

Zadeva C-487/08

Evropska komisija

proti

Kraljevini Španiji

„Neizpolnitev obveznosti – Prosti pretok kapitala – ?len 56 ES in ?len 40 Sporazuma o EGP – Razli?no obravnavanje – Dividende, razdeljene dru?bam rezidentkam in nerezidentkam“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Dav?na zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdav?itev dividend

(?len 56(1) ES)

Dr?ava ?lanica s tem, da je glede oprostitve obdav?enja dividend, ki jih razdelijo dru?be te dr?ave ?lanice, udele?bo dru?b prejemnic v kapitalu dru?b izpla?nic za dru?be prejemnice s sede?em v drugi dr?avi ?lanici dolo?ila na vi?ji ravni kot za dru?be prejemnice s sede?em v tej dr?avi ?lanici, ni izpolnila obveznosti na podlagi ?lena 56(1) ES.

Tako razli?no obravnavanje namre? lahko dru?be s sede?em v drugih dr?avah ?lanicah odvrne od vlaganja v zadevni dr?avi ?lanici in zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na?eloma prepovedana s ?lenom 56(1) ES.

Takšno razli?no obravnavanje ne more biti upravi?eno z razli?nim polo?ajem dru?b rezidentk in dru?b s sede?em v drugi dr?avi ?lanici. Glede ukrepov, ki jih sprejme dr?ava ?lanica, da bi prepre?ila ali omilila zaporedno obdav?evanje ali dvojno ekonomsko obdav?evanje dobi?ka, ki ga izpla?a dru?ba rezidentka, izpla?ani delni?arji rezidenti res niso nujno v polo?aju, ki je primerljiv s polo?ajem izpla?anih delni?arjev, ki so rezidenti druge dr?ave ?lanice. Vendar ko neka dr?ava ?lanica enostransko ali s sporazumom za pla?ilo davka od dohodkov ne zave?e le delni?arjev rezidentov, ampak tudi delni?arje nerezidente, postane za dividende, ki jih omenjeni delni?arji nerezidenti prejmejo od dru?be rezidentke, polo?aj teh primerljiv s polo?ajem delni?arjev rezidentov. ?e samo izvajanje dav?ne pristojnosti te dr?ave neodvisno od kakr?nega koli obdav?evanja v drugi dr?avi ?lanici namre? povzro?i nevarnost veri?nega obdav?evanja ali dvojnega ekonomskega obdav?evanja. Da se dru?be prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi sre?ale z omejitvijo prostega pretoka kapitala, ki je na?eloma prepovedana s ?lenom 56 ES, mora dr?ava sede?a dru?be izpla?nice paziti, da so glede na mehanizem, dolo?en v njenem nacionalnem pravu za prepre?evanje ali zmanj?anje veri?nega obdav?evanja ali dvojnega ekonomskega obdav?evanja, dru?be delni?arke nerezidentke obravnavane enako kot dru?be delni?arke rezidentke. Ob uporabi zgoraj navedene zakonodaje se dr?ava ?lanica torej odlo?i izvajati svojo dav?no pristojnost v zvezi z dividendami, razdeljenimi dru?bam s sede?em v drugih dr?avah ?lanicah. Dru?be nerezidentke, prejemnice teh dividend, so zato glede nevarnosti veri?nega obdav?evanja dividend, ki jih razdelijo dru?be rezidentke, v polo?aju, ki je primerljiv s polo?ajem dru?b rezidentk, tako da dru?be prejemnice nerezidentke ne smejo biti obravnavane druga?e kot dru?be prejemnice rezidentke.

?eprav neugodnosti, ki jih lahko povzro?i vzporedno izvajanje dav?ne pristojnosti razli?nih dr?av

žalnic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo, če to izvajanje ni diskriminatorno, ni tako, če je neugodno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam prejemnicam s sedežem v drugi državi žalnici, samo posledica izvajanja davčne pristojnosti države sedeža družbe izplačnice, zato je ta odgovorna za neugodno obravnavanje.

Obstoja take razlike pri obravnavanju tudi ne ogrozi uporaba konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Res ni mogoče izključiti, da bi država žalnica spoštovanje obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo žalnico sklene konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Vendar je za to nujno, da uporaba take konvencije omogoča izravnavo učinkov različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje. Različno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugih državah žalnicah, in dividend, razdeljenih družbam rezidentkam, je torej povsem odpravljeno le, če se davek, odtegnjen pri viru v skladu z nacionalno zakonodajo, lahko odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi žalnici, in to do višine razlike, ki je posledica nacionalne zakonodaje. Za dosego cilja izravnave bi torej uporaba metode znižanja, ki je predvidena v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, morala omogočati, da se davek na dividende, pobran v državi žalnici, popolnoma odšteje od davka, ki je dolgovan v državi sedeža države prejemnice, tako da če so dividende, ki jih prejme ta družba, obdavčene bolj kot dividende, izplačane družbam s sedežem v prvi državi žalnici, tega večjega davčnega bremena ni več mogoče pripisati tej državi, temveč državi sedeža družbe prejemnice, ki je izvajala svojo davčno pristojnost.

