

Mål C-487/08

Europeiska kommissionen

mot

Konungariket Spanien

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet – Särbehandling – Utdelning till bolag med hemvist i landet och till bolag utan hemvist i landet”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer – Beskattning av utdelning

(Artikel 56.1 EG)

En medlemsstat, som villkorar undantaget från skatteplikt för utdelningar från bolag med hemvist i denna medlemsstat med att den andel som de utdelningsmottagande bolagen äger i de utdelande bolagens kapital uppnår en nivå som är högre för utdelningsmottagande bolag som har hemvist i en annan medlemsstat än för utdelningsmottagande bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG.

En sådan särbehandling kan nämligen avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i den berörda medlemsstaten och utgör följaktligen en restriktion för kapitalrörelser som i princip är otillåten enligt artikel 56.1 EG.

Nämnda särbehandling kan inte motiveras av att bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i en annan medlemsstat befinner sig i olika situationer. När det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, befinner sig visserligen de utdelningsmottagande aktieägare som har hemvist i landet inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat. Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara aktieägare med hemvist i landet utan även aktieägare utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet. Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, och den beskattnings som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagare utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas. Genom att tillämpa ovannämnda lagstiftning har en medlemsstat valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar till bolag med hemvist i andra medlemsstater. Utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som bolag med hemvist i landet befinner sig i

vad gäller risken för kedjebeskattnings av utdelning från bolag med hemvist i landet, vilket innebär att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet inte får behandlas annorlunda än utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet.

För övrigt gäller att även om de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsrätter parallellt inte utgör några enligt fördraget otillåtna restriktioner, så länge detta utövande inte är diskriminerande, är detta dock inte fallet när den oförmånliga behandlingen av utdelningar till bolag med hemvist i en annan medlemsstat enbart är ett resultat av att det utdelande bolagets hemviststat utövat sin beskattningsrätt, och endast den staten kan således lastas för nämnda behandling.

Denna särbehandling kan inte heller ifrågasättas med hänvisning till att avtal om undvikande av dubbelbeskattning tillämpas. Det kan visserligen inte uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning med en annan medlemsstat. Särbehandlingen av utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater och av utdelning till bolag med hemvist i landet kan alltså elimineras i sin helhet bara om den källskatt som innehålls i enlighet med den nationella lagstiftningen får avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, med ett belopp som motsvarar särbehandlingen enligt den nationella lagstiftningen. För att så ska vara fallet krävs emellertid att inverkan av den särbehandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras genom att ett sådant avtal tillämpas. För att uppnå ett sådant neutraliseringsmål ska alltså tillämpningen av en avräkningsmetod som föreskrivs i ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning medge full avräkning – för den skatt på utdelningar som en medlemsstat påfört – från den skatt som ska betalas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, så att, för det fall de utdelningar som detta bolag erhållit i slutändan beskattas hårdare än utdelningar till bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, denna tyngre skattebörda inte längre kan tillskrivas denna stat utan det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, vilken har utövat sin beskattningsrätt.

I detta hänseende gäller att om det i den övervägande delen av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som en stat har ingått föreskrivs att det belopp som dras av eller avräknas för skatt som innehållits i denna stat inte får överstiga den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, beräknad före avdraget eller avräkningen, som belöper på den skattepliktiga inkomsten i förstnämnda stat, kan särbehandlingen således bara neutraliseras om skatten på utdelningen från den berörda medlemsstaten blir tillräckligt stor i den andra medlemsstaten. Beskattas inte denna utdelning, eller blir skatten inte tillräckligt stor, kan summan av den skatt som påförts i den berörda medlemsstaten, eller en del av denna, inte avräknas. I det fallet kan den särbehandling som följer av en tillämpning av den nationella lagstiftningen inte kompenseras genom en tillämpning av bestämmelser i avtalet för att undvika dubbelbeskattning. Detta konstaterande är tillämpligt även om ett sådant avtal saknar bestämmelser som begränsar avräkningen till den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemvistmedlemsstat, beräknad före avräkningen, som belöper på den skattepliktiga inkomsten i det utdelande bolagets hemviststat, men innehåller bestämmelser enligt vilka den skatt som påförts i denna stat avräknas från den skatt som belöper på denna inkomst i det utdelande bolagets hemviststat. Om dessa utdelningar inte beskattas eller om skatten på dem inte blir tillräckligt hög, kan det belopp som innehållits i det utdelande bolagets hemviststat eller en del av detta nämligen inte avräknas. Nu är det inte det utdelande bolagets hemviststat som avgör huruvida inkomst som härrör från den staten ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna beskattning ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i sistnämnda stat. Den avräkning för innehållen skatt från den skatt som ska erläggas i den andra medlemsstaten, vilken sker med tillämpning av bestämmelserna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning, medger alltså inte att särbehandlingen på grund av tillämpningen av den nationella lagstiftningen kan neutraliseras i alla

fall.

