A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített hatodik tanács)

2019. szeptember 20.*

„Állami támogatások – A Belgium által a kikötői javára végrehajtott társaságiadó-mentességi program – A támogatási programot a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozat – A gazdasági tevékenység fogalma – Általános gazdasági érdekű szolgáltatások – Nem gazdasági tevékenységek – Elválasztható jelleg – Szelektív jelleg – Átmeneti időszak iránti kérelem”

A T-696/17. sz. ügyben,

a **Havenbedrijf Antwerpen NV** (székhelye: Antwerpen [Belgium]),

a **Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV** (székhelye: Zeebruges [Belgium])

(képviselik őket: P.Wytinck, W. Panis és I. Letten ügyvédek)

felpereseknek,

támogatja őket:

a **Belga Királyság** (képviselik: J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben, segítőik: A. Lepièce és H. Baeyens ügyvédek)

beavatkozó fél,

az **Európai Bizottság** (képviselik: B. Stromsky és S. Noë, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Belgium által alkalmazott SA.38393 (2016/C, korábbi 2015/E) számú támogatási programról – belgiumi kikötők adóztatása – szóló, 2017. július 27-i (EU) 2017/2115 bizottsági határozat (HL 2017. L 332., 1. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelme tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hatodik tanács),

tagjai: G. Berardis elnök (előadó), I. Labucka, D. Spielmann, Csehi Z. és O. Spineanu-Matei bírák,

hivatalvezető: L. Ramette tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2019. február 4-i tárgyalásra,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

A jogvita előzményei

Jogi háttér

1 Belgiumban a jövedelmek adóztatására vonatkozó szabályokat a 2012. évi code des impôts sur les revenus (a jövedelemadóról szóló törvénykönyv) foglalja egységes szerkezetbe.

2 A jövedelemadóról szóló, 2017. július 27-én módosított és naprakésszé tett törvénykönyv (a továbbiakban: CIR) 1. cikke a következőket írja elő:

„1. § Jövedelemadóként kerül bevezetésre:

1. a Királyság lakóinak teljes jövedelmét terhelő adó, amelynek megnevezése: személyi jövedelemadó;

2. a belföldi illetőségű társaságok teljes jövedelmét terhelő adó, amelynek megnevezése: társasági adó;

3. a társaságnak nem minősülő belga jogi személyek jövedelemadója, amelynek megnevezése: jogi személyek adója;

4. a külföldi illetőségű személyek jövedelemadója, amelynek megnevezése: külföldi illetőségű személyek adója.

2. § Az adókat forrásadó levonása útján a VI. cím első fejezetében meghatározott korlátozások és feltételek mellett kell beszedni.”

3 A CIR 2. cikkének releváns rendelkezései a következőket rögzítik:

„1. § A jelen törvénykönyv, a jövedelemadóra vonatkozó sajátos rendelkezések, valamint a végrehajtásukat szolgáló rendeletek alkalmazásában az alábbi kifejezések az e cikkben meghatározott jelentéssel bírnak.

[…]

5. Társaságok

Az alábbi fogalmak jelentése:

a) társaság: minden olyan előírásszerűen létrehozott társaság, szövetség, intézmény vagy szervezet, amely jogi személyiséggel rendelkezik, és gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytat.

A belga jog szerinti jogi személyiséggel rendelkező azon szervezetek, amelyek a jövedelemadó alkalmazása szempontjából jogi személyiséggel nem rendelkezőnek tekintendők, nem minősülnek társaságnak;

b) belföldi illetőségű társaság: minden olyan társaság, amelynek székhelye, fő telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja Belgiumban található, és amely nincs kizárva a társasági adó hatálya alól.

[…]”

4 A CIR 179. cikke előírja:

„Társasági adó fizetésére kötelesek a belföldi illetőségű társaságok és a 2006. október 27-i loi du relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle [a foglalkoztatói nyugellátást szolgáltató intézményekről szóló 27-i törvény] 8. cikkében hivatkozott nyugdíj-finanszírozó intézmények."

5 A CIR 180. cikke előírja:

„Nem társaságiadó-kötelesek:

1. azok a települési társulások, együttműködési struktúrák, projektszövetségek, önálló önkormányzati cégek és a 2. pontban hivatkozott szervezetek, amelyek a céljuk keretében elsődlegesen:

   – a 2008. július 10-i loi coordonnée sur les hôpitaux et autres établissements de soins [a kórházakról és az egyéb ellátó központokról szóló összehangolt törvény] 2. cikkében meghatározott kórházat üzemeltetnek; vagy

   – háborús áldozatokat, fogyatékkal élőket, időseket, védett korú kiskorúakat vagy nélkülözőket támogató intézményt üzemeltetnek;

2. az SA »Waterwegen en Zeekanaal«, az SA »De Scheepvaart«, az SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, a Compagnie des installations maritimes de Bruges [bruges-i tengeri létesítmények társasága], a Port de Bruxelles [brüsszeli kikötő], Ostende autonóm önkormányzati kikötői hatósága, a Havenbedrijf Antwerpen és a Havenbedrijf Gent közjogi részvénytársaságok, valamint Liège, Charleroi és Namur autonóm kikötői;

3. az Office national du ducroire [nemzeti hitelbiztosító hivatal];

4. a Compagnie belge pour le financement de l'industrie [belga iparfinanszírozási társaság];

5. [hatályon kívül helyezve];

5a. a Fonds de participation [részvételi alap], le Fonds de participation – Flandre [részvételi alap – Flandria], a Fonds de participation – Wallonie [részvételi alap – Vallónia] és a Fonds de participation – Bruxelles [részvételi alap – Brüsszel];

6. a Société régionale wallonne de transport public de personnes [vallon regionális személyszállítási társaság] és a hozzá kapcsolódó üzemeltetési társaságok;

7. a Société des transports flamande [flamand közlekedési társaság] és az annak keretében létező önálló üzemeltetési társaságok;

8. a Société des transports intercommunaux de Bruxelles [brüsszeli településközi közlekedési társaság];

9. az 1971. március 26-i törvény által létrehozott víztisztítási társaságok;

10. [hatályon kívül helyezve];

11. a Coopération technique belge szociális célú közjogi társaság;

12. az Infrabel közjogi részvénytársaság;

13. az Apetra szociális célú közjogi társaság".

6 A CIR 181. cikke értelmében:

„Nem kötelesek továbbá társasági adó fizetésére azok a nonprofit szervezetek és egyéb jogi személyek, amelyek nem nyereségszerzési célt követnek, és:

1. amelyek kizárólagos vagy elsődleges célja tagjaik szakmai és szakmaközi érdekeinek tanulmányozása, védelme és fejlesztése;

2. amelyek az 1. pontban hivatkozott jogi személyek kiterjesztése vagy kivetülése útján jöttek létre, amennyiben kizárólagos vagy elsődleges céljuk vagy az, hogy tagjaik nevében és javára egészben vagy részben teljesítsék az azokat a személyzet foglalkoztatása vagy az adójogszabályok, illetve a szociális jogszabályok végrehajtása miatt terhelő kötelezettségeket vagy alaki szabályokat, vagy pedig az, hogy segítséget nyújtsanak tagjaik számára e kötelezettségek vagy alaki szabályok teljesítésében;

3. amelyek a szociális jogszabályok alapján kötelesek beszedni, összegyűjteni, tőkésíteni, illetve kiosztani az e jogszabályok által előírt előnyök nyújtását szolgáló eszközöket;

4. amelyek kizárólagos vagy elsődleges célja oktatás nyújtása vagy támogatása;

5. amelyek kizárólagos vagy elsődleges célja vásárok vagy kiállítások szervezése;

6. amelyeket a közösségek illetékes szervei családsegítő és időseket segítő szolgáltatást nyújtó szervezetként engedélyeztek;

7. amelyek a 145. cikk 1. §-a 1. bekezdése 1. pontja b), d), e), h–l) alpontjának, 2. pontjának és 3. pontjának alkalmazása céljából engedélyt kaptak, vagy engedélyt kapnának, ha azt kérnék, illetve ha megfelelnének az engedély megadásához előírt valamennyi feltételnek, kivéve azt a feltételt, hogy országos jellegű tevékenységgel vagy pedig valamelyik közösségre, több régióra vagy az egész országra kiterjedő befolyási övezettel rendelkeznek;

8. amelyek a loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations [a nonprofit szervezetekről, a nemzetközi nonprofit szervezetekről és az alapítványokról szóló, 1921. június 27-i törvény) alapján jöttek létre, amennyiben kizárólag a loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales [a kereskedelmi társaságok által kibocsátott értékpapírok hitelesítéséről szóló, 1998. július 15-i törvény] értelmében vett hitelesítési tevékenységet folytatnak, valamint az általuk kibocsátott tanúsítványok ugyanezen törvény 13. cikke 1. §-ának 1. bekezdése alapján a Code des impôts sur les revenus 1992 [a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény] alkalmazásában azonosnak tekintendők a tárgyukat képező értékpapírokkal.”

7 A CIR 182. cikke szerint:

„A nonprofit szervezetek és más nem nyereségszerzési célt követő jogi személyek esetében nem tekintendők nyereségszerzési célúnak a következő műveletek:

1. az elszigetelt vagy kivételes műveletek;

2. a létesítő okirat szerinti feladatuk ellátása során beszedett eszközök kihelyezésében álló műveletek;

3. az ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági műveleteket csak kiegészítő jelleggel tartalmazó, illetve ipari vagy kereskedelmi módszereket nem követő tevékenységnek minősülő műveletek.”

8 Ami kifejezetten a társasági adó (a továbbiakban: ISoc) adóalapját illeti, a CIR 185. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a társaságok nyereségük teljes összege után, beleértve a kifizetett osztalékokat is, kötelesek adót fizetni.

9 A CIR 220. cikke előírja:

„A jogi személyek adójának hatálya alá tartoznak:

1. az állam, a közösségek, a régiók, a tartományok, az agglomerációk, a községek szövetségei, a községek, a szociális közsegélyközpontok, […] valamint az állami felekezeti intézmények, a segítségnyújtási zónák, a rendőrségi zónák, valamint a polderek és vízügyi tanácsok;

2. azok a jogi személyek, amelyek a 180. cikk értelmében nem tartoznak a társasági adó hatálya alá;

3. azon jogi személyek, amelyek székhelye, fő telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja Belgiumban található, és amelyek nem folytatnak gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket, vagy amelyek a 181. és 182. cikk alapján nem tartoznak a társasági adó hatálya alá.”

10 A CIR 221. cikke értelmében:

„A jogi személyek adójának megfizetésére köteles jogi személyeket kizárólag az alábbiak után terheli adókötelezettség:

1. a Belgiumban található ingatlanjaikból származó kataszteri jövedelem, amennyiben e kataszteri jövedelem a 253. cikk vagy különös jogszabályi rendelkezések alapján nem mentesül az ingatlanadó alól;

2. a tőkéből és ingóságokból származó jövedelmek és bevételek […]”

A közigazgatási eljárás és a megtámadott határozat

11 2013. július 3-án az Európai Bizottság szervezeti egységei valamennyi tagállamnak a kikötőik működésére és adózására vonatkozó kérdőívet küldtek, hogy átfogó képet kapjanak e téren, és tisztázzák a kikötők helyzetét az állami támogatásokra vonatkozó európai uniós szabályok szempontjából. Ezt követően a Bizottság szervezeti egységei ebben a kérdésben több levelet is váltottak a belga hatóságokkal.

12 2014. július 9-i levelével a Bizottság az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL 1999. L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 17. cikke alapján közölte a belga hatóságokkal előzetes értékelését, amely szerint az ISoc alóli egyes belga kikötők számára biztosított mentesség a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül, ez a támogatás pedig az említett rendelet 1. cikkének b) pontja értelmében létező támogatásnak minősül. 2014. szeptember 23-án találkozóra került sor a belga hatóságokkal. A vallon régió és Brüsszel (Belgium) kikötője 2014. szeptember 30-i leveleikben ismertették észrevételeiket, míg a Vlaams gewest (flamand régió) 2014. október 1-jei levelében küldte meg észrevételeit.

13 2015. június 1-jén kelt levelében a Bizottság közölte a Belga Királysággal, hogy tudomásul vette az utóbbi által előterjesztett érveket, és továbbra is úgy ítéli meg, hogy a kikötők ISoc alóli mentessége a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősül, ha és amennyiben ezek a kikötők gazdasági tevékenységet folytatnak. E levelet keresetben támadták meg, amelyet a 2016. március 9-i Port autonome du Centre et de l’Ouest és társai kontra Bizottság végzésben (T-438/15, EU:T:2016:142) elutasítottak mint elfogadhatatlant.

14 2016. január 21-i levelében a Bizottság megerősítette álláspontját, és az EUMSZ 108. cikk (1) bekezdésének, valamint az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) 22. cikkének megfelelően azt javasolta a belga hatóságoknak, hogy megfelelő intézkedések címén szüntessék meg a belga kikötők számára biztosított, ISoc alóli mentességet, amennyiben azok gazdasági tevékenységet folytatnak.

15 Felkérték a belga hatóságokat, hogy tíz hónapon belül igazítsák ki a jogszabályt, azzal, hogy ezt a módosítást legkésőbb a 2017-es adóév kezdetétől kell a gazdasági tevékenységekből származó jövedelmekre alkalmazni. Felkérték a belga hatóságokat, hogy írásban tájékoztassák a Bizottságot arról, hogy a 2015/1589 rendelet 23. cikkének (1) bekezdése értelmében feltétel nélkül, egyértelműen és teljes egészében elfogadják ezeket a megfelelő intézkedéseket az intézkedésekre irányuló javaslat kézhezvételétől számított két hónapon belül. A megfelelő intézkedésekre irányuló javaslatot keresetben támadták meg, amelyet a 2016. október 27-i Port autonome du Centre et de l'Ouest és társai kontra Bizottság végzésben (T-116/16, nem tették közzé, EU:T:2016:656) elutasítottak mint elfogadhatatlant.

16 A belga hatóságok 2016. március 21-i levelükben megküldték a Bizottságnak a javasolt megfelelő intézkedésekre vonatkozó észrevételeiket. Ezen észrevételeket követően a Bizottság a 2016. július 8-i levelében úgy határozott, hogy megindítja az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt eljárást a 2015/1589 rendelet 23. cikkének (2) bekezdése alapján (HL 2016. C 302., 5. o.).

17 A Bizottság felkérte az érintett feleket, hogy terjesszék elő észrevételeiket a szóban forgó intézkedéssel kapcsolatban. 2016. augusztus 24-én találkozót tartottak az intézkedés által érintett egyes belga kikötők képviselőivel. A Belga Királyság a 2016. szeptember 9-i levelében (szövetségi pénzügyminiszter) és a 2016. szeptember 16-i levelében (vallon régió és vallon kikötők) ismertette észrevételeit. A Bizottság a következő érdekelt felektől kapott észrevételeket: Sea Invest, Antwerpen (Belgium), Gent (Belgium) és Zeebruges (Belgium) kikötőinek használója, Rotterdam (Hollandia) kikötője, amely az öt holland tengeri közkikötő nevében jár el, Brüsszel kikötője, Flamand Kikötői Bizottság (Vlaamse Havencommissie, Belgium), valamint Antwerpen és Zeebruges kikötői.

18 Ezeket az észrevételeket a Bizottság továbbította a Belga Királyságnak, és egyben lehetőséget biztosított számára arra, hogy észrevételeket tegyen velük kapcsolatban, amit az 2016. november 14-i levelében tett meg. 2016. december 19-én a belga hatóságok és a Bizottság között találkozóra került sor, amelynek során további észrevételeket adtak át a Bizottság részére. 2017. január 10-én a belga szövetségi és regionális hatóságok, az intézkedés egyes kedvezményezettjei és a Bizottság között újabb találkozót tartottak.

19 A Belga Királyság és az érdekelt felek által előterjesztett észrevételek megvizsgálását követően a Bizottság 2017. július 27-én elfogadta a Belgium által alkalmazott SA.38393 (2016/C, korábbi 2015/E) számú támogatási programról – belgiumi kikötők adóztatása – szóló (EU) 2017/2115 határozatot (HL 2017. L 332., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).

20 A megtámadott határozat szerint először is a Bizottság megállapította, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontjában hivatkozott belga kikötők tevékenysége – legalábbis részben – gazdasági tevékenység, így a kikötőket vállalkozásoknak kell minősíteni, amennyiben ilyen tevékenységet folytatnak (a megtámadott határozat (40)–(67) preambulumbekezdése). Másodszor a Bizottság kifejtette, hogy mivel a CIR 180. cikkének 2. pontja alapján a jogi személyek adójának (a továbbiakban: IPM) megfizetésére kötelesek, nem pedig az ISoc megfizetésére, a kikötők az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmében vett olyan előnyt élveznek, amely az általuk a gazdasági tevékenységeik után fizetendő ISoc és az IPM e gazdasági tevékenységekre eső része közötti különbségnek felel meg (a megtámadott határozat (68)–(73) preambulumbekezdése). Harmadszor a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami források átruházását jelenti (a megtámadott határozat (74)–(77) preambulumbekezdése). Negyedszer úgy vélte, hogy az intézkedés szelektív (a megtámadott határozat (78)–(107) preambulumbekezdése). Ötödször úgy ítélte meg, hogy

a kedvezményezettek nemzetközi kereskedelemben elfoglalt pozíciójának megerősítésével a szóban forgó intézkedés érintheti az Unión belüli kereskedelmet és torzíthatja a versenyt (a megtámadott határozat (108)–(115) preambulumbekezdése). Ebből az Bizottság azt a következtetést vonta le, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja szerinti, a belga kikötők számára biztosított adómentesség az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül, amennyiben a mentességet élvező jövedelmek a kikötők gazdasági tevékenységeiből származnak (a megtámadott határozat (116) preambulumbekezdése). Végül megállapította, hogy a szóban forgó támogatás nem nyilvánítható összeegyeztethetőnek a belső piaccal sem az EUMSZ 93. cikk, sem az EUMSZ 106. cikk (2) bekezdése alapján (a megtámadott határozat (117)–(120) preambulumbekezdése), továbbá megtagadta átmeneti időszak biztosítását e határozat végrehajtása céljából (a megtámadott határozat (124)–(130) preambulumbekezdése).

