuse artikli 2 alusel (vt eespool punkt 22), mistõttu ei esine ebavõrdset kohtlemist.

222 Teiseks, kuivõrd hagejad näivad ka väitvat, et komisjon oleks pidanud ootama, kuni kõik tema uurimised sadamate maksustamise kohta kõigis liidu liikmesriikides on lõpule viidud, et mitte tekitada täiendavaid konkurentsimoonutusi, tuleb tõdeda, et sarnast argumenti on käsitlenud ja selle tagasi lükanud Üldohus 31. mai 2018. aasta kohtuotsuses Groningen Seaports jt *vs.* komisjon (T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317).

223 Selles kohtuotsuses, mis tehti hagi alusel, mille esitasid teatud Madalmaade sadamad otsuse 2016/634 vastu (vt eespool punkt 221), lükkas Üldkohus hagejate argumendi võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise kohta tagasi, tuletades kõigepealt meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab võrdse kohtlemise põhimõtte järgimine olema vastavuses seaduslikkuse põhimõttega, mis tähendab, et ükski isik ei saa tugineda ebaseaduslikule tegevusele, mis on toime pandud teise isiku kasuks (vt 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Groningen Seaports jt *vs.* komisjon, T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317, punkt 116 ja seal viidatud kohtupraktika).

224 Seega ei saa hagejad vaidlustatud otsuse tühistamiseks tugineda asjaolule, et komisjon ei ole samal ajal nõudnud, et teised liikmesriigid kaotaksid oma sadamatele antud abi (vt selle kohta 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Groningen Seaports jt *vs.* komisjon, T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317, punkt 117).

225 Igal juhul tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab võrdse kohtlemise või diskrimineerimiskeelu põhimõte, et võrreldavaid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine, mis tuleneb erinevast kohtlemisest, et viidatud olukorrad on võrreldavad kõigi neid iseloomustavate tunnuste osas (vt 31. mai 2018. aasta kohtuotsus Groningen Seaports jt *vs.* komisjon, T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317, punkt 119 ja seal viidatud kohtupraktika).

226 Käesoleval juhul esineb aga erinevusi, mis puudutavad ühelt poolt liikmesriikide maksustamiskordi käsitlevate erinevate menetluste hetkeseisu ja teiselt poolt eri liikmesriikide sadamate suhtes kohaldatavaid maksuõigusnorme. Sellised erinevused võivad olla objektiivsed põhjused, miks komisjon vaidlustatud otsuse vastu võttis ja andis korralduse, et Belgia sadamate suhtes käesolevas asjas kohaldatav maksuvabastus tühistataks enne, kui on lõpetatud tema uurimised, mis käsitlevad sadamate maksustamist kõigis liidu liikmesriikides (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Groningen Seaports jt *vs.* komisjon, T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317, punktid 120–130).

227 Pealegi tooks hagejate argumendiga nõustumine kaasa selle, et komisjon peaks ootama ära kõikide oma uurimiste lõpetamise kõikide nende liikmesriikide suhtes, kes annavad oma sadamatele abi, et teha oma lõplikud otsused ja nõuda sellise abi andmise lõpetamist, kahjustades nii liikmesriike, kes ei anna oma sadamatele abi (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Groningen Seaports jt *vs.* komisjon, T-160/16, ei avaldata, EU:T:2018:317, punkt 132).

228 Lõpuks tuleb tõdeda, et Belgia Kuningriigi argumente hagejate toetuseks tuleb mõista samamoodi nagu neid, mida on mainitud eespool punktides 219–227. Eeldades siiski, et Belgia Kuningriigi argumente võib mõista nii, et need tuginevad ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumisele osas, mis puudutab konkurentsi moonutamise ja liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise mõisteid, sest liidus puuduvad õiglased konkurentsitingimused, tuleks märkida sarnaselt komisjoniga, et hagejad ei ole sellist väidet esitanud ja seega on see uus vastuvõetamatu väide. Olgu meenutatud, et kuigi Euroopa Kohtu põhikirja artikli 40 neljas lõik, mis on põhikirja artikli 53 esimese lõigu kohaselt kohaldatav Üldkohtu menetluses, ning kodukorra artikli 142 lõige 3 ei keela menetlusse astujal esitada argumente, mis on uued või erinevad võrreldes argumentidega, mille esitas pool, keda menetlusse astuja toetab, kuna vastasel korral on menetlusse astuja seisukohad piiratud hagiavalduses esitatud argumentide kordamisega, ei saa nõustuda sellega, et need sätted lubavad tal uute väidete esitamisega muuta või moonutada hagiavalduses määratletud kohtuasja ulatust (vt 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus SELEX Sistemi Integrati *vs.* komisjon, T-155/04, EU:T:2006:387, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

229 Järelikult tuleb ka neljas väide tagasi lükata ning hagi tervikuna rahuldamata jätta.

Kohtukulud

230 Vastavalt kodukorra artikli 134 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

231 Lisaks kannavad kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud.

232 Kuna hagejad on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud, välja arvatud Belgia Kuningriigi kohtukulud, mille viimane kannab ise, vastavalt komisjoni nõudele välja mõista hagejatelt.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (kuues koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Jätta hagi rahuldamata.**

2. **Mõista Euroopa Komisjoni kohtukulud välja Havenbedrijf Antwerpen NV-lt ja Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV-lt, kes ühtlasi kannavad ise enda kohtukulud.**

3. **Jätta Madalmaade Kuningriigi kohtukulud tema enda kanda.**

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 20. septembril 2019 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

Vaidluse taust 2

Õigusraamistik 2

Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus 5

Menetlus ja poolte nõuded 7

Õiguslik käsitlus 8

Esimene väide, mis käsitleb ELTL artiklite 107 ja 296 rikkumist sadamavaldajate kvalifitseerimise tõttu ettevõtjateks 8

Teine väiteosa, mis käsitleb Belgia sadamate tegevuse mittemajanduslikku laadi 9

Esimene väiteosa, milles väidetakse, et puudub turg, kus sadamavaldajad oma teenuseid pakuvad 15

Teine ja kolmas väide, mis tuginevad sisuliselt valikulisuse kriteeriumi rikkumisele 17

Kokkuvõte komisjoni analüüsist meetme valikulisuse kohta vaidlustatud otsuses 17

Asjakohase kohtupraktika ülevaade 20

Meetme valikulisus juhul, kui CIRi artikli 180 punkt 2 kujutab endast erandit võrdlusraamistikust 21

– Etteheide, et võrdlusraamistik on tuvastatud vääralt 21

– Etteheide, milles väidetakse, et sadamad ja üksused, mille suhtes kohaldatakse äriühingute tulumaksu, ei ole võrreldavad 25

Meetme valikulisus juhul, kui CIRi artikli 180 punkt 2 ei kujuta endast vormiliselt erandit võrdlusraamistikust 30

Vastuväide, milles leitakse, et meedet õigustab maksusüsteemi laad või loogika 31

Neljas väide, milles palutakse kolmanda võimalusena kehtestada üleminekuperiood 33

Kohtukulud 35