(se punkterna 43, 50–53, 56–64, 67 och 69 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 3 juni 2010 (*)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet – Särbehandling – Utdelning till bolag med hemvist i landet och till bolag utan hemvist i landet”

I mål C-487/08,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 11 november 2008,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och I. Martinez del Peral, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrädd av N. Díaz Abad, i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna E. Levits (referent), A. Borg Barthet, J.-J. Kasel och M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s.

3) (nedan kallat EES?avtalet) genom att behandla utdelningar till aktieägare med hemvist i landet och utdelningar till aktieägare utan hemvist i landet på olika sätt.

Tillämpliga bestämmelser

EES?avtalet

2 I artikel 40 i EES?avtalet föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i ... medlemsstater [i Europeiska gemenskapen] eller ... stater [i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EFTA)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

Unionsrätten

3 Enligt artikel 4.1 i 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, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435), gäller följande:

”Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation skall den stat där moderbolaget är hemmahörande och den stat där det fasta driftstället är beläget antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas.”

4 I artikel 5.1 i direktiv 90/435 föreskrivs följande:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall vara befriad från källskatt.”

Den nationella lagstiftningen

5 Enligt artikel 30.2 i den konsoliderade texten i lagen om bolagsskatt (Ley del Impuesto sobre Sociedades), antagen genom kungligt lagdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 (BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallad lagen om bolagsbeskattning), får ett bolag med hemvist i landet, som utan avbrott under åtminstone ett år direkt eller indirekt har ägt en andel motsvarande fem procent eller mer av kapitalet i ett annat bolag med hemvist i landet, från sin skattepliktiga inkomst dra av hela den erhållna bruttoutdelningen.

6 Den utdelning som avses i artikel 30.2 i lagen om bolagsbeskattning ska vara befriad från källskatt enligt artikel 140.4 d i denna lag.

7 I artikel 14.1 i den konsoliderade texten i lagen om inkomstskatt för personer utan hemvist i

landet (Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes), antagen genom kungligt lagdekret 5/2004 av den 5 mars 2004 (BOE nr 62 av den 12 mars 2004, s. 11176), i dess lydelse enligt lag 22/2005 av den 18 november 2005 (BOE nr 277, av den 19 november 2005, s. 37821) (nedan kallad lag om beskattning av personer utan hemvist i landet), föreskrivs följande:

”Följande inkomster ska vara befriade från skatt:

...

h) Utdelning som dotterbolag med hemvist i Spanien lämnar till sina moderbolag med hemvist i andra medlemsstater i Europeiska unionen, eller till moderbolagens fasta driftställen i andra medlemsstater, när följande villkor är uppfyllda:

1. Moderbolaget och dotterbolaget är skattskyldiga i en medlemsstat i Europeiska unionen till någon av de inkomstskatter för juridiska personer som anges i artikel 2[.1] c i direktiv 90/435 ... och är inte undantagna från skattskyldighet till dessa, och de fasta driftställena beskattas, utan befrielse, i den stat där de är belägna.

2. Utdelningen är inte ett resultat av en likvidation av dotterbolaget.

3. Moderbolaget och dotterbolaget har antagit någon av de associationsformer som anges i bilagan till direktiv 90/435

Med moderbolag avses ett bolag som direkt äger en andel i ett annat bolag motsvarande 20 procent eller mer av kapitalet, varvid sistnämnda bolag anses utgöra dotterbolag till det förstnämnda. Från och med den 1 januari 2007 sänks detta procenttal till 15 och från och med den 1 januari 2009 till 10.

Ovannämnda andel ska ha ägts utan avbrott under året före den dag då vinstutdelningen ska betalas ut. I annat fall ska andelen behållas under hela den tid som krävs för att uppfylla tidskravet på ett år. I det senare fallet återbetalas den uppburna skatten när kravet på innehavets längd uppfyllts.

...

Oaktat vad som föreskrivs ovan får ekonomi- och finansministern, under förutsättning av reciprocitet, förklara att punkt h även ska tillämpas på dotterbolag som har en annan associationsform än de som föreskrivs i bilagan till [direktiv 90/435] samt på utdelning till ett moderbolag som direkt äger en andel i kapitalet i ett bolag med hemvist i Spanien uppgående till minst 10 procent, förutsatt att övriga villkor som föreskrivs i nämnda punkt h är uppfyllda.”

