



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 26 oktober 2016¹

Mål C-448/15

**Belgische Staat
mot
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV**

(begäran om förhandsavgörande från Hof van beroep te Brussel (Appelationsdomstolen i Bryssel, Belgien))

”Moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater — Tillämpligt gemensamt beskattningssystem — Bolagsskatt — Tillämpning av direktiv 90/435/EEG — Befrielse från bolagsskatt — Fri rörlighet för kapital”

1. Än en gång ställs domstolen inför en situation där källskatt innehålls på utdelning från ett (i det här fallet belgiskt) dotterbolag till dess (nederländska) moderbolag, avseende skatt på inkomst av kapital som tas ut av skattemyndigheterna i Konungariket Belgien.
2. Den första frågan från den hänskjutande domstolen rör tolkningen av direktiv 90/435/EEG.² Med hänsyn till moderbolagets speciella status i Nederländerna, måste det först prövas huruvida det kan anses vara ett ”bolag i medlemsstaterna” som det direktivet är tillämpligt på (artikel 2).
3. Om svaret på den frågan är jakande, uppkommer frågan huruvida sådan källskatt är förenlig med artikel 5 i direktiv 90/435, enligt vilken vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget i princip ska vara befriad från källskatt.
4. För det fall att direktiv 90/435 inte är tillämpligt i förevarande fall, undrar den hänskjutande domstolen om den belgiska lagstiftning enligt vilken skatt ska tas ut på sådan vinstutdelning som är aktuell här, är förenlig med artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), vilket ersattes av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 (EUT L 345, 2011, s. 8).

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

Direktiv 90/435/EEG

5. Det första skälet har följande lydelse:

”Att sammanföra bolag från olika medlemsstater kan vara nödvändigt för att inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och därmed säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådana åtgärder bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna. Det är därför nödvändigt att för grupper av bolag från olika medlemsstater införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga.”

6. Det tredje skälet har följande lydelse:

”Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.”

7. I artikel 2 föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med ’bolag i en medlemsstat’ varje bolag som

- a) drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan,
- b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
- c) är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse:

...

— vennootschapsbelasting i Nederländerna,

...”

8. I artikel 3.1 föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

- a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat vilket uppfyller samma villkor,

b) Med 'dotterbolag' skall avses ett bolag i vilket andelar innehas enligt a.)

9. I artikel 5.1 föreskrivs följande:

"Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt."

10. Bilaga: Förteckning över de slag av bolag som avses i artikel 2 a

"a) Bolag som enligt belgisk rättsordning kallas 'société anonyme'/'naamloze vennootschap', 'société en commandite par actions'/'commanditaire vennootschap op aandelen' eller 'société privée à responsabilité limitée'/'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid' och sådana offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler.

...

j) Bolag som enligt nederländsk rättsordning kallas 'naamloze vennootschap' eller 'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid'.

..."

B – Belgisk rätt

1992 års lag om inkomstskatt³

11. Artikel 266 har följande lydelse:

"Konungen kan, på de villkor och med de begränsningar han bestämmer, helt eller delvis avstå från att ta ut förskottsskatt på inkomst av kapital, lös egendom och diverse inkomster, förutsatt att inkomsterna uppbärs av identifierbara personer eller av utländska företag för kollektiva investeringar med gemensamma tillgångar som förvaltas av ett förvaltningsbolag för deltagarnas räkning när deras andelar inte varit föremål för emission till allmänheten i Belgien och inte är till försäljning i Belgien, eller värdepapper ställda till innehavare när inkomsterna från dessa ingår i en av följande kategorier: 1. inkomster från värdepapper som emitterats för den 1 december 1962 och som enligt lag är undantagna förskottsskatt eller faktisk skatt eller omfattas av beskattning till en skattesats på mindre än 15 procent,

2. inkomster från andelsbevis i belgiska företag för kollektiva investeringar,

3. avgifter för obligationer, skuldsedlar eller andra fordringar som emitterats från och med den 1 december 1962.

Under inga omständigheter kan han avstå från att ta ut förskottsskatt på inkomster från fordringar med värdepapper som säkerhet vars ränta skrivs upp ... eller värdepapper som inte ger anledning till en periodisk utbetalning av ränta och som emitteras ... med en diskonteringsränta som överensstämmer med den uppskrivna räntan på värdepapprets förfallodag ...

Andra stycket är inte tillämpligt på värdepapper till följd av uppdelning av linjära obligationer som emitterats av belgiska staten."

3 — Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (nedan kallad WIB 1992).

Kunglig förordning av den 27 augusti 1993 om genomförande av 1992 års lag om inkomstskatt⁴

12. I artikel 106.5 föreskrivs följande:

”[Konungen] ska avstå från att ta ut förskottsskatt på utdelningar från ett belgiskt dotterbolag till ett moderbolag i en annan medlemsstat i Europeiska ekonomiska gemenskapen.

[Konungen] ska dock inte avstå från att ta ut förskottsskatt om moderbolagets aktieinnehav, som ligger till grund för utdelningen, inte utgör minst 25 procent av dotterbolaget och minimiinnehavet på 25 procent inte har bibehållits eller kommer att bibehållas under en oavbruten period av minst ett år.

För tillämpningen av första och andra stycket avses med dotterbolag och moderbolag dotterbolag och moderbolag enligt definitionen i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.”