21 A megtámadott határozat 1. cikke szerint:

„A CIR 180. cikkének 2. pontjában említett belga kikötőket megillető társaságiadó-mentesség a belső piaccal összeegyeztethetetlen létező állami támogatási programnak minősül.”

22 A megtámadott határozat 2. cikke szerint:

„(1) Belgium köteles megszüntetni az 1. cikkben említett társaságiadó-mentességet, és a társasági adó hatálya alá vonni azokat a jogalanyokat, amelyekre ez a mentesség vonatkozik.

(2) Azt az intézkedést, amellyel Belgium végrehajtja az (1) bekezdésből eredő kötelezettségeit, az e határozatról szóló értesítés napja szerinti folyó naptári év végéig kell elfogadni. Az intézkedést legkésőbb az elfogadását követő adóév kezdetétől gazdasági tevékenységgel termelt jövedelmekre kell alkalmazni.”

Az eljárás és a felek kérelmei

23 A Törvényszék Hivatalához 2017. október 9-én benyújtott keresetlevelükkel a felperesek, a CIR 180. cikkének 2. pontjában említett Havenbedrijf Antwerpen NV (az antwerpeni kikötő) és a Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (bruges-i tengeri létesítmények társasága, Belgium) előterjesztették a jelen keresetet.

24 A Törvényszék Hivatalához 2018. január 19-én, illetve 23-án benyújtott külön beadványában a Belga Királyság és a Vlaams Gewest (flamand régió) kérte, hogy beavatkozó félként részt vehessen a jelen eljárásban a felperesek kérelmeinek támogatása végett.

25 2018. március 15-i végzésével a Törvényszék hatodik tanácsának elnöke engedélyezte a Belga Királyság beavatkozását. A Belga Királyság 2018. május 22-én előterjesztette beavatkozási beadványát, a felek pedig az arra vonatkozó észrevételeiket az előírt határidőn belül benyújtották.

26 2018. október 25-i Havenbedrijf Antwerpen és Maatschappij van de Brugse Zeehaven kontra Bizottság végzésével (T-696/17, nem tették közzé, EU:T:2018:736) a Törvényszék hatodik tanácsának elnöke elutasította a flamand régió beavatkozási kérelmét.

27 2018. november 7-i határozatával a Törvényszék az eljárási szabályzat 28. cikke alapján úgy döntött, hogy a kibővített hatodik tanács elé utalja az ügyet.

28 Az előadó bíró javaslatára a Törvényszék (kibővített hatodik tanács) úgy határozott, hogy megnyitja az eljárás szóbeli szakaszát, és az eljárási szabályzat 89. cikkében meghatározott pervezető intézkedések keretében írásban néhány kérdést intézett a felekhez, amelyekre az utóbbiak a megadott határidőn belül válaszoltak.

29 A Törvényszék a 2019. február 4-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait és a Törvényszék által feltett kérdésekre adott válaszait.

30 Mivel a kibővített hatodik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke az eljárási szabályzat 17. cikkének (2) bekezdése alapján a tanács létszámának kiegészítése érdekében másik bírót jelölt ki.

31 A Belga Királyság által támogatott felperesek azt kérik, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet elfogadhatónak;

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– másodlagosan állapítson meg egy átmeneti időszakot addig az időpontig, amíg a Bizottság befejezi a különböző uniós tagállamok kikötőire vonatkozó adószabályozások vizsgálatát, de legalább egy egész évig terjedően;

– kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

32 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– utasítsa el a keresetet;

– kötelezze a felpereseket a költségek viselésére, valamint kötelezze a Belga Királyságot a beavatkozásával kapcsolatban felmerült költségek viselésére.

A jogkérdésről

33 Keresetük alátámasztása érdekében a felperesek négy jogalapra hivatkoznak. Először is a felperesek álláspontja szerint a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. és EUMSZ 296. cikket, mivel a kikötői hatóságokat vállalkozásoknak minősítette. Másodszor a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikket, mivel az ISoc alóli mentességet szelektív intézkedésnek minősítette. Harmadszor, másodlagosan, a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikket, mivel úgy ítélte meg, hogy a referenciaszabályozástól való eltérést nem igazolja a jövedelemadók területén a belga adórendszer jellege és szerkezete. Negyedszer, harmadlagosan, a felperesek azt kérik a Törvényszéktől, hogy állapítson meg részükre egy átmeneti időszakot a különböző uniós kikötőkre vonatkozó adószabályozások bizottsági vizsgálatának befejezéséig, de mindenféleképpen legalább egy évet.

Az első, a kikötői hatóságok vállalkozásoknak minősítése folytán az EUMSZ 107. és EUMSZ 296. cikk megsértésére alapított jogalapról

34 Az első jogalap, amennyiben az EUMSZ 107. cikk megsértésére vonatkozik, két részre oszlik. Az első részben a felperesek előadják, hogy nem létezik olyan piac, amelyen szolgáltatásaikat kínálják. A második részben azt állítják, hogy tevékenységük nem gazdasági jellegű.

35 A Törvényszék úgy véli, hogy először a második részt célszerű megvizsgálni, majd ezt követően az elsőt.

36 Előzetesen ugyanakkor eleve el kell utasítani az első jogalapot, amennyiben az az EUMSZ 296. cikk amiatti megsértésén alapul, hogy a megtámadott határozat a kikötők EUMSZ 107. cikk értelmében vett „vállalkozásoknak” minősítése vonatkozásában sérti az indokolási kötelezettséget.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra ugyanis, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikk megsértésére alapított jogalap a megtámadott határozat megalapozatlan jellegére alapított jogalaptól elkülönülő jogalap. Míg az előbbi, amely az indokolás hiányát vagy elégtelenségét célozza, az EUMSZ 263. cikk értelmében vett lényeges eljárási szabályok megsértését jelenti, és olyan imperatív jogalapot képez, amelyet az uniós bíróságnak hivatalból kell figyelembe vennie, az utóbbi, amely a határozat érdemi jogszerűségével kapcsolatos, az ugyanezen EUMSZ 263. cikk értelmében vett, a Szerződés alkalmazására vonatkozó jogi rendelkezés megsértését jelenti, amelyet az uniós bíróság csak a felperes indítványára vizsgálhat meg. Az indokolási kötelezettség tehát az indokolás megalapozottságától elkülönülő kérdés (lásd ebben az értelemben: 1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 67. pont; 2005. június 15-i Corsica Ferries France kontra Bizottság ítélet, T-349/03, EU:T:2005:221, 52. pont).

38 Márpedig a jelen ügyben, azonkívül, hogy a felperesek a keresetlevélben egyáltalán nem támasztották alá az EUMSZ 296. cikk állítólagos megsértésére alapított kifogást, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat elegendő indokolással rendelkezik, a Bizottság ugyanis a megtámadott határozatban nem kevesebb mint 28 preambulumbekezdést szentelt a kikötők gazdasági tevékenységet folytató „vállalkozásoknak" minősítése kérdésének (lásd: a megtámadott határozat (40)–(67) preambulumbekezdése). Ezenkívül a felperesek által felhozott különböző kifogások alábbi vizsgálatából az tűnik ki, hogy a megtámadott határozat lehetővé tette számukra az e tekintetben hozott intézkedés indokainak megismerését, a Törvényszék számára pedig felülvizsgálati jogköre gyakorlását.

39 Ennélfogva az első jogalapot, amennyiben az az EUMSZ 296. cikk megsértésére vonatkozik, el kell utasítani.

A belga kikötők tevékenységének nem gazdasági jellegére vonatkozó második részről

40 A második rész keretében a felperesek először az 1999. március 2-i Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens-re (a kikötői politikáról és a tengeri kikötők kezeléséről szóló rendelet, *Belgish Staatsblad*, 1999. április 8.) támaszkodva emlékeztetnek arra, hogy lényeges funkcióik elsődlegesen olyan nem gazdasági közérdekű feladatokból állnak, mint a kikötői köz- és magánterület adminisztratív irányítása, a környezetvédelmi ellenőrzési feladatok, illetve a kikötőparancsnoksági szolgáltatások. E feladatok keretében a kikötői hatóságok olyan kizárólagos közhatalmi jogköröket gyakorolnak, amelyek éppen a kikötőirányítás állami jellege és egységessége miatt nem ruházhatók át. Ezenkívül a tagállamok jelentős diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek annak meghatározása céljából, hogy mit kell érteni általános érdekű „gazdasági szolgáltatások", és „nem gazdasági szolgáltatások" alatt.

41 Másodszor a felperesek hangsúlyozzák, hogy különbséget kell tenni a számukra rendelet által előírt lényeges feladatok, illetve a harmadik személyek által kínált kereskedelmi kikötői szolgáltatások között. A kikötői hatóságok ugyanis nem fektetnek be a kikötő kereskedelmi üzemeltetéséhez szükséges felszerelésekbe, ellentétben például a repülőtér-üzemeltetőkkel. A kikötői hatóságok egyetlen feladata az, hogy hátrányos megkülönböztetéstől mentesen olyan felhasználók rendelkezésére bocsássák a kikötői infrastruktúrát, mint az anyagmozgató vállalkozások vagy a logisztikai vállalkozások, amelyek gazdasági tevékenységet folytatnak, és utóbb támaszkodhatnak erre az alapinfrastruktúrára. A felperesek e tekintetben kiemelik a kikötői terület mint alapinfrastruktúra nem gazdasági jellegű kezelése és üzemeltetése, illetve a felépítmények kezelése és üzemeltetése közötti különbséget. E különbségtételt megerősíti a kikötői szolgáltatások nyújtását és a kikötők pénzügyi átláthatóságára vonatkozó közös szabályokat biztosító keretrendszer létrehozásáról szóló, 2017. február 15-i (EU) 2017/352 európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2017. L 57., 1. o.), illetve a Bizottság korábbi határozathozatali gyakorlata. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy a köztulajdonban álló infrastruktúra hátrányos megkülönböztetéstől mentes rendelkezésre bocsátása nem minősül gazdasági tevékenységnek, különösen, ha a jelen ügyhöz hasonlóan az infrastruktúra rendelkezésre bocsátását és kereskedelmi üzemeltetését nem ugyanaz a jogalany végzi.

42 Harmadszor a felperesek arra hivatkoznak, hogy a kikötői hatóságok díjszabási gyakorlata miatt nem áll fenn gazdasági tevékenység. Álláspontjuk szerint a díjazás fennállása nem mindig jár *a priori* együtt gazdasági tevékenység fennállásával. Egyrészt a kikötői hatóságok kikötői díjakat szednek, amelyek a kikötői területre való belépés, az azon való áthaladás, az ottani kikötés és tartózkodás jogának ellentételezését, illetve a kikötői terület biztos és hatékony fejlesztésének garantálását célozzák. E kikötői díjakat „díjaknak" tekintik, vagyis egy, a hatóság által az adóalany részére teljesített szolgáltatás ellenszolgáltatásának. E díjakat nem piaci mechanizmusok alapján állapítják meg, a keresletnek és kínálatnak megfelelően, hanem egyoldalúan. Nem üzleti tárgyalás eredményei, és figyelembe veszik a jogszabályi követelményeket, valamint a közigazgatási ellenőrzést. Ezenkívül a felpereseket a kikötői díjmértékek megállapítása terén megillető autonómiát korlátozzák az egyenlőség, az átláthatóság és az arányosság elvei, valamint a felettük fennálló közigazgatási ellenőrzés. Másrészt a kikötői hatóságok koncessziós díjakat szednek az állami vagyontárgyak harmadik személyek részére való, hátrányos megkülönböztetéstől mentes és átlátható eljárás során történő koncesszióba adása után. A koncesszióba adandó területeket nem automatikusan a legmagasabb ajánlatot tevőnek ítélik oda, hanem az odaítélésre előzetesen megállapított, a projekt hozzáadott értékéhez és a társadalmi jóléthez kapcsolódó szempontok alapján kerül sor. Ennélfogva a díjmértékek nem üzletpolitikai eszközt jelentenek, ahogy azt a Bizottság állítja, hanem olyan eszközt, amelynek célja a kikötői hatóságok közszolgáltatási feladatainak konkretizálása a közérdek biztosítása érdekében.

43 Negyedszer a felperesek előadják, hogy a kikötők gazdasági tevékenysége kiegészítő jellegű, így a kikötők tevékenységének összességét nem gazdasági jellegű, illetve közérdekű tevékenységnek kell tekinteni. E tekintetben emlékeztetnek arra, hogy a kikötők nem a kikötői infrastruktúra üzleti üzemeltetésével foglalkoznak, hanem vízi utak és dokkok rendelkezésre bocsátásával, valamint területek koncesszióba adásával, kikötői díjak és koncessziós díjak ellenében. Ennélfogva másodlagos tevékenységeiknek a lényeges tevékenységek minősítését kell követniük.

44 Következésképpen téves a Bizottság megtámadott határozatban szereplő azon következtetése, amely szerint a kikötői hatóságok vállalkozásoknak minősülnek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása szempontjából.

45 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

46 Mindenekelőtt, éppúgy, ahogy a Bizottság tette a megtámadott határozat (40) preambulumbekezdésében, emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a vállalkozás fogalma kiterjed valamennyi gazdasági tevékenységet végző jogalanyra, függetlenül annak jogállásától és finanszírozásának módjától. E tekintetben minden olyan tevékenység, amely áruk és szolgáltatások kínálását foglalja magában a piacon, gazdasági tevékenységnek minősül (2000. szeptember 12-i Pavlov és társai ítélet, C-180/98–C-184/98, EU:C:2000:428, 74. és 75. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 1987. június 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, 118/85, EU:C:1987:283, 7. pont; 1991. április 23-i Höfner és Elser ítélet, C-41/90, EU:C:1991:161, 21. pont).

47 Az ítélkezési gyakorlat egyébként elismerte, hogy a kikötői és repülőtéri infrastruktúrák kereskedelmi üzemeltetése, valamint ilyen infrastruktúrák kereskedelmi üzemeltetés céljából történő építése gazdasági tevékenységnek minősül (lásd ebben az értelemben: 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, C-82/01 P, EU:C:2002:617, 78. pont; 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítélet, C-288/11 P, EU:C:2012:821, 40–43. pont; 2018. március 15-i Naviera Armas kontra Bizottság ítélet, T-108/16, EU:T:2018:145, 78. pont).

48 A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében felsorolt egy sor olyan gazdasági tevékenységet, amelyet a kikötők folytathatnak. Először is a kikötők általános szolgáltatást nyújtanak a használóiknak (elsősorban a hajótulajdonosoknak, általában véve bármely hajóüzemeltetőnek) azáltal, hogy a hajók számára hozzáférést biztosítanak a kikötői infrastruktúrához, általában „kikötői díjnak" nevezett díjazás ellenében. Másodszor egyes kikötők olyan különleges szolgáltatásokat nyújtanak a hajók számára, mint a révkalauzolás, a teheremelés, az anyagmozgatás

vagy a kikötés, szintén díjazás ellenében. Harmadszor a kikötők díjazás ellenében bizonyos infrastruktúrákat vagy földterületeket olyan vállalkozások rendelkezésére bocsátanak, amelyek ezeket a tereket saját céljaikra veszik igénybe, vagy arra, hogy a hajóknak a fent említett különleges szolgáltatások valamelyikét nyújtsák. A Bizottság ezenkívül a megtámadott határozat (45) preambulumbekezdésében rámutatott, hogy az a tény, hogy külső vállalkozások bizonyos kikötői földterületeket és infrastruktúrákat azzal a céllal vesznek igénybe, hogy szolgáltatásokat nyújtsanak a hajótulajdonosok vagy a hajók számára, nem zárja ki, hogy a kikötői hatóságok által folytatott kezelési tevékenységek – többek között az említett földterületek és infrastruktúrák e külső vállalkozásoknak való bérbeadása – szintén gazdasági jellegűek legyenek.

49 A tárgyaláson ezzel kapcsolatban feltett kérdésre válaszolva a felperesek először is megerősítették, hogy „kikötői díjnak” minősített díjakat szednek, amelyek beszedésére – legalább részben – a hajók kikötői infrastruktúrához való hozzáférésének ellenértékeként kerül sor. Másodszor, noha vitatják, hogy ők maguk többek között daruk segítségével teheremelési, áruberakodási, illetve kirakodási vagy anyagmozgatási tevékenységet folytatnának, mindazonáltal elismerik, hogy a zsilipek mögött bizonyos átrakodási és vontatási tevékenységeket végeznek. Harmadszor nem vitatják azt, hogy koncessziós díj ellenében területeket bocsátanak külső vállalkozások rendelkezésére.

50 A Bizottság tehát mérlegelési hiba nélkül vélte úgy a megtámadott határozat (67) preambulumbekezdésében, hogy a kikötők által végzett tevékenységek – legalábbis részben – gazdasági tevékenységek.

51 A felperesek, illetve a Belga Királyság által hivatkozott egyik érv sem alkalmas e következtetés megkérdőjelezésére.

52 A felperesek mindenekelőtt előadják, hogy tevékenységük nem gazdasági tevékenység, mivel közhatalmi jogköröket gyakorolnak vagy közérdekű feladatokat látnak el.

53 E tekintetben meg kell jegyezni, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (47) preambulumbekezdésében, hogy nem vitatott, hogy a kikötőkre átruházhatják egyes nem gazdasági jellegű közhatalmi jogkörök gyakorlását, mint a tengeri közlekedés ellenőrzése és biztonsága vagy a szennyezésfelügyelet.