8 Övriga bolag utan hemvist i landet som äger en andel i kapitalet i ett bolag med hemvist i landet är skattskyldiga för utdelning från sistnämnda bolag.

Det administrativa förfarandet

9 Kommissionen skickade den 18 oktober 2005 en formell underrättelse till Konungariket Spanien och gjorde gällande att den ifrågavarande spanska lagstiftningen skulle kunna strida mot artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet, i den mån den innebär att bolag utan hemvist i landet måste äga en större kapitalandel än juridiska personer med hemvist i landet för att ha rätt till skattebefrielse för utdelningar.

10 Konungariket Spanien besvarade underrättelsen i skrivelse av den 3 januari 2006 och hävdade bland annat att det åvilade hemvistmedlemsstaten att förhindra ekonomisk

dubbelbeskattning och att den aktuella spanska lagstiftningen inte ökade skattetrycket på utdelningar till bolag utan hemvist i landet, eftersom bedömningen av vilket skattetryck som åvilar en investering måste ske med hänsyn till den definitiva beskattningen av transaktionen i dess helhet.

11 Kommissionen, som inte fann att Konungariket Spaniens svar var tillfredsställande, sände den 13 juli 2006 ett motiverat yttrande till denna stat och anmodade den att vidta nödvändiga åtgärder för att efterkomma yttrandet inom två månader efter mottagandet av detsamma.

12 Konungariket Spanien besvarade nämnda yttrande i skrivelse av den 4 oktober 2006 och hävdade att det inte förelåg någon diskriminering eller restriktion för den fria rörligheten för kapital. Kommissionen nöjde sig inte med detta svar utan beslutade att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

13 Kommissionen har gjort gällande att den aktuella spanska lagstiftningen innebär ett åsidosättande av artikel 56 EG och artikel 40 i EES avtalet, genom att undantaget från skatteplikt för utdelningar från bolag med hemvist i Spanien villkoras av att den andel som de utdelningsmottagande bolagen äger i de utdelande bolagens kapital uppnår en nivå som är högre för utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet, nämligen 20 procent, än för utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet, nämligen 5 procent.

14 Konungariket Spanien gör sig enligt kommissionen skyldig till en diskriminerande skillnad i behandlingen av bolag utan hemvist i landet i förhållande till behandlingen av bolag med hemvist i landet. Så snart den andel som ett utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet äger i det utdelande bolaget uppgår till 5 procent blir nämligen den utdelning som förstnämnda bolag erhåller skattefri. Saknar däremot det utdelningsmottagande bolaget hemvist i landet inträder inte denna skattefrihet förrän andelsinnehavet uppgår till 20 procent eller mer.

15 Enligt kommissionen är den rättspraxis som följer av dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569) – i vilken domstolen slog fast att då det rör sig om andelar som inte omfattas av direktiv 90/435 utgör artiklarna 56 EG och 58 EG hinder för att källskatt innehålls på utdelning till bolag utan hemvist i landet, när sådan källskatt inte innehålls på nämnda utdelning om den lämnas till bolag med hemvist i landet – fullt överförbar på den situation som är föremål för förevarande talan, och det är tillräckligt att grunda sig på densamma.

16 En sådan skillnad i behandling kan dessutom avhålla investerare utan hemvist i landet från att investera i kapitalet i bolag med hemvist i Spanien, och detta även om de skulle kunna erhålla sådana avdrag som föreskrivs i den nationella rätten i deras stat eller i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning.

17 Även om domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Amurta fann att det inte kan uteslutas att en medlemsstat lyckas säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med en annan medlemsstat, framgår det enligt kommissionen av EFTA-domstolens dom av den 23 november 2004 i mål E-1/04, Fokus Bank (EFTA Court Report, s. 15), punkterna 37 och 38, att källstaten för inkomsten inte skulle kunna rättfärdiga en diskriminerande behandling ens genom att ingå ett avtal som medger en skattemässig fördel i hemviststaten. En medlemsstat kan inte övervältra åliggandet att iaktta sina fördragsenliga skyldigheter på en annan medlemsstat och förlita sig på att denna kompenserar för diskrimineringen.

18 Även om ett avtal för att undvika dubbelbeskattning visserligen kan neutralisera en oförmånlig behandling som tillämpas av en medlemsstat, är så inte fallet här. De avtal som Konungariket Spanien har ingått utgör nämligen inte någon garanti för att hela den skatt som erlagts i den medlemsstaten återfås, vilket bland annat beror på den skattefrihet som ofta tillämpas av det utdelningsmottagande bolagets hemviststat på utdelningar i allmänhet eller på dem som härrör från andra medlemsstater, och som gör det omöjligt att återfå den skatt som erlagts i Spanien.