C – Avtal mellan Belgiens regering och Nederländernas regering för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt för reglering av andra skattefrågor⁵

13. I artikel 10 föreskrivs följande:

”1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får även beskattas i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga ... 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital ...”

II – Faktiska omständigheter i det nationella målet och tolkningsfrågor

14. Wereldhave Belgium är ett kommanditaktiebolag som bildats enligt belgisk rätt. Det ägs av de nederländska bolagen Wereldhave International och Wereldhave (med 35 procent respektive 45 procent). Wereldhave International är ett dotterbolag till Wereldhave.

15. Wereldhave International och Wereldhave är företag för kollektiva investeringar,⁶ som har formen av aktiebolag⁷ som delar ut alla sina vinster direkt till sina aktieägare. De är enligt nederländsk rätt skyldiga att erlägga bolagsskatt (vennootschapsbelasting, i Nederländerna), men en ”nollskattesats” tillämpas på dem.

16. Åren 1999 och 2000 delade Wereldhave Belgium ut vinster till Wereldhave International och Wereldhave och betalade en förskottsskatt 5 procent på utdelningar, med skattesatsen 5 procent.⁸

4 — Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (nedan kallad KB/WIB 1992).

5 — Undertecknat i Bryssel den 19 oktober 1970 (nedan kallat avtalet om dubbelbeskattning).

6 — Nedan kallade FKI.

7 — ”Naamloze vennootschap”.

8 — Den skattesats som är tillämplig är den som anges i avtalet om dubbelbeskattning mellan Belgien och Nederländerna.

17. De båda ovannämnda bolagen ingav inlagor till de belgiska skattemyndigheterna och yrkade att de skulle befrias från den förskottsskatt som tagits ut på den utdelade vinsten. De åberopade i samband med detta artikel 5.1 i direktiv 90/435 och artikel 106.5 KB/WIB 1992, genom vilket direktivet införlivas med belgisk rätt.

18. Eftersom de belgiska myndigheterna inte hade fattat något beslut under de sex påföljande månaderna, väckte Wereldhave Belgium, Wereldhave International och Wereldhave talan vid Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Domstolen i första instans i Bryssel, Belgien).

19. Den 20 november 2012 meddelade rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Domstolen i första instans i Bryssel) två domar där den slog fast att ingen förskottsskatt skulle påföras den kapitalvinst som Wereldhave Belgium åren 1999 och 2000 hade delat ut till de nederländska bolagen Wereldhave International och Wereldhave och belgiska staten förpliktades att betala tillbaka den påförda förskottsskatten jämte ränta.

20. De belgiska myndigheterna överklagade båda domarna till Hof van beroep te Brussel (Appellationsdomstolen i Bryssel, Belgien) och anförde i huvudsak att mottagarna av utdelningarna var nederländska FKI och att de inte kunde befrias från förskottsskatt på utdelningar, eftersom de inte uppfyllde villkoren i artikel 2 c i direktiv 90/435, jämförd med artikel 106.5 KB/WIB 1992, på grund av att de omfattades av nollskattesatsen i Nederländerna.

21. Vid Hof van beroep te Brussel (Appellationsdomstolen i Bryssel) har Wereldhave Belgium, Wereldhave International och Wereldhave gjort gällande att FKI som har den rättsliga formen aktiebolag i princip är skyldiga att erlägga nederländsk bolagsskatt (artikel 1 i 1969 års nederländska lag om bolagsskatt), vilket enligt de ovannämnda bolagens uppfattning räcker för att den omtvistade förskottsskatten inte ska påföras. De har åberopat artikel 266 WIB 1992, artikel 106.5 KB/WIB 1992, samt artikel 5 i direktiv 90/435 och gjort gällande att den skattskyldighet som avses i den sistnämnda bestämmelsen inte kräver att skatten faktiskt tas ut.

22. I andra hand, för det fall direktiv 90/435 inte är tillämpligt, har de ovannämnda företagen gjort gällande att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för de belgiska bestämmelser som har tillämpats på dem, vilket enligt dem följer av domstolens beslut av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. Mot bakgrund av detta beslutade Hof van beroep te Brussel (Appellationsdomstolen i Bryssel) att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att detta direktiv utgör hinder för en nationell bestämmelse om att inte avstå från att ta ut belgisk förskottsskatt på utdelningar från ett belgiskt dotterbolag till ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som uppfyller villkoret för minimiinnehav, på grund av att det nederländska moderbolaget är ett skattemässigt företag för kollektiva investeringar som ska dela ut alla sina vinster till sina aktieägare och därför kan omfattas av nollskattesatsen i bolagsskattehänseende?”
- 2) Om den första frågan ska besvaras nekande, ska artikel 49 (tidigare artikel 43) och artikel 63 (tidigare artikel 56) i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (i dess lydelse efter de ändringar och omnumreringar som infördes genom Lissabonfördraget) tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder för en nationell bestämmelse om att inte avstå från att ta ut belgisk förskottsskatt på utdelningar från ett belgiskt dotterbolag till ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som uppfyller villkoret för minimiinnehav, på grund av att det nederländska moderbolaget är ett skattemässigt företag för kollektiva investeringar som ska dela ut alla sina vinster till sina aktieägare och därför kan omfattas av nollskattesatsen i bolagsskattehänseende?”