54 Ugyanakkor az a körülmény, hogy egy jogalany tevékenységei egy részének folytatása céljából közhatalmi jogkörökkel rendelkezik, önmagában nem gátolja meg a jogalany vállalkozásnak minősítését. Annak eldöntése céljából ugyanis, hogy a szóban forgó tevékenységek egy, a Szerződés értelmében vett vállalkozás tevékenységei-e, ezeknek a tevékenységeknek a jellegét kell megállapítani (lásd ebben az értelemben: 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, C-82/01 P, EU:C:2002:617, 74. és 75. pont; 2012. július 12-i Compass-Datenbank ítélet, C-138/11, EU:C:2012:449, 37. pont).

55 Az a körülmény, hogy a felpereseket közérdekű szolgáltatásokkal bízhatják meg, tehát nem elegendő azok „vállalkozásoknak” minősítésének kizárásához, ha és amennyiben olyan, a Bizottság által a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében megjelölthöz hasonló gazdasági tevékenységeket is folytatnak, amelyek áruk és szolgáltatások ellenszolgáltatás fejében történő nyújtását jelentik a piacon (lásd a fenti 48. pontot).

56 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (48) preambulumbekezdésében, hogy bár a nemzeti hatóságok széles diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek a tekintetben, hogy a felhasználók igényeihez a lehető legközelebb álló módon hogyan gondoskodjanak közérdekű szolgáltatások nyújtásáról, más által való ellátásáról, illetve megszervezéséről, ez nem zárja ki e tevékenységek gazdasági jellegét. Az álladó ítélkezési gyakorlat (lásd a fenti 46. és 54. pontot) szerint ugyanis a „gazdasági tevékenység” fogalma tényelemekből származik, többek között az érintett szolgáltatások piacának létezéséből, és nem függ a nemzeti

döntésektől vagy értékelésektől. Ekképpen az állam maga vagy egy állami szerv is eljárhat vállalkozásként (lásd: 2012. július 12-i Compass-Datenbank ítélet, C-138/11, EU:C:2012:449, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 E tekintetben a Belga Királyság hiába hivatkozik a 2017/352 rendeletre annak alátámasztása céljából, hogy a kikötők nem folytatnak gazdasági tevékenységet. Noha igaz ugyanis, hogy e rendelet azt írja elő, hogy a tagállamok dönthetnek úgy, hogy a kikötői szolgáltatókra a kikötői szolgáltatásokkal kapcsolatban közszolgáltatási kötelezettségeket rónak, illetve átadhatják a közszolgáltatási kötelezettségek előírásának jogát a kikötőt üzemeltető szervnek vagy az illetékes hatóságnak egyes közszolgáltatási célok biztosítása érdekében, a jelen ügyben semmilyen kapcsolat nincsen a szóban forgó támogatási intézkedés – vagyis a kikötők ISoc alóli mentessége – és bármilyen közszolgáltatási feladat között. A megtámadott határozat egyébként egyáltalán nem akadályozza meg a felpereseket abban, hogy közszolgáltatási megbízásról szóló megállapodásokat kössenek a flamand régióval.

58 Ezt követően, mivel a Belga Királyság a tengeri szállítási ágazatnak nyújtott állami támogatásokról szóló közösségi iránymutatásokról szóló 2004 (43) bizottsági közleményre (HL 2004. C 13., 3. o.) hivatkozik a kikötők tevékenysége nem gazdasági jellegének alátámasztása céljából, rá kell mutatni, hogy az említett iránymutatások 2.1 pontjában az szerepel, hogy „[a]z infrastruktúrába irányuló beruházások főszabály szerint nem minősülnek az [EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásoknak, amennyiben az állam minden érintett gazdasági szereplő számára egyenlő, szabad hozzáférést biztosít az infrastruktúrákhoz”. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közleményhez (HL 2016. C 262., 1. o.) hasonlóan e pont tehát kizárólag az infrastruktúrába irányuló beruházásokhoz nyújtott támogatásokra vonatkozik, nem pedig az ISoc alóli mentesség formáját öltő támogatásokra, amelyek összege – amint a jelen ügyben is – közvetlenül az elért haszontól függ.

59 A Belga Királyság hivatkozik továbbá a 2003. május 22-i Korhonen és társai ítélet (C-18/01, EU:C:2003:300) 59. pontjára, amelyből kitűnik, hogy a köztulajdonban álló területek és épületek kezelése nem gazdasági jellegű közérdekű szükségletnek felel meg. Meg kell ugyanakkor állapítani, ahogy azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (60) preambulumbekezdésében, hogy ez az ítélet nem a vállalkozás állami támogatások jogában használt fogalmára vonatkozik, hanem arra a kérdésre, hogy egy területi vagy települési önkormányzat által létrehozott, annak tulajdonában álló és az által irányított részvénytársaság megfelel-e a szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzési szerződések odaítélési eljárásainak összehangolásáról szóló, 1992. június 18-i 92/50/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 209., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 322. o.) 1. cikke b) pontjának második bekezdése értelmében vett közfeladatnak.

60 Ennélfogva a gazdasági tevékenységnek a kikötők közhatalmi jogkörei miatti hiányára alapított kifogást el kell utasítani.

61 Másodszor a felperesek úgy vélik, hogy különbséget kell tenni a kikötői infrastruktúra kikötők általi kezelésével kapcsolatos tevékenységek és a kikötők használóinak kereskedelmi tevékenységei között.

62 E tekintetben mindenekelőtt arra kell rámutatni, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében kellően egyértelműen megjelölte a kikötők által végzett gazdasági tevékenységeket (lásd a fenti 48. pontot). Amint azt a Bizottság az említett preambulumbekezdésben megállapította, a kikötők többek között díjazás ellenében hozzáférést biztosítanak a hajók számára a kikötői infrastruktúrához, valamint díjazás ellenében területeket bocsátanak rendelkezésre. Ennélfogva ténybelileg megalapozatlan a felperesek azon érve, amely szerint a kikötők kizárólag megkönnyítik a harmadik személy felhasználók általi szolgáltatásnyújtást.

63 Ezenkívül rá kell mutatni, hogy a Bizottság nem tekintette úgy, hogy a kikötők minden esetben maguk nyújtanak bizonyos szolgáltatásokat, mint a teheremelés, az anyagmozgatás, a kikötés, az átrakodás vagy a révkalauzolás az infrastruktúráikat igénybe vevő hajók számára. Ily módon elismerte, hogy bizonyos

esetekben e szolgáltatásokat más vállalkozások nyújthatják. A megtámadott határozat (45) preambulumbekezdésében a Bizottság ugyanakkor úgy vélte, hogy az a tény, hogy külső vállalkozások bizonyos kikötői földterületeket és infrastruktúrákat azzal a céllal vesznek igénybe, hogy szolgáltatásokat nyújtsanak a hajótulajdonosok vagy a hajók számára, nem zárja ki, hogy a kikötők mint kikötői hatóságok által folytatott kezelési tevékenységek – többek között az említett földterületek és infrastruktúrák e külső vállalkozásoknak való bérbeadása – szintén gazdasági jellegűek legyenek.

64 Ami a felperesek sajátos helyzetét illeti, a Bizottság a tárgyalás során azt is elismerte, hogy egyes konkrét, a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében hivatkozott szolgáltatásokat a felperesek nem nyújthatnak, ez azonban nem elegendő a Bizottság elemzése fennmaradó részének megkérdőjelezéséhez (lásd a fenti 48. és 49. pontot).

65 Ezzel összefüggésben ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy egy olyan támogatási programra vonatkozó határozat esetében, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, a Bizottság szorítkozhat a szóban forgó program jellemzőinek általános és elvont tanulmányozására, amikor a határozat indokolásában azt mérlegeli, hogy e program az általa előírt alkalmazási módok jellemzői folytán főszabály szerint állami támogatást biztosít-e a kedvezményezettjeinek. Így a Bizottság nem köteles elemzést lefolytatni az e program alapján nyújtott valamennyi egyedi támogatásról (lásd ebben az értelemben: 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. pont; 2015. november 26-i Navarra de Servicios y Tecnologías kontra Bizottság ítélet, T-487/13, nem tették közzé, EU:T:2015:899, 66. pont).

66 Ennélfogva, amikor a Bizottság a jelen ügyhöz hasonlóan egy támogatási program általános jellemzőit tanulmányozza, akkor általános és elvont módon megjelölheti azokat a gazdasági tevékenységeket, amelyeket a kikötők folytathatnak, még akkor is, ha nem minden egyes kikötőben végzik ténylegesen valamennyi ilyen tevékenységet. Abban az esetben azonban, ha a kikötő nem végezne semmilyen, a Bizottság által a megtámadott határozatban megjelölt gazdasági tevékenységet, akkor nem lehetne olyan vállalkozásnak minősíteni, amelyre alkalmazandók az EUM-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályai. A jelen ügyben ugyanakkor nem ez a helyzet, mivel a felperesek a Bizottság által a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében megjelölt legtöbb tevékenységet folytatják (lásd a fenti 48. és 49. pontot).

67 A felperesek továbbá érveik alátámasztása érdekében hivatkoznak a 2017/352 rendelet (43) preambulumbekezdésére, amely szerint „[a]z egyenlő versenyfeltételek, az állami források odaítélésével és felhasználásával kapcsolatos átláthatóság biztosítása, valamint a piaci torzulások elkerülése érdekében elő kell írni, hogy amennyiben egy állami finanszírozásban részesülő kikötőt üzemeltető szerv szolgáltatóként is működik, külön-külön könyvelést vezessen a kikötőt üzemeltető szervként végzett állami finanszírozású tevékenységeiről, illetve a versenyalapon folytatott tevékenységeiről”. A felperesek ebből azt a következtetést vonják le, hogy a kikötőkezelési tevékenységektől eltérően kizárólag a kikötői szolgáltatásnyújtás tartozhat az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések hatálya alá. Ahogy ugyanakkor a Bizottság kifejti, az, hogy a harmadik személyek által nyújtott kikötői szolgáltatások gazdasági tevékenységnek minősülnek, nem zárja ki azt, hogy maguk a kikötők is folytathatnak gazdasági tevékenységet. Az említett preambulumbekezdés utolsó mondata egyébként azt mondja ki, hogy „[a]z állami támogatásra vonatkozó szabályok betartásáról azonban minden esetben gondoskodni kell”.

68 Amennyiben a felperesek a Bizottság korábbi határozathozatali gyakorlatára is hivatkoznak, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottság más ügyeket érintő határozathozatali gyakorlata nem érintheti a megtámadott határozat érvényességét, amelyet kizárólag a Szerződés objektív szabályai alapján kell megítélni (2014. július 16-i Németország kontra Bizottság ítélet, T-295/12, nem tették közzé, EU:T:2014:675, 181. pont; 2016. június 9-i Magic Mountain Kletterhallen és társai kontra Bizottság ítélet, T-162/13, nem tették közzé, EU:T:2016:341, 59. pont).

69 Mindenesetre, amint arra a Bizottság is rámutatott a megtámadott határozat (41) preambulumbekezdésében, legújabb határozathozatali gyakorlatából kitűnik, hogy a kikötői infrastruktúrák kereskedelmi célú működtetése és építése gazdasági tevékenységnek minősül. Még annak feltételezése esetén is, hogy a Bizottság módosíthatta határozathozatali gyakorlatát ebben a tekintetben, erre annak érdekében került sor, hogy megfeleljen a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, különösen a 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítéletnek (C-82/01 P, EU:C:2002:617), valamint a 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítéletnek (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 A felperesek ugyanakkor úgy vélik, hogy a fenti 69. pontban említett ítéletekből nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a kikötői infrastruktúra kezelése szükségképpen gazdasági tevékenységnek minősül. Ily módon egyrészt a 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítéletben (C-288/11 P, EU:C:2012:821) szereplő helyzet eltérő, mivel a felperesek nem maguk működtetik az infrastruktúrát, hanem harmadik személyek rendelkezésére bocsátják. Másrészt a 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítéletben (C-82/01 P, EU:C:2002:617) a Törvényszék kizárólag a kereskedelmi jellegű díjazás fejében kifejtett tevékenységeket minősítette gazdasági jellegűnek.

71 Amint azt a Bizottság kifejti, ugyanakkor a Törvényszék és a Bíróság kifejezetten úgy tekintette, hogy a repülőtéri létesítmények légitársaságok rendelkezésére díj ellenében történő bocsátása gazdasági tevékenységnek minősül (lásd ebben az értelemben: 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, C-82/01 P, EU:C:2002:617, 78. pont; 2000. december 12-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, T-128/98, EU:T:2000:290, 121. pont). Márpedig nincs alapvető különbség a repülőtéri díjak ellenében a repülőtéri infrastruktúrához való hozzáférés biztosítása és a kikötői díjak ellenében a kikötői infrastruktúrához való hozzáférés biztosítása között.

72 Ezenkívül a felperesek által e tekintetben előadottakkal ellentétben a kikötők maguk üzemeltetik a kikötői infrastruktúrát, amikor hozzáférést biztosítanak ahhoz a hajók számára vagy díjazás ellenében területeket adnak bérbe, hasonlóan a lipcse-hallei repülőtérhez a 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítélet (C-288/11 P, EU:C:2012:821) alapjául szolgáló ügyben.

73 Ennélfogva a felperesek tévesen állítják, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban összekeverte a kikötők tevékenységeit és azok felhasználóinak tevékenységeit, valamint az infrastruktúra kezelését és a kikötői felépítmények kereskedelmi célú működtetését.

74 Harmadszor a felperesek arra hivatkoznak, hogy a kikötői hatóságok díjszabási gyakorlata miatt nem áll fenn gazdasági tevékenység.

75 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint gazdasági tevékenységnek minősíthető szolgáltatásokat képeznek azok a szolgáltatások, amelyeket rendes körülmények között díjazás ellenében nyújtanak. A díjazás lényegi jellemzője abban áll, hogy az a szóban forgó szolgáltatás gazdasági ellentételezését képezi (lásd: 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet, C-74/16, EU:C:2017:496, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ennélfogva a felperesek által e tekintetben előadottakkal ellentétben a díjazás fennállása releváns körülmény a gazdasági tevékenység fennállásának megállapítása szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítélet, C-288/11 P, EU:C:2012:821, 40. pont; 2011. március 24-i Freistaat Sachsen és Land Sachsen-Anhalt kontra Bizottság ítélet, T-443/08 és T-455/08, EU:T:2011:117, 93. pont).

77 E tekintetben a felperesek azon érve, amely szerint a kikötői díjakat a belga alkotmánybíróság „díjaknak” minősítette, ami kizárja bármely nyereséghez kapcsolódó elem figyelembevételét, nem cáfolja a Bizottság azon álláspontját, amely szerint e díjak a szóban forgó szolgáltatásnyújtás gazdasági ellentételezését képezik.

78 Az vitathatatlan, amint azt a felperesek kifejtik, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint azon körülmény, miszerint a közjogi szervezet a közhatalmi jogköreinek gyakorlásához kapcsolódó terméket vagy szolgáltatást törvényben meghatározott, és nem e szervezet által közvetlenül vagy közvetetten meghatározott díjazás ellenében nyújtja, nem elegendő ahhoz, hogy adott tevékenységet gazdasági tevékenységnek, és a szervezetet vállalkozásnak lehessen minősíteni (lásd: 2013. szeptember 12-i Németország kontra Bizottság ítélet, T-347/09, nem tették közzé, EU:T:2013:418, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E körülmény azonban önmagában ahhoz sem lehet elegendő, hogy kizárja a szóban forgó tevékenység gazdasági tevékenységnek minősítését.

79 Ezenkívül rá kell mutatni, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (51) preambulumbekezdésében, hogy a jelen ügyben a kikötők által alkalmazott díjak jellemzői (nyilvánosság, megkülönböztetésmentesség stb.) hasonlóak az általános gazdasági érdekű szolgáltatások keretében alkalmazott díjak jellemzőihez, mely szolgáltatások főszabály szerint valóban gazdasági tevékenységek és az állami támogatási jog hatálya alá tartoznak. Ehhez hasonlóan a gazdasági tevékenységek túlnyomó többségének esetében az árak nyilvánosak, megkülönböztetéstől mentesek, és a szolgáltató egyoldalúan előre rögzíti őket.

80 Ami végül azt az érvet illeti, amely szerint a kikötők nem üzleti logikát követnek díjaik megállapításakor, hanem a közszolgáltatási feladatokat kívánják konkretizálni, elegendő arra emlékeztetni, hogy az a körülmény, hogy az áruk vagy szolgáltatások kínálata nonprofit célból történik, nem akadálya annak, hogy az ezen ügyleteket a piacon végrehajtó jogalany vállalkozásnak minősüljön, amennyiben e kínálat más, nyereségorientált gazdasági szereplők kínálatával versenyez (2008. július 1-jei MOTOE ítélet, C-49/07, EU:C:2008:376, 27. pont; 2017. június 27-i Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania ítélet, C-74/16, EU:C:2017:496, 46. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2013. szeptember 12-i Németország kontra Bizottság ítélet, T-347/09, nem tették közzé, EU:T:2013:418, 48. pont).

81 Ezenkívül az a puszta tény, hogy az árakat a kikötők egyoldalúan állapították meg a regionális kikötői biztos felügyelete alatt, nem jelenti azt, hogy nem vették figyelembe a keresletet. Éppen ellenkezőleg, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (56) preambulumbekezdésében megjegyzi, a kikötők figyelembe veszik a piaci körülményeket díjaik, többek között a kikötői díjak meghatározása során. Ily módon a díjak nyilvánvalóan fontos eszközei a kikötők által annak érdekében alkalmazott kereskedelmi politikának, hogy ösztönözzék a hajótulajdonosokat és a szállítókat a kikötői infrastruktúrák használatára, valamint a vállalkozásokat a letelepedésre, hogy bővíthessék gyártási vagy szolgáltatási tevékenységeiket. Ami közelebbről Antwerpen és Zeebruges kikötőit illeti, a megtámadott határozat 46. lábjegyzetéből kitűnik, hogy a kikötői politikáról és a tengeri kikötők kezeléséről szóló, 1999. március 2-i rendelet 25. cikkének (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] flamand kormány és a kikötői hatóságok a flamand tengeri kikötők harmonikus tarifaszerkezetének kialakítására […] irányuló kezdeményezéseket dolgoznak ki annak érdekében, hogy tisztességes versenypozíciót biztosítsanak a flamand tengeri kikötők számára”.