19 En medlemsstat kan hursomhelst inte åberopa förekomsten av en fördel som beviljats ensidigt av en medlemsstat för att undkomma sina skyldigheter enligt fördraget (se domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 78). Konungariket Spanien kan följaktligen inte i något fall åberopa den skattefrihet för utdelning från andra medlemsstater som Republiken Cypern beviljat ensidigt, eftersom Konungariket Spanien inte har ingått något avtal för att undvika dubbelbeskattning med denna medlemsstat.

20 Konungariket Spanien kan inte heller åberopa argumentet att det åvilar hemviststaten att undanröja den juridiska dubbelbeskattningen. Även om det ska göras skillnad mellan källstatens och hemviststatens respektive behörigheter, får nämligen ingen av dessa stater utöva sin behörighet på ett diskriminerande sätt.

21 Konungariket Spanien har bestritt att det har underlåtit att uppfylla sina förpliktelser enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet, såsom påståtts.

22 Denna medlemsstat har för det första gjort gällande att de situationer som regleras i artikel 14.1 h i lagen om beskattning av personer utan hemvist i landet, vilken är tillämplig på utdelning som bolag med hemvist i Spanien lämnar till bolag med hemvist i en annan medlemsstat, och i artiklarna 30.2 och 140.4 d i lagen om bolagsbeskattning, vilka är tillämpliga på utdelning som lämnas mellan bolag med hemvist i Spanien, inte är jämförbara.

23 Även om bestämmelserna i artikel 30.2 i förening med bestämmelserna i artikel 140.4 d i lagen om bolagsbeskattning, vad gäller utdelning till bolag med hemvist i Spanien, syftar till att undvika inhemsk dubbelbeskattning, ankommer det nämligen inte på Konungariket Spanien att, i egenskap av den stat där inkomsten genereras och med stöd av sin enligt den i de allmänt accepterade reglerna om internationell skatterätt stadgade förturen att beskatta en sådan inkomst, hindra internationell dubbelbeskattning av utdelning till bolag utan hemvist i landet. Denna uppgift åvilar det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.

24 Domstolen har i sina domar av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (REG 2006, s. I-11673), punkt 58, och av den 22 december 2008 i mål C-282/07, *Truck Center* (REG 2008, s. I-10767), punkt 42, bland annat bekräftat skillnaden mellan den behörighet som tillkommer det utdelningsmottagande bolagets hemviststat och den behörighet som källstaten för utdelningarna har. Likaså innebär artikel 4.1 i direktiv 90/435 att hemviststaten för det moderbolag som erhåller utdelning från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat är skyldig att förhindra dubbelbeskattning.

25 Konungariket Spanien har för det andra hävdade att den aktuella spanska lagstiftningen inte leder till någon oförmånlig behandling av bolag utan hemvist i landet, eftersom den definitiva beskattningen av transaktionen måste betraktas i sin helhet. Denna beskattning är dock avhängig av att den skatt som betalas på utdelningen beaktas vid fastställandet av den skatt som ska betalas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, liksom av mekanismen för undanröjande av dubbelbeskattning. Även om den spanska lagstiftningen skulle tillåta att utdelning som uppbärs av bolag med hemvist i landet behandlas på samma sätt som utdelning som uppbärs av bolag

utan hemvist i landet, är det inte säkert att den slutliga beskattningen av utdelningarna blir densamma. Den aktuella spanska lagstiftningen leder således inte i sig till en högre beskattning av utdelning till bolag utan hemvist i landet och utsätter den inte för någon diskriminerande behandling.

26 Eftersom Konungariket Spanien dessutom söker förhindra kedjebeskattnings av utdelningar som uppbärs av bolag med hemvist i landet genom undantag från skatteplikt, har denna medlemssatt även föreskrivit samma fördel i de avtal för att undvika dubbelbeskattning som det har ingått beträffande utdelning som uppbärs av bolag utan hemvist i landet. Konungariket Spanien har nämligen ingått avtal för att undvika dubbelbeskattning medelst en avräkningsmetod, vilka, när den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löpte ut, var i kraft i samtliga medlemsstater med undantag av Republiken Cypern, och i samtliga EFTA-stater med vilka det förekommer informationsutbyte.

27 Om ett sådant avtal för att undvika dubbelbeskattning som det som ingåtts med Konungariket Nederländerna inte medger att Konungariket Spaniens beskattning neutraliseras, på grund av att Konungariket Nederländerna har infört ett system med undantag från skatteplikt för utdelningar, beror detta på att de två medlemsstaterna utövar sin skattemässiga suveränitet parallellt. De oförmånliga konsekvenser som följer av skillnaderna mellan medlemsstaternas lagstiftningar kan enligt domstolens praxis av den anledningen inte kritiseras med stöd av unionsrätten (dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres, REG 2006, s. I-10967, punkt 20, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 43).