III – Sammanfattning av parternas ståndpunkter

A – Den första tolkningsfrågan

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International och Wereldhave har gjort gällande att de nederländska bolagen är skyldiga att erlagga bolagsskatt i Nederländerna och att de, trots att en nollskattesats tillämpas på dem på grund av att de är FKI som delar ut sina vinster till aktieägarna, uppfyller det villkor som föreskrivs i artikel 2 c i direktiv 90/435. Som stöd för sin ståndpunkt har de hänvisat till flera citat från doktrinen⁹, av vilka de drar slutsatsen att skattskyldigheten inte kräver att skatt faktiskt tas ut. De menar att det är ett subjektivt villkor som är knutet till bolaget och inte till de vinster som erhållits eller till deras behandling i skattehänseende, vilket innebär att skattskyldigheten inte påverkas av att utdelningen helt eller delvis undantas från beskattning. De tillägger att FKI enligt den nederländska doktrinen inte är undantagna från bolagsskatt, utan fullt skattskyldiga, men att en nollskattesats tillämpas på dem.¹⁰

25. De ovannämnda bolagen menar att det är irrelevant att de nederländska företagen för kollektiva investeringar enligt förarbetena till direktiv 90/435 hamnade utanför direktivets tillämpningsområde. Rådets förklaringar saknar rättslig betydelse om de som i förevarande fall inte har förts in i de antagna bestämmelserna.¹¹

26. Wereldhave Belgium, Wereldhave International och Wereldhave anser således att direktiv 90/435 ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell bestämmelse som den här aktuella.

27. Den belgiska, den tjeckiska, den franska och den italienska regeringen samt kommissionen är i stort sett eniga om att direktiv 90/435 inte är tillämpligt i förevarande mål, av följande skäl:

- Artikel 2 c i direktivet kräver inte bara att bolaget är skyldigt att erlagga skatt, utan att det faktiskt beskattas, vilket de menar att domstolen slog fast i domen i målet *Aberdeen Property Fininvest Alpha*.¹²
- Syftet med direktiv 90/435 är att undvika dubbelbeskattning, vilket måste innebära att det har skett en faktisk beskattning. Att medge befrielse från källskatt när det inte sker någon faktisk beskattning i den stat där bolaget är hemmahörande, uppfyller inte detta syfte och skulle kunna vara ett sätt att helt undvika beskattning. Direktiv 90/435 ska inte tillämpas på alla slags vinstutdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, utan endast på de fall som föreskrivs där, vilket inte innefattar situationer med dubbel icke-beskattning.

28. Den italienska regeringen och kommissionen har dessutom påpekat att den avsaknad av befrielse (från bolagsskatt) som avses i artikel 2 c i direktiv 90/435 ska vara av varaktig karaktär och inte avse ett visst räkenskapsår eller en viss händelse som innebär att skattskyldighet inte uppkommer.

9 — De Broe, L. och De Boeck, R. "De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie" i *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (red.), Larcier, Gante, 2005, s. 362; Jansen, T. och De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Amberes, 2008, s. 269; Lagae, J.P., "Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères", i *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Ed., Jeune Barreau, Bruselas, 1990, s. 116; Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Amberes, 2008, s. 54 och Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Amberes, 1997, s. 48.

10 — Marres, O.C.R. och Wattel, P.J., *Dividendbelasting*, Kluwer, Deventer, 2011, s. 216 och 217.

11 — De har som stöd för detta hänvisat till dom av den 17 oktober 1996, *Denkavit m.fl.* (C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387), punkt 29.

12 — Dom av den 18 juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377).

29. Vad beträffar kravet i samma bestämmelse att skyldigheten att erlägga skatt ska gälla ”utan valmöjlighet”, har den italienska regeringen påpekat att det i beslutet att begära förhandsavgörande inte klargörs huruvida tillämpningen av nollskattesatsen på de två nederländska FKI beror på ett val som deras bolagsorgan har gjort eller om det följer av bolagens bolagsordningar. I båda fallen blir resultatet detsamma enligt den italienska regeringen, eftersom det inte är någon skillnad mellan befrielse och beskattning med nollskattesats. Kommissionen anser att bildandet av ett FKI innebär ett särskilt val att omfattas av det regelverket och att iaktta dess villkor.

30. Kommissionen har även påpekat att förarbetena till direktiv 90/435 innehåller en förklaring där de nederländska FKI uteslöts från dess tillämpningsområde. Även om den förklaringen i sig saknar rättslig betydelse, klargör den unionslagstiftarens avsikter. Med den förklaringen uteslöts inte bara uttryckligen FKI, utan även varje annat bolag som är skyldigt att erlägga bolagsskatt men som varaktigt är befriat från att erlägga sådan skatt. Att FKI inte uttryckligen nämns i den slutliga texten trots att de nämns i förarbetena är förklarligt, eftersom de, när de väl är befriade, hamnar utanför tillämpningsområdet för direktiv 90/435, enligt artikel 2 c.

B – Den andra tolkningsfrågan

31. Den franska regeringen har inte yttrat sig beträffande denna del av begäran om förhandsavgörande. Det har däremot den italienska och den tjeckiska regeringen gjort, liksom kommissionen, som anser att den andra frågan ska avvisas, eftersom de tillämpliga nationella bestämmelserna inte anges i beslutet att begära förhandsavgörande och eftersom det inte heller anges på vilket sätt FKI som är hemmahörande i Belgien och de som inte är det behandlas olika.