82 Egyebekben nem vitatott, hogy a kikötők által beszedett kikötői díjak és koncessziós díjak legalábbis a kikötők által viselt költségek nagyobb részét fedezik, ha azok a piacon kínálják szolgáltatásaikat, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (53) preambulumbekezdésében megállapította. Az antwerpeni kikötő esetében e bevételek 2015-ben meghaladták a folyó kiadások összegét is. Az, hogy e bevételek egyes nem gazdasági tevékenységek finanszírozását is szolgálhatják, nem változtat azon a tényen, hogy azokat olyan gazdasági tevékenységek ellenértékeként szedik be, mint a kikötői infrastruktúra rendelkezésre bocsátása vagy a kikötői infrastruktúrához való hozzáférés.

83 Ennélfogva a gazdasági tevékenységnek a kikötők díjszabási gyakorlata miatti hiányára alapított kifogást is el kell utasítani.

84 Negyedszer a felperesek előadják, hogy még annak feltételezése esetén is, hogy a kikötők gazdasági tevékenységet folytatnak, olyan tisztán kiegészítő jellegű tevékenységekről van szó, amelyek ennélfogva kívül esnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatályán.

85 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az a körülmény, hogy valamely jogalany tevékenységei egy részének gyakorlása tekintetében közhatalmi jogkörrel rendelkezik, önmagában nem akadálya annak, hogy e jogalany a többi gazdasági tevékenysége vonatkozásában az uniós versenyjog szerinti vállalkozásnak minősüljön (2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, C-82/01 P, EU:C:2002:617, 74. pont; 2008. július 1-jei MOTOE ítélet, C-49/07, EU:C:2008:376, 25. pont).

86 Vitathatatlan, amint azt a felperesek is kifejtik, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint, amennyiben egy közjogi szervezet olyan gazdasági tevékenységet folytat, amelyet el lehet választani a közhatalmi jogköreinek gyakorlásától, e jogalany az említett tevékenységet illetően vállalkozásként jár el, míg ha az említett gazdasági tevékenység nem választható el a közhatalmi jogköreinek gyakorlásától, az adott jogalany által végzett valamennyi tevékenység a közhatalmi jogköreihez kapcsolódó tevékenységnek tekintendő (2012. július 12-i Compass-Datenbank ítélet, C-138/11, EU:C:2012:449, 38. pont; 2013. szeptember 12-i Németország kontra Bizottság ítélet, T-347/09, nem tették közzé, EU:T:2013:418, 29. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2009. március 26-i SELEX Sistemi Integrati kontra Bizottság ítélet, C-113/07 P, EU:C:2009:191, 71–80. pont).

87 A jelen ügyben azonban sem a felperesek, sem a Belga Királyság nem terjesztettek elő konkrét bizonyítékokat annak alátámasztására, hogy a kikötők által folytatott gazdasági tevékenység elválaszthatatlan a kikötők olyan közhatalmi jogköreitől, mint a tengeri közlekedés ellenőrzése és biztonsága vagy a szennyezésfelügyelet. Pusztán az a tény, hogy gazdasági kapcsolat állhat fenn e tevékenységek között, amennyiben a kikötők gazdasági tevékenysége teszi lehetővé nem gazdasági tevékenységük részleges vagy teljes finanszírozását, nem elegendő e tevékenységek ítélkezési gyakorlat értelmében vett elválaszthatatlan jellegének megállapításához.

88 E tekintetben azt is meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben a kikötők nem gazdasági közérdekű tevékenysége nem teszi kötelezővé azok gazdasági tevékenységét, valamint hogy ezek hiányában az említett nem gazdasági tevékenységek nem feltétlenül vesztik értelmüket (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Compass-Datenbank ítélet, C-138/11, EU:C:2012:449, 41. pont; 2013. szeptember 12-i Németország kontra Bizottság ítélet, T-347/09, nem tették közzé, EU:T:2013:418, 41. pont).

89 Meg kell tehát állapítani, hogy a kikötők gazdasági tevékenysége az ítélkezési gyakorlat értelmében véve nem elválaszthatatlan a nem gazdasági közérdekű tevékenységüktől (lásd a fenti 86. pontot).

90 Egyébként pedig meg kell jegyezni, hogy sem a felperesek, sem a Belga Királyság nem bizonyították, hogy a kikötők gazdasági tevékenysége másodlagos vagy kiegészítő jellegű a nem gazdasági közérdekű tevékenységükhöz képest.

91 Éppen ellenkezőleg, amint az kitűnik többek között a megtámadott határozat (53) és (65) preambulumbekezdéséből, a kikötők árbevételének túlnyomó részét a kikötői és koncessziós díjak teszik ki. A Törvényszék által feltett írásbeli kérdésre válaszolva a felperesek egyébként megerősítették, hogy bevételeik több mint 75%-a három típusú tevékenységből, azaz a koncessziókból, a hajózásból és a vontatásból származik. Márpedig, amint az a felperesek egyéb érveinek vizsgálatából kitűnik, a Bizottság mérlegelési hiba nélkül minősítette gazdasági jellegűnek e tevékenységeket a megtámadott határozatban.

92 Ennélfogva el kell utasítani az arra alapított kifogást is, hogy a kikötők gazdasági tevékenysége csak kiegészítő jellegű a nem gazdasági közérdekű tevékenységükhöz képest.

Az azon piac hiányára alapított első részről, amelyen a kikötői hatóságok szolgáltatásaikat kínálják

93 Az első jogalap első részében a felperesek előadják, hogy olyan piac létezésének hiányában, amelyen szolgáltatásaikat kínálják, a kikötői hatóságok nem tekinthetők vállalkozásoknak. A kikötői politikáról és a tengeri kikötők kezeléséről szóló, 1999. március 2-i rendelet értelmében ugyanis a közhatalmi közigazgatási hatáskörök decentralizációja keretében törvényi monopóliumot hoztak létre, amely a szóban forgó szolgáltatás kizárólagos szolgáltatójának kijelölésével kizárja az esetleges versenytársakat. Az antwerpeni és bruges-i kikötők kezelését illetően tehát nem létezik „piac”, amit a Nederlandse Mededingingsautoriteit (holland versenyhatóság) egy jelentése is megerősít.

94 A felperesek e tekintetben emlékeztetnek arra, hogy a kikötői hatóságok csak megkönnyítik a harmadik személyek, vagyis az átrakodó vállalkozások vagy az ipari vállalkozások szolgáltatásnyújtását egy olyan piacon, amelyen e harmadik személyek működnek, többek között területek koncesszióba adásával, anélkül azonban, hogy ők maguk gazdasági tevékenységet folytatnának.

95 Ezenkívül a kikötők kezelését meg kell különböztetni a repülőterek kezelésétől, amely esetében egy belső jogszabály megerősíti a piaci környezetet és ebből következően a versenyt, amelynek körülményei között a repülőtér kezelése zajlik.

96 A válaszban a felperesek azt is kifogásolják, hogy a Bizottság egyrészt tévesen állapította meg a piac fennállását annak alapján, hogy szolgáltatásaikat díjazás fejében nyújtják, másrészt pedig, hogy nem vizsgálta meg az EUM-Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény 14. pontjának megfelelően, hogy más gazdasági szereplők készek, illetve képesek-e a szóban forgó szolgáltatások nyújtására az érintett piacon.

97 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

98 E tekintetben ki kell emelni, hogy a törvényi monopóliummal rendelkező jogalany kínálhat árukat és szolgáltatásokat a piacon, és ebből következően az EUMSZ 107. cikk értelmében vett „vállalkozásnak” minősülhet. Amint ugyanis arra a Bizottság a megtámadott határozat (48) preambulumbekezdésében rámutatott, a gazdasági tevékenység fogalma tényelemekből, többek között az érintett szolgáltatások piacának létezéséből származó objektív fogalom, és nem függ a nemzeti döntésektől vagy értékelésektől.

99 A jelen ügyben, amint az korábban megállapításra került, a felperesek valóban maguk végzik a Bizottság által a megtámadott határozat (44) preambulumbekezdésében gazdaságinak minősített tevékenységek többségét (lásd a fenti 49. pontot). Márpedig még annak feltételezése esetén is, amint azt a felperesek állítják, hogy törvényi monopóliummal rendelkeznek, valamint hogy Belgiumban nincsenek olyan magán kikötőüzemeltetők, amelyek e tevékenységek vonatkozásában versenyeznek velük, meg kell jegyezni, amint azt a Bizottság is megerősítette a tárgyalás során, hogy a hajók, illetve a más szolgáltatók vonzása tekintetében uniós szinten fennáll a verseny a különböző tengeri kikötők között, különösen a Hamburg–Rotterdam–Antwerpen tengelyen, amit a felperesek nem is vitatnak. A felperesek tehát tévesen tekintik úgy, hogy e tevékenységeknek egyáltalán nincs piacuk, pusztán azért, mert természetes és törvényi monopóliumot élveznek Belgiumban azok folytatását illetően.

100 A felperesek továbbá a holland versenyhatóság jelentésére hivatkoznak, amelyből kitűnik, hogy nem áll fenn verseny a kikötőkezelők között. Ki kell ugyanakkor emelni, hogy e konkrétan a hollandiai Rotterdam kikötőjének versenyhelyzetére vonatkozó, egy erőfölénnyel való visszaéléssel kapcsolatos vizsgálat keretében készült jelentés kevéssé tűnik relevánsnak a kikötők gazdasági tevékenysége hiányának általános alátámasztása szempontjából. Ezenkívül e jelentés a kikötői hatóságok között a hollandiai kikötői díjak rögzítését illető gyenge verseny fennállásának megállapítására szorítkozik, anélkül azonban, hogy kimondaná, hogy a kikötői infrastruktúra rendelkezésre bocsátása, illetve az ipari területek biztosítása nem minősül gazdasági tevékenységnek.

101 Éppen ellenkezőleg, az ítélkezési gyakorlat elismerte, hogy a kikötői és repülőtéri infrastruktúrák kereskedelmi üzemeltetése, valamint ilyen infrastruktúrák kereskedelmi üzemeltetés céljából történő építése gazdasági tevékenységnek minősül (lásd ebben az értelemben: 2002. október 24-i Aéroports de Paris kontra Bizottság ítélet, C-82/01 P, EU:C:2002:617, 78. pont; 2012. december 19-i Mitteldeutsche Flughafen és Flughafen Leipzig-Halle kontra Bizottság ítélet, C-288/11 P, EU:C:2012:821, 40–43. pont; 2018. március 15-i Naviera Armas kontra Bizottság ítélet, T-108/16, EU:T:2018:145, 119. pont).

102 E tekintetben a felperesek tévesen hivatkoznak arra, hogy a kikötők kezelését meg kell különböztetni a repülőterekétől. Amint ugyanis azt a Bizottság kifejtette, az, hogy egyes repülőterek üzemeltetése koncesszió alapján történik, nem jelenti azt, hogy egy repülőtér vagy kikötő valamely állami vállalkozás, illetve közhatalmi jogkörökkel felruházott vállalkozás általi üzemeltetése nem minősül gazdasági tevékenységnek.

103 Ezenkívül noha igaz, hogy a 2018. március 15-i Naviera Armas kontra Bizottság ítélet (T-108/16, EU:T:2018:145) alapjául szolgáló ügyben elsődlegesen annak megvizsgálásáról volt szó, hogy egy kikötőt használó, abban a kereskedelmi tevékenység folytatására kizárólagos joggal rendelkező vállalkozás e tény folytán állami támogatásban részesült-e, mindazonáltal a Törvényszék az említett ítélet 119. pontjában kifejezetten megállapította, hogy az a tevékenység, amely révén a kikötő üzemeltetője működteti a kikötői infrastruktúrát, és azt az igénybe vevő hajózási társaság rendelkezésére bocsátja kikötői illetékek megfizetése ellenében, ténylegesen „gazdasági” tevékenységnek minősül.

104 Végül a felperesek az EUM-Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló bizottsági közlemény 14. pontjára hivatkoznak annak előadása céljából, hogy a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia, hogy más gazdasági szereplők készek és képesek-e a szóban forgó szolgáltatások nyújtására az érintett piacon. Az említett pont az alábbiakat mondja ki:

„Egy közigazgatási szerv azon döntése, hogy harmadik személyek számára nem engedélyezi egy bizonyos szolgáltatás nyújtását (például azért, mert a szolgáltatást saját maga kívánja nyújtani), nem zárja ki gazdasági tevékenység meglétét. A piac ilyen lezárása ellenére gazdasági tevékenységről lehet szó abban az esetben, amikor más szereplők érdekeltek abban és képesek arra, hogy a szolgáltatást az érintett piacon nyújtsák. Általában véve nem releváns a tevékenység gazdasági jellegére nézve az a tény, hogy az adott szolgáltatást házon belül nyújtják.”

105 A Bizottság a viszonválaszban, illetve a tárgyalás során kiemelte, hogy az EUM-Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közleményének 14. pontjára a felperesek nem hivatkozhatnak hatékonyan, mivel a jelen ügyben egyes szolgáltatásokat közvetlenül ők maguk nyújtanak, ami az említett pont szerint nem elegendő ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy nem áll fenn semmilyen gazdasági tevékenység. Nem lehet ugyanis kizárni, hogy más magánvállalkozások képesek és készek lehetnek a felperesek által folytatott gazdasági tevékenység folytatására, ha e tevékenységek ténylegesen nyitva állnának a verseny előtt, és nem képeznék törvényi monopólium tárgyát.

106 Ennélfogva az első jogalap első részét is el kell utasítani.

107 E megfontolások összességére figyelemmel azt kell megállapítani, hogy a Bizottság mérlegelési hiba nélkül tekintette úgy a megtámadott határozat (67) preambulumbekezdésében, hogy a belga kikötők által végzett tevékenységek – legalábbis részben – gazdasági tevékenységek.

108 Az első jogalapot tehát el kell utasítani.

A lényegében a szelektivitás feltételének megsértésén alapuló, második és harmadik jogalapról

109 Második és harmadik jogalapjukkal a felperesek lényegében az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt szelektivitási feltétel megsértésére hivatkoznak.

110 A felperesek és a Belga Királyság e két jogalap keretébe tartozó különböző kifogásainak vizsgálatát megelőzően fel kell idézni a Bizottság által a megtámadott határozatban a szóban forgó intézkedés szelektivitásának megállapítása céljából elfogadott álláspontot, valamint a releváns ítélkezési gyakorlatot.

A megtámadott határozatban az intézkedés szelektivitására vonatkozó bizottsági elemzés összefoglalása

111 A megtámadott határozat az intézkedés szelektivitásával foglalkozó 5.1.4 pontjában a Bizottság mindenekelőtt előadta, hogy nem vitatott, hogy a belga kikötők nem fizetnek ISoc-ot. Az ISoc nemfizetésének alapját a belga hatóságok szerint a CIR 180. cikkének 2. pontja vagy a CIR 1. és 2. cikke képezheti (a megtámadott határozat (81) preambulumbekezdése).

112 A Bizottság ezt követően kétlépcsős elemzést végzett, attól függően, hogy az ISoc belga kikötők általi nemfizetésének alapját a CIR 1. és 2. cikke (a továbbiakban: második feltevés) vagy a CIR 180. cikkének 2. pontja (a továbbiakban: első feltevés) képezi.

113 Először, a második feltevéssel összefüggésben a Bizottság elemezte a belga hatóságok azon érvét, amely szerint a CIR 180. cikkének 2. pontja csak a CIR 1. és 2. cikkében meghatározott általános szabályok következményeit vonja le, és így nem jelent eltérést a referencia-rendszertől (a megtámadott határozat (82)–(91) preambulumbekezdése). A Bizottság e tekintetben úgy ítélte meg, hogy ez az értelmezés alapvetően abból a feltételezésből indul ki, amely szerint a kikötők által végzett tevékenységek szükségképpen kizárják, hogy „társaságoknak” lehessen minősíteni őket a jövedelemadó szempontjából (belföldi illetőségű jogi személyek), miközben az EUMSZ 107. cikk értelmében „vállalkozásoknak” minősülnek. Márpedig a Bizottság éppen ellenkezőleg úgy vélte, hogy a kikötők főszabály szerint „társaságok” a jövedelemadó szempontjából a tevékenységük lényege alapján, és arra való tekintettel, hogy olyan gazdasági tevékenységeket folytatnak, amelyeknek köszönhetően az EUMSZ 107. cikk szerinti „vállalkozásoknak” minősülnek (a megtámadott határozat (84) és (85) preambulumbekezdése). A Bizottság ezenkívül megjegyezte, hogy a belga hatóságok érvelésének alapjául szolgáló feltételezés ellentétes a CIR hivatalos kommentárjával, más nemzeti jogszabályokkal és a belga kormány hivatalos állásfoglalásaival (a megtámadott határozat (86) preambulumbekezdése).

114 Ily módon a Bizottság kiemelte, hogy nem osztja azt az álláspontot, mely szerint, még ha törölnék is a CIR 180. cikkének 2. pontját, a kikötők akkor sem tartoznának az ISoc hatálya alá a CIR 1. és 2. cikkében foglalt általános kritériumok alapján. Ugyanezen okokból a Bizottság vitatta, hogy az IPM-re vonatkozó szabályok a kikötők adózási referencia-rendszerét képezik. E tényelemekre tekintettel a Bizottság úgy vélte, hogy a belga jog általános szabályainak rendes alkalmazása a kikötők ISoc hatálya alá vonását eredményezné a gazdasági tevékenységeikből származó jövedelem alapján (a megtámadott határozat (87)–(89) preambulumbekezdése).