28 När det gäller Republiken Cypern, med vilken förhandlingarna om ingåendet av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning befinner sig på ett långt framskridet stadium, föreskriver denna medlemsstat i sin interna lagstiftning ett allmänt undantag från skatteplikt för utdelningar som härrör från andra medlemsstater, varför någon dubbelbeskattning inte uppkommer.

29 För det tredje är praxis i form av domarna i de ovannämnda målen Amurta och Fokus Bank inte tillämpliga i förevarande fall på det sätt som kommissionen åberopat.

30 Vad särskilt beträffar domen i det ovannämnda målet Amurta framgår det av punkterna 79 och 80 däri att någon restriktion för den fria rörligheten för kapital, trots en skillnad i behandlingen, inte uppkommer, om verkningarna av källstatens för inkomsterna beskattning av utdelningar neutraliseras i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat. De mekanismer som finns i de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Spanien har ingått neutraliserar dock verkningarna av den utdelningsbeskattning som tillämpas i Spanien, och kan inte anses utgöra skattefördelar som finns eller kan finnas i andra medlemsstater.

31 Det kan inte heller hävdas att ingåendet av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning förutsätter att skyldigheten att iakttä de åligganden som följer av fördraget flyttas över på den andra avtalsslutande medlemsstaten, då det nämligen rör sig om ett avtal mellan två medlemsstater avseende fördelningen av deras respektive beskattningsrätt, som ingåtts för att undvika dubbelbeskattning. Det är emellertid medlemsstaternas sak att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra dubbelbeskattning, bland annat genom att använda de kriterier för fördelning som tillämpas i internationell beskattningspraxis.

32 När det gäller domen i det ovannämnda målet Fokus Bank kan denna inte anses indikera att källstaten i princip är förhindrad att åberopa bestämmelser i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning för att minska den dubbelbeskattning som föranleds av nämnda medlemsstat, eftersom en sådan tolkning strider mot domstolens praxis, och då särskilt domen i det ovannämnda målet Amurta, vilken kommissionen åberopat till stöd för sin talan.

33 För det fjärde skulle en vägran att beakta avtalen för att undvika dubbelbeskattning äventyra Konungariket Spaniens skattemässiga suveränitet när det gäller beskattningen av utdelningar till personer utan hemvist i landet.

Domstolens bedömning

34 Domstolen erinrar inledningsvis om att det följer av fast rättspraxis att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet (se, bland annat, dom av den 4 juli 2002 i mål C-173/01, kommissionen mot Grekland, REG 2002, s. I-6129, punkt 7, av den 14 april 2005 i mål C-519/03, kommissionen mot Luxemburg, REG 2005, s. I-3067, punkt 18, och av den 6 oktober 2009 i mål C-562/07, kommissionen mot Spanien, REG 2009, s. I-0000, punkt 23).

35 Denna frist löpte i förevarande mål ut två månader efter det att Konungariket Spanien hade mottagit det motiverade yttrande som riktats till denna medlemsstat den 13 juli 2006, och enligt fast rättspraxis kan domstolen inte beakta senare förändringar (se, bland annat, dom av den 14 juli 2005 i mål C-135/03, kommissionen mot Spanien, REG 2005, s. I-6909, punkt 31).

36 Den omständigheten att den erforderliga procentandelen i det utdelande bolagets kapital, i enlighet med artikel 14.1 h punkt 3 andra stycket i lagen om beskattning av personer utan hemvist i landet, sänktes till 15 procent från den 1 januari 2007 och till 10 procent från den 1 januari 2009, saknar alltså betydelse i förevarande fall.

Åsidosättande av artikel 56.1 EG

37 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis omfattas frågor om direkta skatter visserligen av medlemsstaternas behörighet, men denna behörighet ska likväl utövas med iakttagande av unionsrätten (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 36, och *Amurta*, punkt 16, samt dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-0000, punkt 28).

38 Det ska också påpekas att så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser på unionsnivå, har medlemsstaterna fortfarande befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, *Gilly*, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, samt domarna i de ovannämnda målen *Amurta*, punkt 17, och kommissionen mot Italien, punkt 29).

39 Såsom framgår bland annat av tredje skälet i direktiv 90/435, är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med för samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att, på det sättet, underlätta grupperingar på unionsnivå (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, *Athinaïki Zythopoiïa*, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753,

punkt 103, samt domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 18).