32. Wereldhave Belgium, Wereldhave International och Wereldhave har däremot inriktat sig på att granska den belgiska lagstiftningen och gjort gällande att bolag som har hemvist i Belgien och bolag som inte har det behandlas olika, till följd av att de sistnämnda inte kan undvika kedjebeskattnings. Den ofördelaktiga behandlingen av bolag som inte har hemvist i Belgien innebär enligt dessa företag att rätten till fri rörlighet för kapital och etableringsfriheten åsidosätts.

33. Den belgiska regeringen anser att beslutet Tate & Lyle Investments,¹³ vilket nämns i begäran om förhandsavgörande, och domen Aberdeen Property Fininvest Alpha inte är tillämpliga i förevarande mål.¹⁴ Den belgiska regeringens analys av den belgiska skattelagstiftningen har fått denna regering att dra slutsatsen att bolag som inte är hemmahörande i Belgien inte behandlas mindre fördelaktigt i Belgien än bolag som är hemmahörande där. Jämförelsen mellan de skatter som är tillämpliga på belgiska bolag och de som är tillämpliga på nederländska bolag måste göras mot bakgrund av skattesystemet för belgiska FKI, vilka åtnjuter en särskild behandling, och inte med systemet för belgiska bolag som omfattas av den allmänna skattelagstiftningen.

34. Den italienska regeringen och kommissionen anser i andra hand, om det visar sig att FKI som inte har hemvist i Belgien behandlas ofördelaktigt, att den praxis som följer av beslutet Tate & Lyle Investments är tillämplig.¹⁵ I det fallet åsidosätts den fria rörligheten för kapital, även om det måste prövas huruvida de införda begränsningarna kan motiveras med hänsyn till ett tvingande allmänintresse och, om så är fallet, om de är ägnade att uppnå sitt syfte och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det.

13 — Beslut av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Dom av den 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Beslut av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

IV – Förfarandet vid EU-domstolen

35. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 19 augusti 2015.

36. Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, den belgiska, den tjeckiska, den franska och den italienska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Det saknades skäl att hålla muntlig förhandling.

V – Bedömning

A – Den första tolkningsfrågan

37. Syftet med direktiv 90/435 är att undvika dubbelbeskattning vid vinstutdelning mellan dotterbolag och moderbolag som är hemmahörande i olika medlemsstater. Sådan dubbelbeskattning anses utgöra ett hinder för att bilda bolag eller grupper av bolag med en gemenskapsdimension. Enligt det första och det tredje skälet,¹⁶ jämförda med varandra, bör bildandet av sådana grupper av bolag inte hindras av "restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna" som diskriminerar eller "missgynnar" samverkan mellan moderbolag och dotterbolag som inte har hemvist i samma medlemsstat.

38. I direktiv 90/435 föreskrivs två typer av särskilda åtgärder för att uppnå detta syfte. Dels föreskrivs att den stat där moderbolaget är hemmahörande ska avstå från att beskatta utdelning från dess dotterbolag, eller beskatta utdelningen men "medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget",¹⁷ dels föreskrivs att vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget ska vara befriad från källskatt om vissa villkor är uppfyllda.¹⁸ Det är den sistnämnda bestämmelsen som tvisten i det nationella målet handlar om.

39. Detta "gemensamma system"¹⁹ tillämpas inte alltid och inte heller på all samverkan mellan dotterbolag och moderbolag. I direktiv 90/435 avgränsas dess tillämpningsområde genom att det (i artikel 2) definieras på vilka "bolag i en medlemsstat" som direktivet ska tillämpas. Närmare bestämt anges ett antal villkor som måste vara uppfyllda för att ett bolag ska betecknas som ett sådant, bland annat att det "är skyldigt att erlägga någon av följande skatter ..., utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse ... vennootschapsbelasting i Nederländerna ..." (artikel 2 c).

40. Tvisten uppstår när moderbolagen i det nationella målet påförs vennootschapsbelasting med nollskattesats i Nederländerna. Innebär denna omständighet att de är "befriade" från att betala den skatten i den stat där de är hemmahörande? Om så är fallet medför en tillämpning av artikel 2 c i direktiv 90/435 utan vidare att systemet i direktivet inte är tillämpligt i förevarande fall, eftersom det enligt den bestämmelsen inte bara krävs att bolaget ska vara skyldigt att erlägga bolagsskatt, utan även att det inte ska vara befriad från sådan skatt.²⁰

16 — Vilka återges i punkterna 5 och 6 i detta förslag till avgörande.

17 — Artikel 4.

18 — Artikel 5. I förevarande mål har det inte ifrågasatts om det som föreskrivs i denna bestämmelse är uppfyllt.

19 — Så betecknas det i den sista delen i det tredje skälet i direktiv 90/435.