115 A Bizottság mindemellett kiemelte, hogy még ha a szóban forgó nemzeti szabályok vagy a hatóságok általi értelmezésük azt eredményezhetné is, hogy a belga kikötők nem fizetnek ISoc-ot, ezek a szabályok megkülönböztetéshez vezetnének az EUMSZ 107. cikk szerinti gazdasági tevékenységeket folytató „vállalkozások” között. A CIR 180. cikkének 2. pontjához hasonlóan az alább kifejtett elemzésben ezek a szabályok, illetve a belga jövedelemadó-rendszer egésze egyes „vállalkozások”, vagyis a kikötők részére nyújtott előnyök forrását jelentené, míg ezek a vállalkozások a „gazdasági tevékenységekből” származó nyereséget illetően hasonló helyzetben vannak, mint az ISoc hatálya alá tartozó más vállalkozások (belföldi illetőségű jogi személyek) a belföldi illetőségű jogi személyek jövedelemadójával kapcsolatos cél tekintetében, ami a nyereség megadóztatása. A Bizottság

egyebekben úgy vélte, hogy a kikötők nem követnek „olyan sajátos működési elveket, amelyek világosan megkülönböztetik őket” az ISoc hatálya alá tartozó „más gazdasági szereplőktől”. Közelebbről az a tény, hogy a kikötők nem nyereségorientáltak, a Bizottság szerint nem elegendő annak megállapításához, hogy az ISoc hatálya alá tartozó más szereplőktől eltérő helyzetben vannak. Ebben az esetben szerinte maga a belga rendszer lenne szelektív (a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdése).

116 Így tehát a Bizottság szerint még akkor is, ha a CIR 1. és 2. cikke képezné a jogalapját annak, hogy a belga kikötők nem fizetnek ISoc-ot, ez a nemfizetés *prima facie* szelektív intézkedés a kikötők gazdasági tevékenységét illetően (a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdése).

117 Másodszor a Bizottság az első, általa előnyben részesített feltevést elemezte, amely szerint a CIR 180. cikkének 2. pontja mint a CIR 1. és 2. cikke által alkotott referencia-rendszertől való eltérés képezi a jogalapját annak, hogy a belga kikötők nem fizetnek ISoc-ot (a megtámadott határozat (92)–(107) preambulumbekezdése).

118 E tekintetben a Bizottság először is úgy vélte, hogy ebben az ügyben a referencia-rendszert a CIF 1. és 2. cikkéből eredő általános adószabályok alkotják, míg a CIR 180. cikkének 2. pontja eltérésnek minősül ezektől az általános adószabályoktól A belgiumi illetőségű jogi személyek esetében a CIR 1. cikke ugyanis kettős jövedelemadó-rendszert állapít meg: a „társaságokat” az ISoc, a „nem társaságnak minősülő jogi személyeket” pedig az IPM hatálya alá vonja. A CIR 2. cikke tartalmazza a „társaságok”, vagyis azon jogi személyek meghatározásának kritériumait, amelyek az ISoc hatálya alá tartoznak, és kizárásos alapon azokat, amelyeknek a bevételei az IPM hatálya alá tartoznak. A CIR 179. cikke egyébként megerősíti, hogy az ISoc hatálya alá tartozó adófizetők a belföldi illetőségű társaságok. Márpedig a Bizottság szerint a CIR 180. cikkének 2. pontja a kikötőket feltétel nélkül mentesíti az ISoc alól, anélkül hogy alkalmazná az ISoc és az IPM közötti elosztás 1. és 2. cikkben meghatározott általános kritériumait, azaz annak figyelembevétele nélkül, hogy az említett kikötők „társaságnak” minősülnek-e, vagy sem (a megtámadott határozat (93) és (94) preambulumbekezdése).

119 Másodszor a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a referencia-rendszertől való ezen eltérés különbséget tesz a referencia-adórendszer által kitűzött cél tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő szereplők között. Valójában, függetlenül az elfogadott referencia-rendszertől (ISoc vagy a belföldi illetőségű jogi személyek jövedelmének általános adóztatása), a jövedelemadó célja a jövedelmek adóztatása, mely cél tekintetében a gazdasági tevékenységekből származó nyereséget illetően minden vállalkozás ugyanolyan ténybeli és jogi helyzetben van. Az, hogy a kikötők esetleg nem nyereségorientáltak, vagy kevesebb figyelmet fordítanak a befektetések rövid távú megtérülésére, nem változtatja meg ezt az értékelést. Az, hogy a belga kikötők közigazgatási szervek tulajdonában vannak és azok ellenőrzése alatt állnak, vagy hogy többek között nem gazdasági tevékenységeket folytatnak, mint a közhatalmi hatáskörök gyakorlásával járó feladatok, nem jelenti azt, hogy eltérő jogi és ténybeli helyzetben vannak a gazdasági tevékenységükből származó jövedelemre kivetett ISoc alkalmazása szempontjából (a megtámadott határozat (97) és (98) preambulumbekezdése).

120 A Bizottság ebből tehát azt a következtetést vonta le, hogy az intézkedés *prima facie* szelektív a kikötők gazdasági tevékenységei tekintetében (a megtámadott határozat (99) preambulumbekezdése).

121 Harmadszor, az elfogadott feltevéstől függetlenül a Bizottság megvizsgálta az intézkedésnek az adórendszer jellegén vagy általános felépítésén alapuló lehetséges indokoltságát. Mindenekelőtt arra emlékeztetett, hogy a valamely intézkedés nemzeti joggal való összeegyeztethetősége önmagában nem jelentheti a rendszer felépítése általi indokoltságát, kivéve ha bizonyítást nyer, hogy ez az indokoltság a referencia-adórendszerben rejlő jellemzőkből ered. Ezenkívül a Bizottság megjegyezte, hogy a megkülönböztetés hiánya a nemzeti jogban nem érinti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti szelektivitás hiányát (a megtámadott határozat (101) és (102) preambulumbekezdése).

122 Ehhez hasonlóan a Bizottság szerint, mivel az ISoc vagy az IPM hatálya alá tartozás meghatározó kritériuma az, hogy az érintett jogalany „gazdálkodást” vagy „nyereségorientált műveleteket” folytat (lásd a CIR 2. cikkét), azok az állítólagos tények, hogy a kikötők azért mentesülnek az ISoc alól, mert nem osztják fel a nyereségüket, hanem visszaforgatják, hogy egyéni érdekeiken túlmutató célt követnek, hogy alapszabály szerinti célkitűzésük nem a nyereségtermelés, hogy a közigazgatási szervek részét képezik, és közérdekű feladatokat látnak el, nem elegendőek ahhoz, hogy a többi belföldi illetőségű társaságnál kedvezőbb adóügyi megítélést indokoljanak az adórendszer vezérelvei tekintetében. Ezenkívül az az állítólagos tény, hogy a kikötők forrásai nem mindig fedezik a költségeiket, illetve az a tény, hogy a vállalkozás tevékenységi köréhez nem kapcsolódó bizonyos költségek nem vonhatók le az ISoc-ból a CIR 49. cikke alapján, szintén nem indokolhatja a kikötők ISoc alóli mentességét. Ezt követően az a tény, hogy a kikötők ISoc alóli mentessége egy általános jogelvből, sőt magából a belga alkotmányból ered, még ha bizonyítottnak is tekintjük, nem feltétlenül olyan jellegű, hogy a rendszer jellege vagy általános felépítése alapján indokolja ezt a mentességet, amennyiben az alkotmányozó vagy a nemzeti bíróságok által figyelembe vett esetleges megfontolások kívül eshetnek az adórendszer megfelelő működésén vagy annak vezérelvein (a megtámadott határozat (103)–(106) preambulumbekezdése).

123 Végül a Bizottság szerint a belga hatóságok és az érdekelt felek azon érvei, amelyek a nemzeti ítélkezési gyakorlat által kifejtett kritériumokra vonatkoznak annak megítélése érdekében, hogy valamely jogi személy a CIR 1. és 2. cikke szerinti „társaságnak” minősül-e (többek között az ipari és kereskedelmi módszerek hiánya), alkalmatlanok arra, hogy bebizonyítsák az intézkedésnek az adórendszer belső logikáján alapuló indokoltságát, mivel valójában annak alátámasztására irányulnak, hogy a kikötők nem „társaságok”, mely esetben az ISoc alóli mentesség a referencia-rendszer határainak meghatározásához használt kritériumok kiválasztása miatt lenne szelektív, nem pedig az ettől a referencia-rendszertől való eltérés okán, ami esetleg indokolható lenne (a megtámadott határozat (107) preambulumbekezdése).

A releváns ítélkezési gyakorlat felidézése

124 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése előírja, hogy „[h]a a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet”.

125 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont; 2018. március 6-i Bizottság kontra FIH Holding és FIH Erhvervsbank ítélet, C-579/16 P, EU:C:2018:159, 43. pont; 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 79. pont).

126 Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalma alá tartozó előny szelektivitására vonatkozó feltételt illetően a Bíróság hasonlóképpen állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy e feltétel értékelése során azt kell meghatározni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő

bánásmódban részesülnek (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

127 Egyébiránt, amennyiben a szóban forgó intézkedést támogatási programként, nem pedig egyedi támogatásként alakították ki, a Bizottság kötelezettsége annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés, annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

128 A valamely intézkedés, különösen adóintézkedés szelektivitásának vizsgálata ily módon annak megállapítását célozza, hogy az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében előnyben részesít-e „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]”, vagy pedig éppen ellenkezőleg, általános adópolitikai intézkedésnek minősül, amely megkülönböztetés nélkül alkalmazandó az ország területén található valamennyi vállalkozásra (lásd ebben az értelemben: 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont; 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont; 2013. július 18-i P ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 18. pont).

129 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az említett általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

130 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

131 A szelektivitásra vonatkozó feltétel vizsgálata tehát főszabály szerint először is azon referenciakeret meghatározásával jár, amelynek az érintett intézkedés a részét képezi, e meghatározás ugyanis különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel magának az előnynek a fennállását csupán egy úgynevezett „általános” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (lásd: 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

132 Valamely adórendszer „szelektívnek” minősítése ugyanakkor nem függ attól, hogy az adórendszer úgy kerüljön kialakításra, hogy az esetlegesen szelektív előnyben részesülő vállalkozásokra általánosan a többi vállalkozáséval megegyező adóterhek, de eltérést engedő szabályok vonatkozzanak, amely esetben a szelektív előnyt úgy lehet meghatározni, mint az általános adóteher és az előbbi vállalkozások által viselt adóteher közötti különbséget (2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91. pont; 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 87. pont).

133 A szelektivitásra vonatkozó kritérium ilyen értelmezése ugyanis azt feltételezné, hogy akkor lehet egy adórendszert „szelektívnek” minősíteni, ha egy meghatározott szabályozási módszer szerint alakították ki, aminek következtében bizonyos nemzeti adószabályok eleve mentesülnének az állami támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzés alól pusztán amiatt, hogy más szabályozási módszer vonatkozik rájuk, holott a különböző adószabályok kiigazítása és együttes alkalmazása által ugyanolyan jogi vagy ténybeli hatásokat váltanak ki. Az ilyen értelmezés így sértené az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozások indokai és céljai szerint, hanem hatásaik alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg őket (lásd: 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 88. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

134 Mindemellett ugyanezen ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége, így nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés e szabályozási módszert alkalmazva ilyen jelleggel rendelkezik, e célból releváns akkor, ha az következik belőle, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. pont; 2018. június 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-208/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:506, 90. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 33. pont).

135 E megfontolások tükrében kell vizsgálni a felperesek és a Belga Királyság különböző kifogásait.

136 E tekintetben a Törvényszék célszerűnek tartja a szóban forgó intézkedés szelektivitásának – vagyis a kikötők ISoc alóli, a CIR 180. cikkének 2. pontján alapuló mentességének – a Bizottság által a megtámadott határozatban alkalmazotthoz hasonló kétlépcsős vizsgálatát, attól függően, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja a CIR 1. és 2. cikke által alkotott referencia-rendszertől való eltérésnek minősül (lásd a fenti 117–120. pontot), vagy pedig az szerves részét képezi a referenciakeretnek (lásd a fenti 113–116. pontot).

A szóban forgó intézkedés szelektivitásáról abban az esetben, ha a CIR 180. cikkének 2. pontja a referenciakerettől való eltérésnek minősül

– A referenciakeret téves azonosítására alapított kifogásról

137 Második jogalapjuk keretében a Belga Királyság által támogatott felperesek előadják, hogy a Bizottság tévesen állapította meg azt, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív, úgy tekintve először, hogy az ISoc képezi a referencia-rendszert a felperesekhez hasonló jogalanyok esetében, másodszor pedig, hogy a kikötők IPM-fizetési kötelezettsége eltérésnek minősül a referencia-rendszer alól, eltérő bánásmódot eredményezve az érintett adórendszer célja tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő szereplők között.

138 Így a felperesek szerint a belga kikötők részére a CIR 180. cikkének 2. pontja alapján biztosított ISoc alóli mentesség pusztán a CIR 1. és 2. cikke általános szabályainak alkalmazása. A felperesek azt is kifejtik, hogy a CIR hivatalos kommentárjában, amelyre a Bizottság a megtámadott határozatban hivatkozott, csak az szerepel, hogy az ISoc alól a CIR 180. cikkének 2. pontja alapján feltétel nélkül mentesülő jogi személyeket főszabály szerint az ISoc hatálya alá tartozó adófizetőknek lehet tekinteni. E kommentárból tehát nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a CIR 180. cikke 2. pontjának

megszüntetése automatikusan azt eredményezné, hogy a kikötők konkrétan az ISoc hatálya alá kerülnének. Az IPM hatálya alá tartozás önmagában nem tekinthető a referencia-rendszertől való eltérésnek.

139 A Belga Királyság szerint az IPM hatálya alá tartozó jogalanyokat egyrészt az jellemzi, hogy nem folytatnak gazdálkodást, illetve nyereségorientált műveleteket, másrészt pedig az, hogy a személyes érdekeiken és részvényeseik érdekein túlmutató célt követnek. A kikötői hatóságokat illetően, még ha ezek folytatnak is marginális jelleggel gazdasági tevékenységet, a nyereségorientáltság hiánya és feladataik közérdekű jellege igazolja azt, hogy nem tartoznak az ISoc hatálya alá. A gazdasági tevékenység és az ISoc közötti automatikus kapcsolat rögzítésével a Bizottság ily módon megsérti a társaság belga jogi fogalmát, amelyet nyereségszerzési cél jellemez, vagyis az, hogy a társasági tagok számára közvetlen vagy közvetett vagyoni előnyt biztosít.

140 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

141 E tekintetben mindenekelőtt ki kell emelni, hogy ellentétben a felperesek által előadottakkal a Bizottság a megtámadott határozatban nem tekintette úgy, hogy a referencia-rendszert kizárólag az ISoc alkotja, amelytől a többi adórendszer eltér. A megtámadott határozat (83) és (93) preambulumbekezdéséből ugyanis kitűnik, hogy a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben a referencia-rendszer a CIR 1. és 2. cikkéből következő általános adószabályokból áll, amely szerint a „társaságok” az ISoc, a „nem társaságnak minősülő jogi személyek” pedig az IPM hatálya alá tartoznak. A Bizottság ugyanakkor megvizsgálta, hogy ezen általános szabályok alapján a kikötők főszabály szerint a CIR 2. cikkének 5. pontjában szereplő „társaság” fogalma alá tartoznak-e, és így a CIR 180. cikkének 2. pontját úgy kell-e értelmezni, mint a referencia-rendszertől az ő javukra való eltérést, vagy pedig ezen általános szabályok alapján azok természetszerűen az IPM hatálya alá tartoznak, és így CIR 180. cikkének 2. pontja tisztán deklaratív hatályú.

142 A felperesek azon érve, amely szerint a Bizottság tévesen határozta meg úgy a referencia-rendszert, hogy azt az ISoc képezi, tehát a megtámadott határozat téves értelmezésén alapul, és azt ennélfogva el kell utasítani.

143 Ezt követően ki kell emelni, hogy a felperesek és a Belga Királyság által képviselt megközelítés, amely szerint a CIR 180. cikkének 2. pontja nem jelent eltérést a referencia-rendszertől, megfelel a Bizottság által a szóban forgó intézkedés szelektivitásának alátámasztása érdekében a megtámadott határozat (82)–(97) preambulumbekezdésében megvizsgált második feltevésnek (lásd a fenti 113–116. pontot).

144 E megközelítés elutasítása céljából a Bizottság lényegében arra támaszkodott, hogy a kikötők a gazdasági tevékenységnek tekinthető tevékenységük lényege alapján a jövedelemadó szempontjából főszabály szerint „társaságok”. Ily módon a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a CIR 180. cikke 2. pontjának hiányában a kikötők a szokásos módon az ISoc hatálya alá kerülnének, és elvetette azt az elképzelést, amely szerint a CIR 1. és 2. cikkének „rendes” alkalmazása alapján a kikötők az IPM, nem pedig az ISoc hatálya alá tartoznak.

145 Meg kell állapítani, hogy ez az okfejtés nem tartalmaz mérlegelési hibát.

146 A CIR 1. cikke ugyanis úgy határozza meg az ISoc-ot, hogy az „a belföldi illetőségű társaságok teljes jövedelmét terhelő adó”, míg az IPM-et úgy, hogy az „a társaságnak nem minősülő belga jogi személyek jövedelemadója”, további pontosítások nélkül.

147 A CIR 2. cikkének 5. pontja, amely, amint azt a Bizottság is elismeri a megtámadott határozatban, szintén részét képezi a referenciakeretnek, egyébként meghatározza, hogy mit kell érteni „társaság” és „belföldi illetőségű társaság” alatt. A CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja szerint „társaság” „minden olyan előírásszerűen létrehozott társaság, szövetség, intézmény vagy szervezet, amely jogi személyiséggel rendelkezik, és gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytat”. A „belföldi

illetőségű társaság” a CIR 2. cikke 5. pontjának b) alpontja szerint „minden olyan társaság, amelynek székhelye, fő telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja Belgiumban található, és amely nincs kizárva a társasági adó hatálya alól”.