40 När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen eller kedjebeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget (se domen i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54, och *Amurta*, punkt 24, samt *kommissionen mot Italien*, punkt 31).

41 I förevarande fall gäller enligt artikel 30.2 i lagen om bolagsbeskattning att utdelning från ett bolag med hemvist i Spanien till ett annat bolag med hemvist i Spanien, vilket utan avbrott under minst ett år direkt eller indirekt har ägt en andel på 5 procent eller mer av kapitalet i det utdelande bolaget, får dras av i sin helhet från det utdelningsmottagande bolagets skattepliktiga inkomst och att den för övrigt är befriad från källskatt med stöd av artikel 140.4 d i lagen om bolagsbeskattning. Vad däremot beträffar utdelning från ett bolag med hemvist i Spanien till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, var denna, enligt artikel 14.1 i lagen om beskattning av personer utan hemvist i landet, befriad från skatt endast om det utdelningsmottagande bolaget direkt ägde en andel på minst 20 procent av det utdelande bolagets kapital.

42 Vad således beträffar utdelningsmottagande bolag som äger mellan 5 och 20 procent av kapitalet i det utdelande bolaget, leder den ifrågavarande spanska lagstiftningen till en skillnad i behandling mellan utdelningsmottagande bolag med hemvist i Spanien, och utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom endast den utdelning som lämnas till förstnämnda bolag undantas från skatteplikt.

43 En sådan skillnad i behandling kan avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i Spanien och utgör följaktligen en restriktion för kapitalrörelser som i princip är otillåten enligt artikel 56.1 EG.

44 Det ska emellertid prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan anses vara berättigad med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

45 I enlighet med artikel 58.1 a EG ska "[b]estämmelserna i artikel 56 ... inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort ...".

46 Det ska också påpekas att det undantag som föreskrivs i artikel 58.1 a EG i sin tur begränsas av artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56".

47 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 58.1a EG ska således skiljas från otillåtna diskrimineringar enligt artikel 58.3 EG. Av domstolens praxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, *Manninen*, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, och domarna i de ovannämnda målen *Amurta*, punkt 32, och *kommissionen mot Italien*, punkt 49).

48 Därmed måste det mot bakgrund av syftet med den ifrågavarande nationella lagstiftningen prövas huruvida de utdelningsmottagande bolag som har hemvist i Spanien befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande bolag med hemvist i någon annan medlemsstat.

49 Enligt Konungariket Spanien är syftet med den ifrågavarande lagstiftning som tillämpas på bolag med hemvist i Spanien att förhindra dubbelbeskattning. Med detta synsätt befinner sig bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte i en jämförbar situation, eftersom det inte är Konungariket Spanien, i egenskap av källstat för dessa inkomster, som har att förhindra att denna dubbelbeskattas. Denna uppgift ankommer i stället på nämnda bolags hemviststater.

50 Domstolen har redan slagit fast att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, befinner sig de utdelningsmottagande aktieägare som har hemvist i landet inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat (dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 34, samt domarna i de ovannämnda målen Amurta, punkt 37, och kommissionen mot Italien, punkt 51).

51 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara aktieägare med hemvist i landet utan även aktieägare utan hemvist i landet ska erlagga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet (domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 68, *Denkavit Internationaal och Denkavit France*, punkt 35, *Amurta*, punkt 38, och kommissionen mot Italien, punkt 52).

52 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagare utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70, *Amurta*, punkt 39, och kommissionen mot Italien, punkt 53).

53 I förevarande fall har Konungariket Spanien valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar till bolag med hemvist i andra medlemsstater. Utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som bolag med hemvist i landet befinner sig i vad gäller risken för kedjebeskattnings av utdelning från bolag med hemvist i landet, vilket innebär att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet inte får behandlas annorlunda än utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet.

54 Konungariket Spaniens hänvisning till domen i det ovannämnda målet *Truck Center* saknar i det hänseendet betydelse. Den skillnad i behandling som infördes genom den lagstiftning som var i fråga i det nationella mål som gav upphov till nämnda dom, mellan bolag som uppbar inkomst av kapital, bestod i att olika beskattningstekniker tillämpades beroende på om dessa bolag hade hemvist i Belgien eller i en annan medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet *Truck Center*, punkt 41). Enligt den lagstiftning som är i fråga i förevarande mål gäller däremot att utdelning till bolag med hemvist i en annan medlemsstat beskattas, medan utdelning till bolag med hemvist i

Spanien undantas från skatteplikt.