20 — Skillnaden mellan "skattskyldighet" och "skattebefrielse" med avseende på huvudskatteförpliktelsen (det vill säga betalningen av skatteskulden) är i korthet att när det inte föreligger någon skattskyldighet äger inte den beskattningsbara transaktionen rum och när det föreligger skattebefrielse gör den det. I det sistnämnda fallet har huvudskatteförpliktelsen uppkommit i teorin, men den beskattningsbara personen har enligt lag helt eller delvis befriats från att betala den och kan således inte krävas på den. Medan det i vissa nationella lagstiftningar inte uppkommer några terminologiska eller rättsdogmatiska problem med att godta denna distinktion, finns det i andra inte samma begreppsmässiga klarhet. I sina yttranden har vissa av parterna kallat skattskyldigheten för "subjektiv skattskyldighet" och avsaknaden av skattebefrielse för "objektiv skattskyldighet". Andra använder uttrycken "abstrakt skattskyldighet" och "konkret skattskyldighet", eller så förknippar de "avsaknad av skattebefrielse" med tanken på "faktiskhet", genom att använda sig av uttryck som "faktisk beskattning" eller "faktiskt är underkastad".

41. Klagandena i det nationella målet anser att enbart den omständigheten att de är skyldiga att erlägga skatten innebär att det omtvistade villkoret är uppfyllt. Skattskyldigheten kräver inte nödvändigtvis att skatten faktiskt tas ut och den föreligger även om den åtföljs av en befrielse eller en beskattning med en nedsatt skattesats.

42. Klagandenas synsätt skulle ha kunnat godtas om det i artikel 2 c i direktiv 90/435 bara hade talats om skattskyldighet. Så är emellertid inte fallet. Bestämmelsen innehåller ett positivt (vara skyldig att erlägga skatt) och ett negativt (ingen rätt till skattebefrielse) villkor och båda måste vara uppfyllda samtidigt. Talande nog är företagens argument inriktade på skattskyldigheten och de tar nästan inte alls upp skattebefrielsen.²¹ Den sistnämnda innebär att trots att den beskattningsbara transaktionen äger rum (alltså trots skattskyldigheten), så krävs det inte att skatten ska betalas, eftersom lagstiftaren har funnit det lämpligt att befria en viss kategori av bolag från skattebördan.

43. När den nederländska skattelagstiftningen föreskriver att vissa bolag (i det här fallet FKI) ska erlägga bolagsskatt, och därefter i princip föreskriver att en nollskattesats ska tillämpas, beviljas de, enligt min mening, i själva verket en befrielse från skattebördan. I samma mån undantas de från tillämpningsområdet för direktiv 90/435.

44. Jag anser inte att man kan ifrågasätta denna bedömning med hållbara argument. En ”nollskattesats” för bolagsskatt är per definition liktydigt med en fullständig avsaknad av beskattning, det vill säga en fullständig skattebefrielse. När detta är följden av en uttrycklig lagbestämmelse, där det har föreskrivits i förväg och på ett varaktigt sätt för en vis kategori av företag, oavsett vilka vinster de har erhållit, kan jag inte se hur man kan förneka att det rör sig om en verklig befrielse från den skatten, i den mening som avses i artikel 2 c i direktiv 90/435.

45. Ytterligare ett resonemang bekräftar att de nederländska bolag som är inblandade i detta mål inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435. Syftet med direktivet är som nämnts att undvika att två medlemsstater tar ut samma typ av skatt (den som tas ut på bolagsvinster) inom ramen för samverkan mellan moderbolag och dotterbolag. Det är just för att uppfylla detta syfte som direktiv 90/435 inte tillämpas på bolag som inte är skyldiga att betala denna skatt, eller är befriade från den, vilket de övriga parterna i målet också har påpekat. Såväl avsaknaden av skattskyldighet som en total befrielse för deras inkomster (i det här fallet av kapital) motverkar risken för att ett bolag i vilket en av dessa omständigheter föreligger beskattas dubbelt med avseende på bolagsskatt och därmed finns det inte längre något behov av att tillämpa det gemensamma system som föreskrivs i direktivet.²²

46. I sitt yttrande har kommissionen beskrivit hur det vid rådets möte den 11 juni 1990, innan direktiv 90/435 antogs, på begäran av olika regeringar formulerades flera förklaringar som skulle föras in i protokollet, genom vilka vissa kategorier av företag (däribland nederländska FKI) uttryckligen undantogs från direktivets tillämpningsområde.²³ Även om dessa förklaringar inte är bindande är de ändå av intresse för tolkningen av direktivet. Att förslagen till slut inte infördes i texten berodde inte på att deras innehåll förkastades, utan på en övertygelse om att lydelsen av artikel 2 c, med avseende på skattebefrielsen, i sig innefattade dessa undantag.

21 — De har påpekat att om bestämmelserna om beräkning av skatten tillämpas under ett visst beskattningsår, vilket innefattar minskning av beskattningsunderlag eller skatteavdrag, skulle skattebeloppet kunna bli noll (eller negativt), utan att det påverkar skattskyldigheten. Jag tror emellertid inte att direktivet, när skattebefrielse nämns, syftar på fastställandet av skatteskulden varje beskattningsår, utan på de allmänna bestämmelser som reglerar detta institut inom ramen för den lag som reglerar bolagsskatten.

22 — Den tjeckiska regeringen uttryckte det träffande i sitt yttrande: förekomsten av en faktisk beskattning är ett nödvändigt villkor för att det ska kunna föreligga en dubbel beskattning. Att medge en befrielse från källskatt om det inte sker någon faktisk beskattning i det land där bolaget är hemmahörande är inte ägnat att undvika dubbelbeskattning.