148 A pervezető intézkedés keretében, illetve a tárgyalás során e tárgyban megkérdezett felek elismerik, hogy az annak megállapítása szempontjából döntő kritérium, hogy egy belföldi illetőségű jogi személynek az ISoc vagy az IPM hatálya alá kell-e tartoznia, az, hogy e jogalany a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja értelmében vett „gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket” folytat-e, vagy sem.

149 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy a kikötők a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja értelmében vett „gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket” folytatnak-e, valamint hogy főszabály szerint a „társaság” említett cikkben szereplő meghatározása alá tartoznak-e.

150 E tekintetben, amint azt a felperesek egy pervezető intézkedésre válaszolva kifejtették, a „nyereségorientált gazdálkodás” a belga adóhatóság 179/10 kommentárja szerint „bármely olyan ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági vállalkozás működtetésére” irányul, amelynek haszna jövedelemként a természetes személyek jövedelemadójának hatálya alá tartozna, ha e gazdálkodás természetes személy vagy jogi személyiséggel nem rendelkező gazdasági társaság cselekménye lenne. Ami a „nyereségorientált műveleteket folytat” kifejezést illeti, az egyszerre fedi le a nyereségszerzést célzó tevékenység értelmében vett „nyereségszerzési célú foglalkozásokat” és a nyereségorientált, de nem nyereségszerzési célú foglalkozásokat, amelyeket olyan állandó szakmai tevékenység jellemez, amely vagy az ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági jellegű műveleti „foglalkozásnak” minősüléshez kellő gyakoriságú ismétlődéssel, vagy pedig ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazásával jár. Ezenkívül a CIR 182/10 kommentárja szerint a jogi személy akkor alkalmaz ipari és kereskedelmi módszereket, amikor célt követve, szervezetben vagy gazdasági stratégia szerint működik, és lényegében a költségek, a bevételek és a nyereségesség fogalmai által inspirált gazdálkodási módszereket követ.

151 Ennélfogva, még ha a felperesek és a Belga Királyság által előadottaknak megfelelően a „gazdasági tevékenység” és a „nyereségorientált műveletek” fogalmai nem is fedik át egymást teljesen, mindazonáltal a jelen ügyben a korábban hivatkozott (lásd a fenti 49. pontot) tevékenységeikre figyelemmel a kikötők a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja értelmében vett nyereségorientált műveleteket folytatnak.

152 A Belga Királyság szerint ugyanakkor a „társaságot” minden más belföldi illetőségű jogi személytől eltérően elsődlegesen a nyereségszerzési cél jellemzi. E tekintetben hivatkozik a code des sociétés (belga társasági törvény) 1. cikkére, amely szerint „a társaságot szerződés hozza létre, amely szerint egy vagy több személy közössé tesz valamit, annak érdekében, hogy egy vagy több meghatározott tevékenységet folytassanak, valamint hogy a tagok számára közvetlen vagy közvetett vagyoni előnyt biztosítsanak”.

153 A Bizottsághoz hasonlóan rá kell ugyanakkor mutatni, hogy a CIR 1. és 2. cikkéből – amelyek a jelen ügyben releváns referenciakeretet képezik – nem tűnik ki az, hogy e tekintetben a nyereségszerzési cél meghatározó megkülönböztető szempont lenne, mivel a CIR 2. cikkének 5. pontja nem a nyereségszerzési célra utal, hanem „gazdálkodás vagy nyereségorientált műveletek” folytatására.

154 A pervezető intézkedés keretében e tárgyban megkérdezett felperesek, illetve a Belga Királyság elismerte, hogy a gazdálkodásnak vagy „nyereségorientált” műveleteknek a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontjában hivatkozott fogalma nem feltétlenül van átfedésben a „nyereségszerzési cél” fogalmával. Ezt az értelmezést egyébként megerősíti a belga adóhatóság e rendelkezést értelmező 179/11 kommentárja is, amely szerint a „nyereségorientált műveleteket folytat” kifejezés azokat a nyereségorientált, de nem nyereségszerzési célú műveleteket is lefedi, amelyek állandó szakmai

tevékenységnek tekintendők, mivel vagy az ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági jellegű műveleti foglalkozásnak minősüléshez kellő gyakoriságú ismétlődéssel, vagy pedig ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazásával járnak.

155 Ezenkívül a megtámadott határozat (103) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy más vállalkozások is visszaforgatják a nyereségüket, egyéni érdekeiken túlmutató célokat követnek, vagy egyéni érdekeiken túlmutató hatást gyakorolnak a gazdaságra anélkül, hogy ezen okokból mentesülnének az ISoc alól. A Bizottság a megtámadott határozat 83. lábjegyzetében ily módon arra hivatkozik, hogy egyes, többek között közérdekű feladatokat is ellátó települési társulásokat, amelyek közérdekű célra jöttek létre, a közelmúltban Belgiumban az ISoc hatálya alá vontak, amit a felperesek és a Belga Királyság is elismert a pervezető intézkedésekre adott válaszaiban. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a közérdekű feladatok ellátása, a nem nyereségtermelésre irányuló, létesítő okirat szerinti cél, illetve a tagok közjogi jogállása nem jelent a szóban forgó adórendszer alapját képező meghatározó szempontot.

156 Ellentétben a Belga Királyság által előadottakkal tehát magából a CIR 1. és 2. cikkének logikájából nem tűnik ki az, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja semmilyen joghatással nem rendelkezik, és tisztán deklaratív jellegű. Éppen ellenkezőleg, amint azt a Bizottság kifejti, e rendelkezések logikájából az tűnik ki, hogy a gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytató belföldi illetőségű társaságoknak főszabály szerint az ISoc hatálya alá kell tartozniuk. A CIR 180. cikkének 2. pontja ily módon feltétel nélküli mentességet vezet be az ISoc alól az ott hivatkozott kikötők javára, amennyiben azok ténylegesen a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja értelmében vett nyereségorientált műveleteket folytatnak. Ebből következően a CIR 180. cikkének 2. pontja nem képezi a referenciakeret szerves részét, illetve nem tartozik annak logikája alá, amint azt a felperesek és a Belga Királyság megpróbálják előadni, hanem eltérést képez az említett keret alól.

157 Ezt a következtetést megerősítik a Bizottság által a megtámadott határozatban, valamint a Törvényszék előtt folyó eljárás során meggyőző módon ismertetett olyan különböző bizonyítékok, mint többek között a CIR belga adóhatóság által készített hivatalos kommentárjai, illetve a belga hatóságok *in tempore non suspecto* eszközölt hivatalos állásfoglalásai, amelyek a kikötőket főszabály szerint a „társaság” CIR 2. cikkének 5. pontjában szereplő fogalma alá tartozónak tekintik.

158 Ily módon először is a megtámadott határozat (86) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a belga adóhatóság hivatalos kommentárjai szerint a kikötők közvállalkozások, amelyek a CIR 180. cikkének 2. pontjában foglalt feltétel nélküli mentesség hiányában a CIR 1. és 2. cikke alapján az ISoc hatálya alá tartoznának. A megtámadott határozat 71. lábjegyzetében hivatkozott 179/2 kommentár például azt mondja ki, hogy „bár elvben az ISoc hatálya alá tartozó adófizetőknek tekinthetők, a CIR 180–182. cikke alapján ki vannak zárva az ISoc-ból: 1. azon jogi személyek, amelyek »feltétel nélkül« vannak kizárva az ISoc-ból”.

159 Másodszor a megtámadott határozat (86) preambulumbekezdéséből az is kitűnik, hogy maga a belga kormány úgy vélte a belga alkotmánybíróság előtt, hogy a CIR 180. cikkében és 220. cikkének 2. pontjában említett egyéb társaságok és jogi személyek között a kikötők ténylegesen olyan jogi személyek, amelyek a CIR 2. cikke szerinti gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytatnak. Ezenkívül a képviselőház előtt a miniszterelnök-helyettes, pénzügy- és külkereskedelmi miniszter szintén úgy ítélte meg, hogy a kikötők olyan közvállalkozások, amelyek a CIR 180. cikkében foglalt feltétel nélküli mentesség hiányában a CIR 1., 2. és 179. cikkével összhangban az ISoc hatálya alá tartoznának.

160 Harmadszor, a belga szövetségi parlament által 2018. május 29-én elfogadott törvényből – „Loi fixant les conditions du passage à l’assujettissement à l’impôt des sociétés d’entreprises portuaires” (a kikötői vállalkozások társaságiadó-kötelezettség alá kerülésének feltételeiről szóló törvény, *Moniteur Belge*, 2018. június 11., 48409. o.) – kitűnik, hogy annak érdekében, hogy megfeleljenek a megtámadott határozatnak, és megszüntessék a kikötők feltétel nélküli, a Bizottság által állami támogatásnak minősített mentességét az ISoc alól, e törvény 2. cikke azt írja elő, hogy „a [CIR] 180. cikke első

bekezdésének 2. pontja hatályát veszti”. Ebből következően meg kell állapítani, amint azt a Bizottság a tárgyalás során előadta, hogy a belga jogalkotó szerint a CIR 180. cikkének 2. pontjában előírt adómentesség puszta megszüntetése elegendő ahhoz, hogy a kikötők az ISoc hatálya alá tartozzanak, ami azt jelenti, hogy e mentesség hiányában a kikötők természetszerűen vagy automatikusan az ISoc hatálya alá tartoznak.

161 Negyedszer a CIR 180–182. cikkének szövegéből és logikájából kitűnik, hogy a 180. cikk feltétel nélküli mentességet ír elő az ISoc alól, mivel a 181. és 182. cikkel ellentétben az ott hivatkozott jogalanyok ISoc alóli mentességét semmilyen más feltételhez nem köti. Egyrészt a CIR 181. cikke ugyanis azt írja elő, hogy „nem kötelesek [ISoc] fizetésére azok a nonprofit szervezetek és egyéb jogi személyek, amelyek nem nyereségszerzési célt követnek”, és bizonyos ott felsorolt közérdekű tevékenységeket folytatnak, mint a családsegítés vagy az oktatás. Másrészt a CIR 182. cikke azt mondja ki, hogy „[a] nonprofit szervezetek és más nem nyereségszerzési célt követő jogi személyek esetében nem tekintendők nyereségszerzési célúnak a következő műveletek: 1. az elszigetelt vagy kivételes műveletek; 2. a létesítő okirat szerinti feladatuk ellátása során beszedett eszközök kihelyezésében álló műveletek; 3. az ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági műveleteket csak kiegészítő jelleggel tartalmazó, illetve ipari vagy kereskedelmi módszereket nem követő tevékenységnek minősülő műveletek”. A CIR 180. cikke ezzel szemben egyszerűen azt írja elő, hogy „nem társaságiadó-kötelesek” az ott felsorolt jogalanyok, a nyereségszerzési cél hiányára, valamint az e jogalanyok által folytatott nyereségszerzési célú műveletek kiegészítő jellegére vonatkozó további feltétel nélkül.

162 E logika jelenik meg a CIR 220. cikkében is, amely azt írja elő, hogy „[a] jogi személyek adójának hatálya alá tartoznak: 1. az állam, a közösségek, a régiók, a tartományok, az agglomerációk, a községek szövetségei, a községek, a szociális közsegélyközpontok, […] valamint az állami felekezeti intézmények, a segítségnyújtási zónák, a rendőrségi zónák, valamint a polderek és vízügyi tanácsok; 2. azok a jogi személyek, amelyek a 180. cikk értelmében nem tartoznak a társasági adó hatálya alá; 3. azon jogi személyek, amelyek székhelye, fő telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja Belgiumban található, és amelyek nem folytatnak üzleti tevékenységet vagy nyereségszerzési célú műveleteket, vagy amelyek a 181. és 182. cikk alapján nem tartoznak a társasági adó hatálya alá”. A CIR 220. cikkének 2. pontjából ugyanis, hacsak nem fosztjuk meg e rendelkezést hatékony érvényesülésétől és nem tekintjük úgy, hogy az a CIR 180. cikkéhez hasonlóan tisztán deklaratív jellegű, az is kitűnik, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontjában előírt mentesség hiányában a kikötők főszabály szerint az ISoc hatálya alá tartoznának, kivéve ha bizonyítani tudják, hogy nem folytatnak gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket, vagy hogy megfelelnek a CIR 181. és 182. cikkében szereplő egyéb feltételeknek.

163 Ennélfogva e megfontolások összességére figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban megalapozottan tekintette úgy, hogy a szelektivitás vizsgálata szempontjából a jelen ügyben a CIR 1. és 2. cikke alkotja a referenciakeretet, amely alól a CIR 180. cikkének 2. pontja eltérést jelent, amennyiben az utóbbi rendelkezés feltétel nélkül mentesíti az ISoc alól a kikötőket abban az esetben is, ha a CIR 2. cikke 5. pontjának a) alpontja értelmében vett gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytatnak.

164 Ennélfogva az első kifogást mint megalapozatlant el kell utasítani.

– A kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó jogalanyok közötti összehasonlíthatóság hiányára alapított kifogásról

165 A felperesek előadják, hogy – ellentétben a Bizottság által a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdésében megállapítottakkal – a kikötői hatóságok nincsenek ugyanabban a helyzetben, mint az ISoc hatálya alá tartozó más jogalanyok. Eltérő jogi és ténybeli rendszerbe tartoznak, mint az egyéb jogalanyok, és a közjogi feladatokat ellátó hatóságok kiterjesztéseinek

minősülnek. Egyébként a kikötői hatóságok nem használhatják fel szabadon a rendelkezésükre álló forrásokat tevékenységük optimalizálása céljából, amit az ISoc hatálya alá tartozó más jogalanyok, mint például a nonprofit szervezetek megtehetnek, amikor nyereségorientált műveleteket folytatnak.

166 A felperesek szerint az IPM hatálya alá tartozó jogi személyeket egyrészt az jellemzi, hogy nem folytatnak gazdálkodást, illetve nyereségorientált műveleteket, másrészt pedig az, hogy a személyes érdekeiken és részvényeseik érdekein túlmutató, szélesebb célt követnek. Ellentétben a Bizottság állításával, a kikötők által elfogadott jogi forma nem meghatározó, így tehát a nyereségszerzési cél hiánya fontos körülmény az ISoc és az IPM megkülönböztetése céljából. A szociális célú társaságok, amelyeknek nem céljuk a nyereség felosztása, ugyanis az IPM hatálya alá tartozhatnak.

167 Ezenkívül a felperesek előadják, hogy tevékenységük gyakorlása céljából nem alkalmaznak a CIR 182. cikkének 3. pontja értelmében vett ipari és kereskedelmi módszereket. E tekintetben figyelembe kell venni először azt, hogy a kikötők által megszerzett jövedelem nagyobb részét nem a kereslet és a kínálat elvei határozzák meg, másodszor, hogy díjaik javadalmazó jellegűek, és főszabály szerint csak egyes szolgáltatások költségeinek fedezését célozzák, anélkül hogy a nyereség maximalizálására irányulnának, harmadszor, hogy nem ők választják meg a kikötőt, amelyet kezelniük kell, és nem korlátozhatják szolgáltatásaikat a legjövedelmezőbb felhasználókra sem, negyedszer, hogy jövedelmeiket nem szükségképpen saját hatékonyságuk vagy teljesítményük növelésére használják fel, ötödször, hogy beruházásaikat nem kizárólag a rövid vagy középtávú mikroökonómiai megtérülés, hanem hosszú távú makroökonómiai kilátások is befolyásolják, hatodszor pedig, hogy kizárólag ők jogosultak az át nem ruházható kikötői közigazgatási hatáskörök gyakorlására. A nyereségszerzési cél hiánya, összekapcsolódva az ipari és kereskedelmi módszereket alkalmazó magatartás hiányával ennélfogva igazolja azt, hogy a kikötők az IPM, nem pedig az ISoc hatálya alá tartoznak.

168 A Belga Királyság a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítéletre (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) támaszkodva azt is előadja, hogy a kikötők az ISoc rendszeréből fakadó célokra figyelemmel nincsenek az ezen adó hatálya alá tartozó, nyereségszerzési célú társaságokhoz hasonló ténybeli és jogi helyzetben. E tekintetben megjegyzi, hogy a kikötői politikáról és a tengeri kikötők kezeléséről szóló, 1999. március 2-i rendelet egyáltalán nem írja elő, hogy a kikötőknek nyereségszerzésre kell törekedniük.

169 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

170 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az említett általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont).

171 El kell tehát dönteni, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontjában előírthoz hasonló adómentesség alkalmas-e arra, hogy előnyben részesítsen egyes vállalkozásokat más, az általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben.

172 E tekintetben a Bizottság a megtámadott határozat (97) és (98) preambulumbekezdésében úgy ítélte meg, hogy függetlenül az elfogadott referencia-rendszertől (ISoc vagy a belföldi illetőségű jogi személyek jövedelmének általános adóztatása), a jövedelemadó célja a jövedelmek adóztatása, mely cél tekintetében a gazdasági tevékenységekből származó nyereséget illetően minden vállalkozás ugyanolyan ténybeli és jogi helyzetben van.

173 A Belga Királyság szerint ezzel szemben a kikötők nincsenek összehasonlítható helyzetben az ISoc hatálya alá tartozó társaságokkal, mivel még annak feltételezése esetén is, hogy a CIR 2. cikkének 5. pontja értelmében vett nyereségorientált műveleteket folytatnak, rendelkeznek olyan sajátosságokkal, mint tevékenységük nyereségszerzési céljának hiánya, működési módjuk, jogi formájuk, illetve a magánszektorral folytatott verseny hiánya, amelyek megkülönböztetik őket e társaságoktól.

174 E tekintetben ki kell emelni, hogy – ellentétben a Bizottság által előadottakkal – nem lehet úgy tekinteni, hogy a kikötőknek ahhoz, hogy a jelen ügyben meg lehessen őket különböztetni az ISoc hatálya alá tartozó társaságoktól, szükségképpen ugyanolyan jellemzőkkel – az egyén elsődlegességének elve vagy az „egy ember, egy szavazat” szabály – kell rendelkezniük, mint a 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) alapjául szolgáló ügyben szereplő szövetkezeteknek.