55 Konungariket Spanien har dessutom gjort gällande att ifrågavarande spanska lagstiftning inte leder till någon oförmånlig behandling av bolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom behandlingen av utdelning som uppburits i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat ska beaktas. För det första innebär detta att en eventuell högre beskattning av utdelning till bolag utan hemvist i landet inte uteslutande kan tillvitas Konungariket Spanien, då den också är en följd av att Konungariket Spanien och det utdelningsmottagande bolagets hemviststat utövar sina respektive beskattningsrätter parallellt. För det andra medger den metod för avräkning som föreskrivs i de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Spanien har ingått ett undvikande av kedjebeskattnings i analogi med det undantag från skatteplikt som är tillämpligt på utdelning till bolag med hemvist i Spanien.

56 På denna första punkt har domstolen redan slagit fast att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsrätter parallellt inte utgör några enligt fördraget otillåtna restriktioner, så länge detta utövande inte är diskriminerande (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Kerckhaert och Morres*, punkterna 19, 20 och 24, samt domar av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, s. I-3747, punkterna 41, 42 och 47, och av den 16 juli 2009 i mål C-12/08, *Damseaux*, REG 2009, s. I-0000, punkt 27).

57 Såsom domstolen konstaterat i punkt 53 i förevarande dom är den oförmånliga behandlingen i förevarande fall av utdelningar till bolag med hemvist i en annan medlemsstat dock enbart ett resultat av att Konungariket Spanien utövat sin beskattningsrätt, och endast den staten kan således lastas för nämnda behandling.

58 Vad gäller den andra punkten har domstolen visserligen slagit fast att det inte kan uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 71, *Amurta*, punkt 79, och kommissionen mot Italien, punkt 36).

59 För att så ska vara fallet krävs emellertid att inverkan av den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras genom att ett sådant avtal tillämpas. Domstolen har således slagit fast att skillnaden i behandlingen av utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater och av utdelning till bolag med hemvist i landet kan elimineras i sin helhet bara om den källskatt som innehålls i enlighet med den nationella lagstiftningen får avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, med ett belopp som motsvarar skillnaden i behandling enligt den nationella lagstiftningen (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 37).

60 För att uppnå målet att neutralisera skatteuttaget ska alltså tillämpningen av den avräkningsmetod som Konungariket Spanien förlitar sig på medge full avräkning – för den skatt på utdelningar som denna medlemsstat påfört – från den skatt som ska betalas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, så att, för det fall de utdelningar som detta bolag erhållit i slutändan beskattas hårdare än utdelningar till bolag med hemvist i Spanien, denna tyngre skattebörda inte längre kan tillskrivas Konungariket Spanien utan det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, vilken har utövat sin beskattningsrätt.

61 I förevarande fall föreskrivs i en övervägande del av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Spanien har ingått att det belopp som dras av eller avräknas för skatt som innehållits i Spanien inte får överstiga den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, beräknad före avdraget eller avräkningen, som belöper på den skattepliktiga

inkomsten i Spanien.

62 Skillnaden i behandling kan således bara neutraliseras om skatten på utdelningen från Spanien blir tillräckligt stor i den andra medlemsstaten. Beskattas inte denna utdelning, eller blir skatten inte tillräckligt stor, kan summan av den skatt som påförts i Spanien, eller en del av denna, inte avräknas. I det fallet kan den skillnad i behandling som följer av en tillämpning av den nationella lagstiftningen inte kompenseras genom en tillämpning av bestämmelser i avtalet för att undvika dubbelbeskattning (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 38).

63 Detta konstaterande är tillämpligt även om de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Spanien har ingått saknar bestämmelser som begränsar avräkningen till den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemvistmedlemsstat, beräknad före avräkningen, som belöper på den skattepliktiga inkomsten i Spanien, men innehåller bestämmelser enligt vilka den skatt som påförts i Spanien avräknas från den skatt som belöper på denna inkomst i hemviststaten. Om dessa utdelningar inte beskattas eller om skatten på dem inte blir tillräckligt hög, kan det belopp som innehållits i Spanien eller en del av detta inte avräknas.

64 Det är inte Konungariket Spanien som avgör huruvida inkomst som härrör från Spanien ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna beskattning ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i den andra medlemsstaten. Konungariket Spanien saknar följaktligen fog för att hävda att den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen i samtliga fall neutraliseras, genom att den skatt som innehållits i Spanien, med tillämpning av bestämmelserna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning, avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 39).

65 Konungariket Spanien har för övrigt påpekat att det ännu inte har ingått något avtal för att undvika dubbelbeskattning med Republiken Cypern, men att denna medlemsstat i sin inhemska lagstiftning föreskriver ett generellt undantag från skatteplikt för utdelningar från andra medlemsstater, varför någon dubbelbeskattning inte uppkommer i dessa situationer.