23 — Den del av förklaringen som rörde nederländska bolag hade följande lydelse: ”Rådet och kommissionen är eniga om att nederländska investeringsbolag, i den mening som avses i artikel 28 i 1969 års lag om bolagsskatt, inte omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv.” Liknande förklaringar från rådet och kommissionen finns i protokollet: a) för vissa tyska investeringsbolag; b) för spanska bolag som saknar ställning som skattesubjekt och c) för portugisiska bolag som ”i princip är skyldiga att erlägga bolagsskatt men som samtidigt är befriade från den och vars vinster tillskrivs deras delägare”.

47. Sammanfattningsvis är direktiv 90/435 inte tillämpligt på ett fall som det här aktuella, mot bakgrund av att moderbolagen inte kan kvalificeras som ”bolag i en medlemsstat” i den mening som avses i artikel 2 c i direktivet. Således kan direktivet inte anses utgöra hinder för de belgiska bestämmelser som föreskriver att källskatt ska innehållas med avseende på bolagsskatt (med 5 procent) på vinstutdelning från dotterbolaget till dess moderbolag.

B – Den andra tolkningsfrågan

48. Svaret på den första tolkningsfrågan föregriper emellertid inte svaret på den andra. Som domstolen, bland annat i domen *Aberdeen Property Fininvest Alpha*,²⁴ slagit fast, får bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget, när det gäller situationer som inte omfattas av direktiv 90/435 (i vilka det ”är medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas. Medlemsstaterna kan för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av avtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning”), inte tillämpas. Det är just detta problem som nästa fråga från den hänskjutande domstolen handlar om.

49. Den italienska och den tjeckiska regeringen samt kommissionen anser att den andra tolkningsfrågan skulle kunna avvisas, eftersom de menar att den hänskjutande domstolen inte i tillräcklig mån har redovisat den faktiska och rättsliga bakgrunden i målet. Den franska regeringen har inte ens yttrat sig rörande denna fråga.

50. Det stämmer att beslutet att begära förhandsavgörande är bristfälligt i detta avseende. Dels förklaras inte på vilket sätt bolag som inte har hemvist i Belgien behandlas ofördelaktigt i den belgiska lagstiftningen, i jämförelse med bolag som har hemvist där, på ett sätt som innebär att någon av de grundläggande friheter som garanteras i FEUF åsidosätts, dels anges det inte närmare vilka nationella bestämmelser och avtalsbestämmelser som är relevanta för att pröva om dessa friheter har åsidosatts.

51. Dessa brister är särskilt allvarliga om de granskas mot bakgrund av den metod som domstolen upprepade gånger har använt sig av då den prövat tolkningsfrågor som ställts i mål som liknar detta, rörande direkt beskattning. Detta tillvägagångssätt, där prövningen sker i flera steg eller etapper, innebär att domstolen först identifierar vilken frihet som är tillämplig och på vilket sätt den eventuellt har begränsats. I ett andra steg jämför domstolen sedan de aktuella situationerna för att avgöra om de har behandlats olika, vilket kräver en noggrann undersökning av de nationella bestämmelser där detta har föreskrivits. Avslutningsvis prövar domstolen om begränsningarna kan motiveras med hänsyn till ett tvingande allmänintresse och om den nationella åtgärd som begränsar friheten i fråga är proportionerlig.

52. För var och en av dessa etapper är det nödvändigt att domstolen har tillgång till tillräcklig information om den tillämpliga nationella lagstiftningen, som den nationella domstolen ska tillhandahålla. Så har inte skett här. För att exempelvis avgöra om det kan slås fast att det skett en särbehandling i det nationella målet, vad beträffar bolagsskatt, ska jämförelsen inte göras mellan bolag som är hemmahörande i Belgien och bolag som inte är hemmahörande där, generellt, utan mellan nederländska företag för kollektiva investeringar och deras motsvarighet (investeringsbolag) i Belgien, för vilka det inte anges i beslutet att begära förhandsavgörande vilka bestämmelser som är tillämpliga.

53. Beslutet innehåller inte heller några som helst hänvisningar till bestämmelser av vilka man tydligt kan sluta sig till att den belgiska skattelagstiftningen föreskriver mekanismer som gör det möjligt att mildra kedjebeskattnings, eller att skjuta upp beskattningen, enbart för bolag av typen företag för kollektiva investeringar med hemvist i Belgien och inte för övriga företag. Den hänskjutande domstolen har inte heller beaktat avtalet mellan Belgien och Nederländerna för undvikande av

24 — Dom av den 18 juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377), punkt 28.

dubbelbeskattning, vars innehåll²⁵ i förekommande fall skulle kunna neutralisera eller dämpa de negativa effekter för nederländska bolag som kan tänkas uppstå på grund av den begränsning av den fria rörligheten för kapital (artikel 56 FEUF) som blir följden av den belgiska skattelagstiftningen.²⁶ Avslutningsvis innehåller beslutet att begära förhandsavgörande inte heller någon hänvisning till om begränsningen kan motiveras med hänsyn till ett tvingande allmänintresse eller om den är oproportionerlig.

54. I synnerhet saknas det i beslutet att begära förhandsavgörande uppgift om de skatterättsliga bestämmelser som var tillämpliga på de belgiska investeringsbolagen vid den aktuella tidpunkten jämfört med dem som var tillämpliga på nederländska FKI, trots att denna faktor är avgörande i målet. Denna information kan inte ersättas av parternas argument. Av den belgiska regeringens och klagandenas yttranden framgår att det råder mycket olika uppfattningar om detta och domstolen kan inte avgöra denna tvist, eftersom det enbart ankommer på den nationella domstolen att identifiera, tolka och tillämpa de nationella bestämmelserna.