175 Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a Bizottság feladata a szóban forgó intézkedés eleve szelektív jellegének bizonyítása (lásd ebben az értelemben 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. pont), ami azt vonja maga után, hogy a jelen ügyben meg kell vizsgálni, hogy a referenciakeret céljaira tekintettel a kikötők egyes rájuk jellemző sajátos tulajdonságok ellenére összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak-e az ISoc hatálya alá tartozó társaságokkal.

176 Ki kell ugyanakkor emelni, hogy a kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó társaságok helyzete összehasonlíthatóságának értékelése céljából elfogadott megkülönböztetési szempontnak a referenciakeret céljaihoz képest releváns és koherens jellemzőkön kell alapulnia (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i ANGED-ítélet, C-233/16, EU:C:2018:280, 52–56. pont).

177 Márpedig a jelen ügyben a kikötőknek a felperesek és a Belga Királyság által hivatkozott egyetlen tulajdonsága – még ha bizonyítottnak is tekintjük azokat – sem releváns és koherens a jövedelemadó céljához képest, ami megnevezéséből kitűnően a belföldi illetőségű jogi személyek jövedelmének megadóztatása, illetve közelebbről a gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytató „társaságok” esetében az e tevékenységből származó nyereség megadóztatása.

178 Először ugyanis azon tényt illetően, hogy a kikötők nem követnek nyereségszerzési célt, és valamennyi nyereségüket újra befektetik a kikötői infrastruktúrába az általános érdekű feladataik teljesítése céljából, a Bizottsághoz hasonlóan emlékeztetni kell arra, hogy az itt hivatkozott közérdekű célok a kikötők gazdasági tevékenységére, nem pedig a nem gazdasági közérdekű tevékenységükre vonatkoznak (lásd a fenti 53. pontot). E célok lényegében a felperesek és a flamand régió gazdasági fejlődésének és foglalkoztatásának elősegítésében állnak. Márpedig meg kell állapítani, amint azt a Bizottság is megtette a megtámadott határozat (103)preambulumbekezdésében, hogy más vállalkozások is visszaforgatják a nyereségüket, egyéni érdekeiken túlmutató célt követnek, vagy ilyen hatást gyakorolnak a gazdaságra anélkül, hogy ezen okok miatt mentesülnének az ISoc alól, amit sem a felperesek, sem a Belga Királyság nem vitat.

179 Ennélfogva még annak feltételezése esetén is, hogy a nyereségszerzési cél hiánya a kikötők lényeges jellemzője, valamint hogy az e jellemzőre alapított megkülönböztetési szempont más, a CIR 182. cikkében említettekhez hasonló tényezőkkel együttesen releváns lehet annak eldöntése szempontjából, hogy egy belföldi illetőségű jogi személynek az ISoc vagy az IPM hatálya alá kell-e tartoznia, meg kell állapítani, hogy a kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó társaságok helyzete összehasonlíthatóságának értékelése során e szempont önmagában nem releváns és nem koherens a szóban forgó rendszer által követett, a jövedelmek adóztatására irányuló célhoz képest.

180 E tekintetben sem a felperesek, sem a Belga Királyság nem hivatkozhat hatékonyan a cour d’appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium) 2006. június 21-i Oxfam Magasins du monde ítéletére, amelyre a tárgyalás során, valamint a Belga Királyság írásbeli észrevételeiben utaltak. Ebben az ügyben ugyanis a cour d’appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság) azt állapította meg, hogy

az ASBL Oxfamnak az IPM hatálya alá kell tartoznia, mivel a tisztességes kereskedelemből származó termékek vásárokon vagy piacokon történő értékesítésére irányuló tevékenysége nem minősül nyereségorientált műveletnek, annak célja ugyanis nem a CIR 182. cikkének 3. pontja értelmében vett ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazása.

181 A CIR 182. cikkének 3. pontja azt írja elő, hogy „[a] nonprofit szervezetek és más nem nyereségszerzési célt követő jogi személyek esetében nem tekintendők nyereségszerzési célúnak a következő műveletek […] 3. az ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági műveleteket csak kiegészítő jelleggel tartalmazó, illetve ipari vagy kereskedelmi módszereket nem követő tevékenységnek minősülő műveletek”. E cikk tehát két olyan elkülönült esetet rögzít, amelyben a jogi személyek nem nyereségszerzési célú tevékenységéről vélelmezik, hogy nem minősül a CIR 2. cikkének 5. pontja értelmében vett nyereségorientált műveletnek: egyrészt a kiegészítő jelleggel végzett ipari, kereskedelmi vagy mezőgazdasági műveletekről van szó, másrészt pedig az ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazásának hiányáról. Amint arra a Bizottság megalapozottan hivatkozott, a cour d’appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság) 2006. június 21-i Oxfam Magasins du monde ítéletének alapjául szolgáló ügy csak a második esetre, vagyis az egyesület részéről az ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazására vonatkozott.

182 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a CIR 182/10 kommentárja szerint a jogi személy akkor alkalmaz ipari és kereskedelmi módszereket, amikor célt követve, szervezetben vagy gazdasági stratégia szerint működik, és lényegében a költségek, a bevételek és a nyereségesség fogalmai által inspirált gazdálkodási módszereket követ.

183 Márpedig a felperesek esetében, amint azt a Bizottság a tárgyalás során megjegyezte, nem lehet úgy tekinteni, hogy nem alkalmaznak a CIR 182. cikkének 3. pontja értelmében vett ipari vagy kereskedelmi módszereket, mint az Oxfam a fenti 180. pontban hivatkozott ügyben. Amint ugyanis arra a Bizottság a tárgyalás során emlékeztetett, a kikötők üzleti tervet dolgoznak ki, strukturált vállalkozáspolitikával és személyzeti osztállyal is rendelkeznek. Még ha feltételezzük is, amint azt a felperesek állítják, hogy az általuk beszedett díjak csak egyes szolgáltatások költségeinek fedezését célozzák, haszonkulcs rögzítése nélkül, a Bizottság által a megtámadott határozat (46) preambulumbekezdésében hivatkozott, a kikötői politikáról és a tengeri kikötők kezeléséről szóló, 1999. március 2-i rendelet szövegéből magából kitűnik, hogy tevékenységük ipari vagy kereskedelmi módszerek alkalmazásával jár. Végül azt sem lehet megállapítani, hogy tevékenységeik csak kiegészítő jelleggel tartalmaznak az e rendelkezés értelmében vett ipari vagy kereskedelmi műveleteket, ily módon pedig a CIR 182. cikkének 3. pontjában hivatkozott első eset körébe sem tartoznak.

184 Mindenesetre még annak feltételezése esetén is, hogy a kikötők nem követnek nyereségszerzési célt, a jelen ügyben őket érintő adómentesség nem a CIR 182. cikkének 3. pontján alapul, hanem a CIR 180. cikkének 2. pontján, anélkül hogy az iratok bármely eleméből kitűnne, hogy a belga jogalkotó a kikötők tekintetében elvégezte a CIR 182. cikkének 3. pontjában hivatkozott feltételek konkrét értékelését. Ezzel szemben a fenti 156–163. pontból az következik, hogy e mentesség hiányában a CIR 1. és 2. cikkében hivatkozott feltételek alapján rendesen az ISoc hatálya alá kellene tartozniuk.

185 Másodszor, a kikötők jogi formájára vagy jogállására alapított megkülönböztető szempontot illetően rá kell mutatni egyrészt arra, hogy a belga adóhatóság megtámadott határozat (86) preambulumbekezdésében hivatkozott 179/16 kommentárja szerint a belga kikötők többségének a jogi formája (SA, SPRL vagy autonóm önkormányzati hatóság) miatt főszabály szerint szintén az ISoc hatálya alá kellene tartoznia, mivel általános szabályként vagy ipari vagy kereskedelmi tevékenységet vagy nyereségszerzési célú műveleteket folytatnak, vagy pedig mindkettőt egyszerre, továbbá az általuk elért teljes nyereséget és hasznot e tevékenységből származónak kell tekinteni. Másrészt a megtámadott határozat (103) preambulumbekezdéséből kitűnik – anélkül, hogy a felek ezt vitatnák –, hogy a közigazgatási szervek részét nem képező jogalanyok (például a nonprofit egyesületek) az IPM hatálya alá tartozhatnak, így a nemzeti szabályokra figyelemmel az állami szférához tartozás szintén

nem releváns kritérium. Ezenkívül alapszabály szerinti nonprofit céljuk ellenére ezek az egyesületek az általános kritériumok értelmében az ISoc hatálya alá tartozhatnak, amennyiben gazdálkodást folytatnak vagy nyereségorientált műveleteket végeznek.

186 E tekintetben egyébként meg kell jegyezni, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (98) preambulumbekezdésében, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a vállalkozás jogi formájára és bizonyos ágazatokban való tevékenységére hivatkozással nyújtott adómentességet, amely a jogalkotó azon célkitűzéséből ered, hogy támogassa a szociálisan arra méltó szervezeteket, főszabály szerint szelektívnek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EU:C:2006:8, 136–138. pont).

187 Harmadszor, nem lehet helyt adni a Belga Királyság által először egy pervezető intézkedésre adott válaszban előadott álláspontnak sem, amely szerint a belga jogalkotó a kikötőket az ország különböző régióiban megszervező szabályozási keretre figyelemmel megalapozottan vélhette úgy, hogy a kikötők a rájuk vonatkozó szabályozás alapján nem folytatnak a magánszektorral versengő gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket, ami igazolta valamennyi kikötő IPM alá vonását.

188 A Bizottság által a közigazgatási eljárás során, valamint a Törvényszék előtt benyújtott bizonyítékok összességéből ugyanis az következik, hogy a CIR 180. cikke 2. pontjának hiányában a kikötőknek főszabály szerint az ISoc hatálya alá kellene tartozniuk (lásd a fenti 156–163. pontot). Ily módon, amennyiben a CIR 2. cikkének 5. pontja értelmében vett gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytatnak, az ISoc hatálya alá tartozó társaságokkal összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak az e tevékenységből származó hasznokat illetően, és az őket a CIR 180. cikkének 2. pontja alapján megillető mentesség olyan eltérő bánásmódot jelent, amely lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető (lásd a fenti 126. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

189 E tekintetben a Belga Királyság ugyanakkor a belga Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság, Belgium) 2016. december 1-jei 151/2016. sz. ítéletére hivatkozik, amely elismeri, hogy jogszerű a jogalkotó azon döntése, miszerint a CIR 180. cikkének 2. pontjában hivatkozott kikötők vonatkozásában fennmarad az IPM hatálya. Ebben az ítéletben a nem sokkal korábban az ISoc hatálya alá került települési társulások által indított kereset alapján eljáró Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) az alábbiakat mondta ki:

„A települési társulásokkal, az együttműködési struktúrákkal és a projektszövetségekkel ellentétben, amelyek az olyan tevékenységek széles körét fedhetik le, amelyek versenyben állhatnak a magánvállalkozásokkal, a [CIR] 180. cikkének 2–13. pontjában hivatkozott különös állami gazdasági szereplők olyan tevékenységet folytatnak, amely nem áll versenyben magánvállalkozásokkal, vagy amely különös közérdek körébe tartozik. A jogalkotó úgy tekinthette, hogy ebből következően sajátos adójogi bánásmód alá kell tartozniuk. Az eltérő bánásmódot észszerű igazolás támasztja alá.”

190 Amint azt ugyanakkor a Bizottság a megtámadott határozat (102) preambulumbekezdésében kifejtette, a belga Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) 2016. december 1-jei 151/2016. sz. ítélete nem a kikötők állami támogatási jog szerinti ISoc alóli mentességére vonatkozik, hanem a települési társulások, az együttműködési struktúrák és a projektszövetségek ISoc hatálya alá vonásának értékelésére, az egyenlőség és a megkülönböztetésmentesség elve alapján. Márpedig a megkülönböztetés hiánya a nemzeti jogban nem prejudikálja szükségszerűen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti szelektivitás hiányát.

191 Mindenesetre még annak feltételezése esetén is, hogy elfogadható a Belga Királyság által utoljára ismertetett álláspont (lásd a fenti 187. pontot), ez azt jelentené, hogy a belga adórendszert úgy alakították ki, hogy a jogalkotó diszkrecionálisan úgy tekintheti, hogy egyes jogalanyok nem tartoznak az ISoc hatálya alá, noha főszabály szerint a CIR 2. cikke 5. pontjának értelmében vett gazdálkodást vagy nyereségorientált műveleteket folytató „társaságnak” minősülnek. Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint, ha az illetékes hatóságok a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek az adórendszertől idegen kritériumok – mint például a foglalkoztatás fenntartása vagy a magánszektorral

fennálló verseny hiánya – alapján való meghatározását illetően széles diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek, akkor úgy kell tekinteni, hogy e jogkör gyakorlása „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos árukat” előnyben részesít más olyan vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek a követett célkitűzésre tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i P ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

192 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a Bizottság megalapozottan állapította meg a megtámadott határozat (97)–(99) preambulumbekezdésében, hogy a szóban forgó intézkedés *prima facie* szelektív, mivel eltérésnek minősül a CIR 1. és 2. cikke által alkotott referenciakerettől, és mivel különbséget tesz a kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó társaságok között, noha e referenciakeret céljára tekintettel azok összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak.

Az intézkedés szelektivitásáról abban az esetben, ha a CIR 180. cikkének 2. pontja formálisan nem minősül a referenciakerettől való eltérésnek

193 Másodlagosan meg kell vizsgálni a Bizottság által a megtámadott határozatban a szóban forgó intézkedés szelektivitásának alátámasztása érdekében elfogadott második feltevést. E feltevés szerint a CIR 1. és 2. cikke jelenti a kikötők részéről az ISoc nemfizetésének jogalapját, abban az értelemben, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja formálisan nem minősül a referenciakerettől való eltérésnek (lásd a fenti 115. és 116. pontot).

194 E tekintetben, még ha feltételezzük is, amint azt a felperesek és a Belga Királyság teszik, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja nem minősül a referenciakerettől való eltérésnek, abban az értelemben, hogy a felperesekhez hasonló jogalanyok esetében az IPM a releváns referenciakeret, rá kell mutatni, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (90) preambulumbekezdésében, hogy maga a belga jövedelemadó-rendszer szelektív, mivel az „bizonyos vállalkozások”, vagyis a kikötők előnyben részesítését eredményezi, noha azok összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak az ISoc hatálya alá tartozó más vállalkozásokkal a gazdasági tevékenységükből származó jövedelem adóztatása szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101–107. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 76–79. pont).

195 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az intézkedés szelektivitásának megállapításához nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, még ha főszabály szerint e tekintetben releváns szempontról is van szó (lásd a fenti 132–134. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

196 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanakkor azon körülmény, hogy kizárólag az adott intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-374/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2016:1024, 24. pont).

197 Ezért amikor nem lehet olyan intézkedést azonosítani, amely valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bír, ahhoz, hogy az adó tárgyaként az adórendszer által meghatározott kritériumokat szelektív előnyt biztosítónak lehessen minősíteni, az is szükséges, hogy ezek a kritériumok a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes tulajdonságai alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék, lehetővé téve ezzel azt, hogy az ilyen rendszert úgy minősítsék, hogy az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését előnyben részesíti (2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).

198 Márpedig a jelen ügyben, amint azt a Bizottság a tárgyalás során megjegyezte, még ha feltételezzük is, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja nem tér el a CIR 1. és 2. cikke által alkotott referenciakerettől, e rendelkezés név szerint megjelöl bizonyos jogalanyokat, többek között a kikötőket, és ily módon feltétel nélkül mentesíti azokat az ISoc alól, bár a „gazdasági tevékenységből” származó nyereséget illetően az ISoc hatálya alá tartozó más vállalkozásokkal (belföldi illetőségű jogi személyekkel) összehasonlítható helyzetben vannak. A kikötőket tehát e rendelkezések kiváltságos kategóriaként jelölik meg azok sajátos tulajdonságai, illetve azon tevékenységi ágazat alapján, amelyhez tartoznak.

199 Ennélfogva a Bizottság megalapozottan tekinthette úgy a megtámadott határozat (90) és (91) preambulumbekezdésében, hogy még ha az 1. és 2. cikk is képezné a kikötők ISoc alóli mentességének jogalapját, e mentesség *prima facie* szelektív intézkedés lenne a kikötők gazdasági tevékenységét illetően.

200 A fenti 130. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően még azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó intézkedés, noha *prima facie* szelektív, függetlenül az e tekintetben a referenciakeret tekintetében elfogadott feltevéstől, mindazonáltal igazolható-e az azt magában foglaló adórendszer jellegével vagy logikájával, amint azt a felperesek és a Belga Királyság állítja.

Az adórendszer jellege vagy logikája általi igazolásra alapított kifogásról

201 Harmadik jogalapjuk keretében a felperesek másodlagosan előadják, hogy még annak feltételezése mellett is, hogy a kikötői hatóságok IPM hatálya alá tartozása eltérést jelent a referencia-rendszertől, ezt igazolhatja a belga jövedelemadó-rendszer jellege és szerkezete.

202 A felperesek rámutatnak, hogy a belga adórendszer átfogó koherenciája azt igényli, hogy a hatóságok ne tartozzanak a jövedelmeket terhelő ISoc hatálya alá. A CIR 180. cikkében hivatkozott jogi személyek, köztük a belga kikötők, nem tartoznak az ISoc hatálya alá, mivel nem követnek nyereségszerzési célt, és az állam kiterjesztésének minősülnek. Ezenkívül nem a nyereségmaximalizálás szellemében járnak el, hanem az állami infrastruktúrába kell befektetniük az esetleges többletet. Teljesen logikus tehát, hogy a kikötői hatóságok az IPM, nem pedig az ISoc hatálya alá tartoznak.