66 För det första kan en medlemsstat inte åberopa en av en annan medlemsstat ensidigt beviljad skattefördel för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget (domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 78). För det andra kan i förevarande fall ett sådant undantag som det som Republiken Cypern beviljar i vilket fall som helst inte neutralisera den dubbelbeskattning som följer av att Konungariket Spanien utövar sin beskattningsrätt.

67 Mot bakgrund av det ovan redovisade slår domstolen fast att Konungariket Spaniens skillnad i behandling, när det gäller utdelningar till bolag med hemvist i en annan medlemsstat i förhållande till utdelningar till bolag med hemvist i Spanien, inte kan rättfärdigas av att dessa bolag befinner sig i olika situationer. Vidare konstaterar domstolen att de nackdelar som för bolag med hemvist i andra medlemsstater följer av denna skillnad i behandling inte neutraliseras av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Spanien har ingått.

68 Eftersom Konungariket Spanien inte har åberopat något tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga den sålunda fastställda restriktionen för den fria rörligheten för kapital, konstaterar domstolen att det finns grund för anmärkningen avseende ett åsidosättande av artikel 56.1 EG.

69 Av det ovan anförda följer att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att undantaget från skatteplikt för utdelningar från bolag med hemvist i Spanien villkoras av att den andel som de utdelningsmottagande bolagen äger i de

utdelande bolagens kapital uppnår en nivå som är högre för utdelningsmottagande bolag som har hemvist i en annan medlemsstat än för utdelningsmottagande bolag med hemvist i Spanien.

Åsidosättande av artikel 40 i EES-avtalet

70 Domstolen erinrar inledningsvis om att den ex officio kan pröva huruvida de villkor som anges i artikel 226 EG för att väcka talan om fördragsbrott är uppfyllda (dom av den 31 mars 1992 i mål C-362/90, kommissionen mot Italien, REG 1992, s. I-2353, punkt 8, av den 15 januari 2002 i mål C-439/99, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-305, punkt 8, av den 4 maj 2006 i mål C-98/04, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2006, s. I-4003, punkt 16, och av den 26 april 2007 i mål C-195/04, kommissionen mot Finland, REG 2007, s. I-3351, punkt 21).

71 Enligt artikel 21 i domstolens stadga och artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler, liksom enligt rättspraxis angående dessa bestämmelser, ska ansökan bland annat innehålla föremålet för talan samt en kortfattad framställning av grunderna för denna. Kommissionen ska således i varje ansökan som inges enligt artikel 226 EG ange de exakta anmärkningar som domstolen ska pröva, samt, åtminstone kortfattat, de rättsliga och faktiska omständigheter som dessa anmärkningar grundas på (se dom av den 10 december 2009 i mål C-390/07, kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 339).

72 Kommissionen har i förevarande fall, när den påstått att Konungariket Spanien har åsidosatt artikel 40 i EES-avtalet, begränsat sig till att hänvisa till den skillnad i behandling som följer av artikel 14.1 i lagen om beskattning av personer utan hemvist i landet i förhållande till behandlingen av utdelningar till bolag med hemvist i Spanien.

73 Såsom framgår av själva ordalydelsen i nämnda artikel 14.1, konstaterar domstolen att denna bestämmelse endast är tillämplig på utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater.

74 Eftersom kommissionen inte har tillhandahållit några uppgifter om hur utdelningar till bolag med hemvist i EFTA-staterna behandlas i rättsligt hänseende, saknar domstolen tillräckligt underlag för att exakt bedöma omfattningen av det åsidosättande av artikel 40 i EES-avtalet som Konungariket Spanien påstås ha gjort sig skyldigt till och, därmed, för att pröva om det har förekommit ett fördragsbrott i enlighet med vad kommissionen hävdar.

75 Talan ska följaktligen avvisas i den del den avser anmärkningen om ett åsidosättande av artikel 40 i EES-avtalet.

Rättegångskostnader

76 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 i rättegångsreglerna kan domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, eller om särskilda omständigheter motiverar det, besluta att kostnaderna ska delas eller att vardera parten ska bära sin kostnad. Eftersom kommissionens talan endast delvis har bifallits, ska vardera parten bära sin rättegångskostnad.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG, genom att undantaget från skatteplikt för utdelningar från bolag med hemvist i Spanien villkoras av att den andel som de utdelningsmottagande bolagen äger i de utdelande bolagens kapital uppnår en nivå som är högre för utdelningsmottagande bolag som har hemvist i en annan medlemsstat än för utdelningsmottagande bolag med hemvist i Spanien.**

2) **Talan ogillas i övrigt.**

3) **Europeiska kommissionen och Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.