55. Närmare bestämt har den belgiska regeringen gjort gällande att källskatten, enligt den belgiska skattelagstiftning som tillämpas på investeringsbolag som har hemvist i landet (en lagstiftning som faller utanför den allmänna rätten), utgjorde en ”slutlig skatt, eftersom den inte fick avräknas mot den skatt som dessa bolag skulle betala och inte heller kunde återbetalas”.²⁷ Som stöd för denna ståndpunkt har den belgiska regeringen hänvisat till artikel 123 KB/WIB 1992, jämförd med artikel 143.1 och 143.2 i lagen av den 4 december 1990. Den belgiska regeringen har dessutom anfört att även om det här aktuella problemet liknar det som gav upphov till domen av den 25 oktober 2012 i målet kommissionen/Belgien,²⁸ var den skattelagstiftning som domstolen uttalade sig om där, vilken rörde investeringsbolag som inte hade något fast driftställe i Belgien, en annan än den som tillämpades på vinst som Wereldhave Belgium delade ut till sitt moderbolag, eftersom den förstnämnda medgav avdrag eller återbetalning av det innehållna beloppet, vilket inte är fallet med den sistnämnda.

56. Om dessa påståenden från den belgiska regeringen stämmer (vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva), har det styrkts att investeringsbolag som är hemmahörande i det landet, med avseende på inkomst av kapital som de uppbär, inte kunde neutralisera den skattebörda som följer av praxis att innehålla källskatt på sådan inkomst. Med andra ord har det styrkts att nederländska företag för kollektiva investeringar och belgiska investeringsbolag åtnjuter samma behandling i skattehänseende i Belgien med avseende på källskatt för bolagsskatt. Inget av dem är befriat från skatt, eftersom den är slutlig och inte kan återbetalas, vilket innebär att den förstnämnda bolagskategorin inte diskrimineras.

25 — Den belgiska regeringen har i sitt yttrande åberopat artikel 10 i avtalet om dubbelbeskattning, vars innehåll har återgetts i punkt 13 i detta förslag till avgörande. Enligt denna bestämmelse i avtalet mildras den dubbelbeskattning som uppstår på grund av att källskatt innehålls i Belgien, genom att det föreskrivs att skatten inte får överstiga 5 procent av ”utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital”. Klagandena i det nationella målet har emellertid gjort gällande att det inte är möjligt att uppväga den skillnad i behandling som följer av den belgiska lagstiftningen genom att tillämpa detta avtal, eftersom det belopp som innehålls som källskatt (ovannämnda 5 procent) omvandlas till en slutlig beskattning som företag för kollektiva investeringar inte får dra av i Nederländerna.

26 — Även om den nationella domstolen (som här följer parternas förslag till tolkningsfråga, utan att tillföra något eget resonemang) hänvisar till såväl artikel 49 FEUF som till artikel 56 FEUF, anser jag att prövningen bör ske mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital. Jag utesluter emellertid inte att etableringsfriheten hypotetiskt sett skulle kunna beröras, i den mån begränsningen påverkar aktieägarnas möjligheter att utöva ett faktiskt inflytande över besluten i bolaget och påverka dess verksamhet. Om de inte har några sådana möjligheter (vilket inte förefaller vara fallet här, eftersom Wereldhave Belgium ägs av Wereldhave International och Wereldhave med 35 procent respektive 45 procent), är endast artikel 56 FEUF tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 38).

27 — Punkt 41 i dess skriftliga yttrande.

28 — Mål C-387/11, kommissionen/Belgien, EU:C:2012:670. I den domen slog domstolen fast att Konungariket Belgien hade ”underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF genom att bibehålla olika regler för beskattningen av inkomst av kapital beroende på om de uppburits av investeringsbolag med hemvist i landet eller av investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien”.

57. Om det antas att så är fallet, kan det inte ifrågasätts om de nationella bestämmelser som tillämpar källskatt på investeringsbolag är förenliga med artiklarna 49 FEUF och 56 FEUF. Domstolen har tidigare slagit fast, just med avseende på Konungariket Belgien,²⁹ att det inte kan krävas att det utdelande bolagets hemviststat ska "säkerställa att vinst som delas ut till en aktieägare utan hemvist i landet inte blir föremål för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, oavsett om detta sker genom att vinsten undantas från skatteplikt hos det utdelande bolaget eller om nämnda aktieägare medges en skattefördel som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på vinsten". Ett sådant krav skulle, enligt domstolen, innebära "att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium".³⁰

58. Det är emellertid möjligt att den lagstiftning som i det här fallet tillämpats på investeringsbolagen inte strikt följer den version av lagstiftningen som Konungariket Belgien har tillhandahållit i sitt yttrande. Om den hänskjutande domstolen hade sett till den lagstiftningen, skulle en granskning av dess innehåll hypotetiskt sett kunnat få den att dra slutsatsen att de bestämmelser som gällde under beskattningsåren 2009 och 2010 inte skiljer sig från dem som domstolen prövade i beslutet av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments³¹ eller i domen av den 25 oktober 2012, kommissionen/Belgien.³² Båda dessa avgöranden meddelades före beslutet att begära förhandsavgörande och de rörde specifikt de belgiska skattebestämmelser som reglerar bolagsskatt.