203 Végül a felperesek szerint a kikötői hatóságok ISoc hatálya alá vonása káros és hátrányos megkülönböztetéssel járó hatást eredményezne, mivel aránytalanul növelné a kikötői hatóságok adóterhét. Az ISoc hatálya alá vonás esetén ugyanis a kikötők csak a társasági tevékenységhez kapcsolódó, az adóköteles jövedelmek megszerzését vagy megőrzését célzó költségeket vonhatnák le. Ily módon a kikötők által közérdekű okokból viselt költségek a CIR 49. cikke alapján nem lennének levonhatók, és azok „el nem ismert kiadások” címén a számviteli eredményhez adódnának. Ezenkívül fennállna a kockázata annak, hogy az ilyen költségeket a CIR 26. cikke értelmében vett „rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli előnyként” megadóztatják. Ebből következően a kikötői hatóságok ISoc hatálya alá vonása hátrányos megkülönböztetést eredményezne, mivel azonos bánásmódot írnának elő eltérő helyzetben lévő jogalanyok vonatkozásában.

204 A Belga Királyság hangsúlyozza továbbá, hogy még annak feltételezése esetén is, hogy a CIR 180. cikkének 2. pontja a belga kikötői hatóságok számára kedvező eltérést vezet be, amit határozottan vitat, ezt az eltérést igazolhatja a belga jövedelemadó-rendszer jellege és általános szerkezete. A belga jövedelemadó-rendszer logikája ugyanis a nyereségszerzési célú kereskedelmi vállalkozások és az általános közérdek érdekében eljáró jogalanyok közötti megkülönböztetésen alapul. A korábban a helyi hatóságokra bízott közérdekű feladatokat ellátó közjogi szervezetnek minősülő kikötői hatóságok ISoc alóli mentessége egyszerűen ezen elv alkalmazása.

205 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

206 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Belga Királyság által e kifogásban előadott érvek nagyrészt egybeesnek a kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó vállalkozások közötti összehasonlíthatóság hiányára alapított kifogással összefüggésben megvizsgáltakkal (lásd a fenti 173–190. pontot).

207 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet az adórendszer jellegére és általános felépítésére hivatkozással igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszere alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívül álló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek e célok eléréséhez szükségesek (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. pont).

208 Ily módon, bár a Bíróság ítélkezési gyakorlatában elismerte, hogy az érintett általános adórendszerben rejlő célkitűzések, így a kettős adóztatás elkerülése vagy a visszaélések megelőzése, alkalmasak lehetnek valamely *a priori* szelektív adórendszer igazolására (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i GIL Insurance és társai ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 50–53. pont), következetesen elutasította annak elismerését, hogy az adórendszeren kívül célok, mint a nemzetközi versenyképesség megőrzésének vagy egyes ágazatokban a munkahelyek megvédésének, vagy akár a szociálisan arra méltó szervezetek támogatásának szándéka igazolhat egy *a priori* szelektív intézkedést, és ebből következően kivonhatja azt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alól (lásd ebben az értelemben: 1999. június 17-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-75/97, EU:C:1999:311, 37–39. pont; 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, C-143/99, EU:C:2001:598, 54. pont; 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EU:C:2006:8, 136–138. pont).

209 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a közérdek és a nyereségszerzési cél hiányának fogalma, illetve az érintett jogalanyok állami vagy magánjellege idegenek a belga jövedelemadó-rendszer jellegétől és logikájától, amely az ISoc és az IPM közötti különbségtétel tekintetében lényegében a „társaságnak” a CIR 5. cikkének 2. pontjában rögzített meghatározásán alapul (lásd a fenti 148. pontot).

210 Ennélfogva a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor a megtámadott határozat (103) preambulumbekezdésében úgy ítélte meg, hogy mivel az ISoc vagy az IPM hatálya alá tartozás meghatározó kritériuma az, hogy az érintett jogalany „gazdálkodást” vagy „nyereségorientált műveleteket” folytat (lásd a CIR 2. cikkét), azok az állítólagos tények, hogy a kikötők azért mentesülnek az ISoc alól, mert nem osztják fel a nyereségüket, hanem visszaforgatják, hogy egyéni érdekeiken túlmutató célt követnek, hogy alapszabály szerinti célkitűzésük nem a nyereségtermelés, hogy a közigazgatási szervek részét képezik, és közérdekű feladatokat látnak el, nem elegendőek ahhoz, hogy a többi belföldi illetőségű társaságnál kedvezőbb adóügyi megítélést indokoljanak az adórendszer vezérelvei tekintetében.

211 Mindenesetre még annak feltételezése esetén is, hogy a Belga Királyság által hivatkozott célok az adórendszer jellegének vagy logikájának körébe tartozhatnak, meg kell állapítani, hogy azokat a jelen ügyben szereplő intézkedés nem követi koherens módon (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 88. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 73. és 74. pont).

212 Amint azt ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (103) preambulumbekezdésében megállapította, más vállalkozások is visszaforgatják a nyereségüket, egyéni érdekeiken túlmutató célt követnek, vagy ilyen hatást gyakorolnak a gazdaságra anélkül, hogy ezen okok miatt mentesülnének az ISoc alól. Ezzel szemben a közigazgatási szervek részét nem képező jogalanyok (például a nonprofit

egyesületek) az IPM hatálya alá tartozhatnak, feltéve hogy megfelelnek a CIR 2. cikkében meghatározott általános kritériumnak, így a közszférához tartozás sem releváns kritérium a nemzeti szabályok szempontjából.

213 Végül a felperesek azon érvét illetően, amely szerint az ISoc hatálya alá vonásuk káros és hátrányos megkülönböztetéssel járó hatást eredményezne (lásd a fenti 203. pontot), meg kell jegyezni, amint azt a Bizottság is tette a megtámadott határozat (105) preambulumbekezdésében, a kikötőket megillető ISoc alóli mentesség nem kapcsolódik ahhoz a tényhez, hogy a CIR 49. cikke pénzügyileg hátrányosan érintené a kikötőket, mivel a szóban forgó mentesség az összes realizált nyereségre vonatkozik, és nem korlátozódik azokra a nyereségekre, amelyek abból erednek, hogy bizonyos költségek esetlegesen nem vonhatók le a CIR 49. cikke értelmében. A CIR 180. cikkének 2. pontjában előírt mentességet tehát nem igazolja a belga adórendszer valamely vezérelve, még azt feltételezve sem, hogy a CIR 49. cikke ilyen vezérelvnek minősül.

214 E megfontolások összességére figyelemmel a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát, amikor a megtámadott határozatban úgy ítélte meg, hogy a kikötők ISoc alóli mentessége az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít a számukra.

215 Következésképpen a második és a harmadik jogalapot el kell utasítani.

A negyedik, harmadlagosan hivatkozott, az átmeneti időszak iránti kérelemre vonatkozó jogalapról

216 Harmadlagosan a felperesek azt kérik a Törvényszéktől, hogy állapítson meg egy átmeneti időszakot addig az időpontig, amíg a Bizottság befejezi a különböző uniós kikötőkre vonatkozó adószabályozások vizsgálatát, de mindenféleképpen legalább egy egész évig terjedően, annak érdekében, hogy alkalmazkodni tudjanak az új helyzethez. A hollandiai kikötők adózását érintő ügyben ugyanis a Bizottság egy egész évet biztosított a jogalkotó és a holland kikötők számára az új helyzethez való alkalmazkodásra. Egyébként vannak olyan adatok, amelyek szerint hasonló intézkedések más tagállamokban is léteznek, így az eltérő bánásmód hátrányos lenne az egyenlő versenyfeltételek szempontjából, továbbá megerősítené a különböző tagállamok kikötői közötti egyenlőtlenségeket.

217 Először is a Belga Királyság előadja, hogy a Bizottság, mivel bizonyos vizsgálatokat szelektív módon kizárólag egyes tagállamokban folytatott le, versenyelőnyt biztosított azon uniós kikötői hatóságok számára, amelyek nem tartoznak semmilyen adó, illetve az adók más formái alá, és amelyek nem képezik semmilyen vizsgálat tárgyát. Másodszor a Belga Királyság, hivatkozva a belga adójogszabályok gyakorlati kiigazítási lehetőségeire, illetve a holland példára támaszkodva úgy véli, hogy a Bizottság nem biztosított egyenlő versenyfeltételeket, amikor megtagadta az átmeneti időszak biztosítását az említett alkalmazkodás lehetővé tétele érdekében.

218 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

219 Előzetesen meg kell állapítani, hogy e jogalappal a felperesek azt kérik a Törvényszéktől, hogy állapítson meg egy átmeneti időszakot, nem pedig azt, hogy semmisítse meg a megtámadott határozatot annak hibája miatt. Márpedig a Bizottsághoz hasonlóan emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a jogszerűség vizsgálata keretében az uniós intézményekkel szemben meghagyással éljen, vagy azok helyébe lépjen (lásd ebben az értelemben: 2016. április 22-i Olaszország és Eurallumina kontra Bizottság ítélet, T-60/06 RENV II és T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, 43. pont; 2016. május 12-i Hamr – Sport kontra Bizottság ítélet, T-693/14, nem tették közzé, EU:T:2016:292, 91. pont).

220 A válaszban a felperesek ugyanakkor kifejtik, hogy a Törvényszék felülvizsgálatának korlátai nem zárják ki azt, hogy a bizottsági határozatot megsemmisítsék amiatt, hogy az nem ír elő megfelelő ideiglenes intézkedést. Az ilyen jogalap tehát úgy értelmezhető, mint amely lényegében az egyenlő bánásmód elvének megsértésén alapul, és amelynek ennek alapján a megtámadott határozat megsemmisítését kell eredményeznie, mivel az említett határozat nem tartalmaz olyan átmeneti időszakot, amely lehetővé tenné a Belga Királyság számára, hogy ne vonja a belga kikötőket az ISoc hatálya alá mindaddig, amíg a Bizottság nem fejezte be a különböző uniós kikötőkre vonatkozó adószabályozások vizsgálatát az Unió valamennyi tagállamában.

221 E tekintetben először is, amennyiben a felperesek arra hivatkoznak, hogy a Bizottságnak egy év tartamú átmeneti időszakot kellett volna megállapítania, mint a Hollandia által végrehajtott, a közvállalkozások társasági adó alóli mentességére vonatkozó SA.25338 (2014/C) (korábbi E 3/2008 és korábbi CP 115/2004) állami támogatásról szóló, 2016. január 21-i (EU) 2016/634 határozatában (HL 2016. L 113., 148. o.), meg kell állapítani, hogy e határozat rendelkező részéből nem tűnik ki, hogy a Bizottság átmeneti időszakot állapított volna meg a Holland Királyság számára. Éppen ellenkezőleg, e határozat 2. cikke azt írja elő, hogy „Hollandia az e határozatról szóló értesítést követő két hónapon belül köteles megszüntetni a társasági adó alóli mentességet az 1. cikkben említett tengeri kikötők tekintetében, és az így módosított, a társasági adózásra vonatkozó rendszer legkésőbb a határozat elfogadását követő adóévben hatályba lép”. A Holland Királyság számára e határozat alapján előírt kötelezettségek tehát hasonlóak a jelen ügyben a megtámadott határozat 2. cikke alapján a Belga Királyság számára előírtakhoz (lásd a fenti 22. pontot), anélkül hogy e vonatkozásban meg lehetne állapítani az egyenlőtlen bánásmód fennállását.

222 Másodszor, amennyiben a felperesek arra is hivatkoznak, hogy a Bizottságnak meg kellett volna várnia, amíg befejeződnek a kikötők adóztatására vonatkozó vizsgálatai az Unió valamennyi tagállamában, annak érdekében, hogy ne okozzon további versenytorzulásokat, meg kell állapítani, hogy a Törvényszék egy hasonló érvet már megvizsgált és elutasított a 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítéletben (T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317).

223 Ebben az egyes holland kikötők által a 2016/634 határozattal (lásd a fenti 221. pontot) szemben benyújtott kereset alapján hozott ítéletben a Törvényszék elutasította a felpereseknek az egyenlő bánásmód elvének megsértésére alapított érvét, emlékeztetve mindenekelőtt arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyenlő bánásmód elvét összhangba kell hozni a jogszerűség elvével, miszerint előnyök szerzése végett senki sem hivatkozhat valamely harmadik személy javára elkövetett jogsértésre (lásd: 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítélet, T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317, 116. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

224 Ily módon a felperesek a megtámadott határozat megsemmisítésének elérése céljából nem hivatkozhatnak arra, hogy a Bizottság azzal egyidejűleg nem hívta fel a többi tagállamot a kikötőik részére nyújtott támogatások megszüntetésére (lásd ebben az értelemben: 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítélet, T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317, 117. pont).

225 Mindenesetre rá kell mutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyenlő bánásmód elvének, valamint a hátrányos megkülönböztetés tilalmának tiszteletben tartása megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltérő módon, és hogy az eltérő helyzeteket ne kezeljék ugyanolyan módon, kivéve ha az ilyen bánásmód objektíve igazolható. Szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az egyenlő bánásmód elvének az eltérő kezelés általi megsértésének az az előfeltétele, hogy a hivatkozott helyzetek hasonlóak legyenek valamennyi, az ezeket jellemző tényező szempontjából (lásd: 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítélet, T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317, 119. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

226 Márpedig a jelen ügyben egyrészt a tagállamok adórendszereire vonatkozó különböző eljárások állását, másrészt pedig a különböző tagállamok kikötőire alkalmazandó adójogszabályokat illetően különbségek állnak fenn. E különbségek olyan objektív indokok lehetnek, amelyek igazolják a Bizottság részéről a

megtámadott határozat meghozatalát, valamint annak elrendelését, hogy a belga kikötőket a jelen ügyben érintő mentességet azt megelőzően szüntessék meg, hogy a Bizottság befejezte volna a kikötők adóztatására vonatkozó vizsgálatait az Unió valamennyi tagállamában (lásd ebben az értelemben: 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítélet, T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317, 120–130. pont).

227 Ezenkívül a felperesek érvelésének elfogadása oda vezetne, hogy a Bizottságnak a végleges határozatainak meghozatalával és a támogatások megszüntetésének elrendelésével a kikötőik részére támogatást nem nyújtó tagállamok kárára meg kellene várnia, amíg valamennyi vizsgálata befejeződik minden olyan tagállam tekintetében, amely támogatást nyújt kikötői számára (lásd ebben az értelemben: 2018. május 31-i Groningen Seaports és társai kontra Bizottság ítélet, T-160/16, nem tették közzé, EU:T:2018:317, 132. pont).

228 Végül meg kell állapítani, hogy a Belga Királyság által a felperesek támogatása érdekében ismertetett érveket ugyanúgy kell értelmezni, mint a fenti 219–227. pontban említetteket. Ha ugyanakkor azt feltételezzük, hogy a Belga Királyság által előadott érvek úgy értelmezhetők, hogy azok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére vonatkoznak az Unión belüli egyenlő versenyfeltételek hiánya miatt a versenytorzítás és a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének fogalmait illetően, a Bizottsághoz hasonlóan meg kell jegyezni, hogy ilyen jogalapot a felperesek nem hoztak fel, így tehát az új, elfogadhatatlan jogalapnak minősül. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy míg a Bíróság alapokmánya 40. cikkének negyedik bekezdése, amely ezen alapokmány 53. cikkének első bekezdésére figyelemmel a Törvényszék előtti eljárásra is alkalmazandó, valamint az eljárási szabályzat 142. cikkének (3) bekezdése nem zárja ki, hogy a beavatkozó fél új, vagy az általa támogatott fél érveitől eltérő érveket adjon elő, ellenkező esetben a beavatkozása a keresetlevélben felhozott érvek megismétlésére korlátozódna, ugyanakkor nem állítható, hogy e rendelkezések lehetővé tennék számára új jogalapok előterjesztésével a jogvita keresetlevélben meghatározott keretének módosítását, illetve eltorzítását (lásd: 2006. december 12-i SELEX Sistemi Integrati kontra Bizottság ítélet, T-155/04, EU:T:2006:387, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

229 Ennélfogva a negyedik jogalapot is el kell utasítani, ahogy a kereset egészét is.

A költségekről

230 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

231 Egyébiránt az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket.

232 A felpereseket, mivel pervesztesek lettek, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére, a Belga Királyság költségeinek kivételével, amelyeket az maga visel.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hatodik tanács)

a következőképpen határozott:

1) A Törvényszék a keresetet elutasítja.

2) A Havenbedrijf Antwerpen NV és a Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV saját költségein felül viseli az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket.

3) A Belga Királyság maga viseli saját költségeit.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Kihirdetve Luxembourgban, a 2019. szeptember 20-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

A jogvita előzményei 2

Jogi háttér 2

A közigazgatási eljárás és a megtámadott határozat 5

Az eljárás és a felek kérelmei 7

A jogkérdésről 8

Az első, a kikötői hatóságok vállalkozásoknak minősítése folytán az EUMSZ 107. és EUMSZ 296. cikk megsértésére alapított jogalapról 8

A belga kikötők tevékenységének nem gazdasági jellegére vonatkozó második részről 9

Az azon piac hiányára alapított első részről, amelyen a kikötői hatóságok szolgáltatásaikat kínálják ... 17

A lényegében a szelektivitás feltételének megsértésén alapuló, második és harmadik jogalapról 19

A megtámadott határozatban az intézkedés szelektivitására vonatkozó bizottsági elemzés összefoglalása 19

A releváns ítélkezési gyakorlat felidézése 21

A szóban forgó intézkedés szelektivitásáról abban az esetben, ha a CIR 180. cikkének 2. pontja a referenciakerettől való eltérésnek minősül 23

– A referenciakeret téves azonosítására alapított kifogásról 23

– A kikötők és az ISoc hatálya alá tartozó jogalanyok közötti összehasonlíthatóság hiányára alapított kifogásról 27

Az intézkedés szelektivitásáról abban az esetben, ha a CIR 180. cikkének 2. pontja formálisan nem minősül a referenciakerettől való eltérésnek 32

Az adórendszer jellege vagy logikája általi igazolásra alapított kifogásról 33

A negyedik, harmadlagosan hivatkozott, az átmeneti időszak iránti kérelemre vonatkozó jogalapról 35

A költségekről 37