59. På dessa villkor kan det inte krävas att domstolen ska lösa den tvist (mellan Wereldahve och den belgiska regeringen) i vilken de skattebestämmelser som är tillämpliga på nederländska FKI och på belgiska investeringsbolag i själva verket ska jämföras mot bakgrund av den nationella lagstiftningen. Det är en uppgift som ankommer på den hänskjutande domstolen och EU-domstolen kan inte bistå den i detta arbete eller utgå från gissningar för att ge ett tillfredsställande svar på tolkningsfrågan.

60. Mot bakgrund av dessa omständigheter anser jag att det inte finns någon annan utväg än att avvisa den andra tolkningsfrågan, eftersom den inte uppfyller minimikraven i artikel 94 i domstolens rättegångsregler.

61. Om domstolen trots detta skulle besluta att pröva frågan i sak och finna att den skattemässiga behandlingen av nederländska företag för kollektiva investeringar var mindre fördelaktig, vad avser förskottsskatt på utdelning, än den som de belgiska investeringsbolagen åtnjöt, misstänker jag att den inte skulle kunna göra så mycket mer än att i mycket allmänna ordalag upprepa sin tidigare praxis inom detta område, eller närmare bestämt hänvisa till beslutet av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463)³³, och anpassa dess innehåll till det här aktuella fallet.

29 — Dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670), punkt 78, i vilken det hänvisas till dom av den 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), punkt 59, och dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2011:670), punkt 83, och dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670), punkt 80.

30 — Samma resonemang återfinns i domstolens beslut av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463), punkt 30, även här med avseende på skattebestämmelser rörande källskatt på vinst som ett dotterbolag med hemvist i Belgien delat ut till sitt moderbolag, som inte har hemvist där.

31 — Beslut av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C384/11, EU:C:2012:463), punkterna 3–9.

32 — Mål kommissionen/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670).

33 — Det kan för övrigt tilläggas att EU-domstolen då svarade den hänskjutande domstolen genom ett beslut och inte genom en dom, eftersom den ansåg att det rörde sig om en "tolkningsfråga ... som [var] identisk med en fråga som domstolen redan har avgjort, eller att svaret på frågan klart [kunde] utläsas av rättspraxis" (punkt 17 i beslutet).

62. Såsom var fallet i målet *Tate & Lyle Investments*,³⁴ skulle den belgiska regeringen således ha valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar som lämnas av bolag som är hemmahörande i Belgien till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater. Följaktligen befinner sig mottagande bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater i en motsvarande situation som bolag som är hemmahörande i Belgien, vad gäller risken för kedjebeskattnings av utdelad vinst, vilket innebär att de i detta hänseende bör kunna komma i åtnjutande av en likartad behandling som den som bolag hemmahörande i Belgien erhåller.³⁵

63. EU-domstolen måste på samma sätt upplysa den hänskjutande domstolen om att en ofördelaktig behandling skulle kunna avskräcka bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat från att göra investeringar i Belgien och att den därmed utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.³⁶

64. Eftersom det inte kan uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget fullgörs genom att den ingår ett avtal med en annan medlemsstat, i syfte att undvika dubbelbeskattnings, vars tillämpning gör det möjligt att uppväga effekterna av den skillnad i behandling som den nationella lagstiftningen medför,³⁷ skulle den nationella domstolen behöva beakta betydelsen av det ovannämnda avtalet om dubbelbeskattnings mellan Belgien och Nederländerna och avgöra om det säkerställer att bolag som inte är hemmahörande i Belgien behandlas på likvärdigt sätt som bolag som är hemmahörande där, enligt belgisk rätt.

65. I överensstämmelse med de avgöranden som domstolen tidigare har meddelat rörande detta område, borde den avslutningsvis erinra den hänskjutande domstolen om att om den, trots att beskattningen mildras genom tillämpningen av avtalet om dubbelbeskattnings, finner att bolag som inte är hemmahörande i Belgien behandlas ofördelaktigt, borde den pröva om det finns tvingande skäl av allmänintresse som motiverar detta system.³⁸ Även om det finns sådana skäl, borde den avslutningsvis pröva om de nationella åtgärder som begränsar den fria rörligheten för kapital är ägnade att uppnå dessa mål och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, i enlighet med vad domstolen slog fast i domen av den 25 oktober 2012 i målet kommissionen/Belgien.³⁹

VI – Förslag till avgörande

66. Mot bakgrund av det ovan anförda, föreslår jag att domstolen ska avvisa den andra tolkningsfrågan som ställts av Hof van beroep te Brussel (Appellationsdomstolen i Bryssel, Belgien) samt besvara den första tolkningsfrågan på följande sätt:

”Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater är inte tillämpligt på en tvist rörande förskottsskatt som påförs i Belgien på vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag, när moderbolaget är ett nederländskt företag för kollektiva investeringar på vilket en nollskattesats för bolagsskatt tillämpas.”

34 — Dom av den 12 juli 2012, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — *Ibidem*, punkt 33.

36 — *Ibidem*, punkt 36.

37 — *Ibidem*, punkterna 36 och 37.

38 — *Ibidem*, punkt 45.

39 — Dom kommissionen/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, punkt 74).