Če večina konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila država, določa, da znesek, ki se zniža ali odbije zaradi davka, ki se pobere v tej državi, ne more presegati dela davka države žalnice sedeža družbe prejemnice, ki se izračuna pred znižanjem in ustreza dohodkom, obdavčljivim v prvi državi, je razliko v obravnavanju mogoče izravnati samo, če so dividende iz zadevne države žalnice dovolj obdavčene v drugi državi žalnici. Če pa te dividende niso nikakor ali niso dovolj obdavčene, zneska davka, plačanega v zadevni državi žalnici, ali dela tega zneska ni mogoče odbiti. V tem primeru različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje, ni mogoče izravnati z uporabo določb konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ta ugotovitev velja celo, če ta konvencija ne določa omejitve znižanja na tisti del davka države žalnice sedeža družbe prejemnice, ki se izračuna pred odbitkom in ustreza dohodkom, obdavčljivim v državi sedeža družbe izplačnice, temveč določa, da se davek, plačan v tej državi, odbije od davka, ki se nanaša na te dohodke v državi sedeža družbe prejemnice. Če pa te dividende niso ali niso dovolj obdavčene, zneska davka, plačanega v državi sedeža družbe izplačnice, ali dela tega zneska ni mogoče odbiti. Vendar izbira, da so dohodki iz države sedeža družbe izplačnice obdavčeni v drugi državi žalnici, ali višina njihove obdavčitve ni odvisna od te zadnje države, temveč od podrobnih pravil obdavčitve, ki jih določa druga država žalnica. Zato odbitje – ob uporabi določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja – davka, ki ga je treba plačati v drugi državi žalnici, v vseh primerih ne omogoča izravnave različnega obravnavanja, ki je posledica uporabe nacionalne zakonodaje.

(Glej točke 43, od 50 do 53, od 56 do 64, 67, 69 in izrek.)

z dne 3. junija 2010(*)

„Neizpolnitev obveznosti – Prosti pretok kapitala – ?len 56 ES in ?len 40 Sporazuma o EGP – Razli?no obravnavanje – Dividende, razdeljene dru?bam rezidentkam in nerezidentkam“

V zadevi C-487/08,

zaradi to?be zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vložene 11. novembra 2008,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in I. Martinez del Peral, zastopnika, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica,

tožena stranka,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits (poro?evalec), A. Borg Barthet, J.?J. Kasel, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 V to?bi Komisija Evropskih skupnosti predlaga Sodiš?u, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da je razli?no obravnavala dividende, razdeljene rezidentom in nerezidentom, ni izpolnila obveznosti na podlagi ?lena 56 ES in ?lena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum o EGP).

Pravni okvir

Sporazum o EGP

2 ?len 40 Sporazuma o EGP dolo?a:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Skupnosti] ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)], ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

Pravo Unije

3 Člen 4(1) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41, v nadaljevanju: Direktiva 90/435), določa:

„Kadar materna družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matrne družbe z njeno odvisno družbo prejme izplačilo dobička, država, v kateri se nahaja materna družba, in država, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije, ravna tako, da:

- se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička bodisi
- ta dobiček obdavči in hkrati materni družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katerakoli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.“

4 Člen 5(1) Direktive 90/435 določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba izplača svoji materni družbi, se oprosti plačila odbitnega davka.“

Nacionalna zakonodaja

5 V skladu s členom 30(2) prejšnjene različice zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ley del Impuesto sobre Sociedades), sprejetega s kraljevo uredbo-zakonom 4/2004 z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 10951, v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), družba rezidentka, ki je neprekinjeno vsaj leto dni neposredno ali posredno bila udeležena s 5 % ali več v kapitalu druge družbe rezidentke, lahko od svojega obdavčljivega dohodka odšteje vse bruto izplačane dividende.

6 Dividende, na katere se nanaša člen 30(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, so v skladu s členom 140(4)(d) tega zakona oproščene plačila davka, ki se odtegne pri viru.

7 Člen 14(1) prejšnjega besedila zakona o davku od dohodkov nerezidentov (Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), ki je bil sprejet s kraljevo uredbo-zakonom 5/2004 z dne 5. marca 2004 (BOE št. 62 z dne 12. marca 2004, str. 11176), kakor je bila spremenjena z zakonom 22/2005 z dne 18. novembra 2005 (BOE št. 277 z dne 19. novembra 2005, str. 37821, v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov nerezidentov), določa:

„Oproščeni so naslednji dohodki:

[...]

h) Dobiček, ki ga odvisne družbe s sedežem na španskem ozemlju razdelijo svojim maternim družbam s sedežem v drugih državah članicah Evropske unije ali njihovim stalnim poslovnim

enotam v drugih državah članicah, če so izpolnjeni ti pogoji:

1. Matična in odvisna družba sta v državi članici Evropske unije zavezani k plačilu enega od davkov od dobička pravnih oseb, ki so navedeni v členu 2[(1)](c) Direktive 90/435 [...], nista pa oproščeni, stalne poslovne enote pa so v državi, v kateri so, obdavčene, niso pa oproščene.
2. Razdelitev dobička ni posledica likvidacije odvisne družbe.
3. Matična in odvisna družba imata eno od pravnih oblik iz Priloge k Direktivi 90/435 [...].

„Matična družba“ pomeni družbo, ki je v kapitalu druge družbe neposredno udeležena vsaj v višini 20 %, torej se druga družba obravnava kot družba, odvisna od prve. Ta odstotek se zniža na 15 % s 1. januarjem 2007 in na 10 % s 1. januarjem 2009.

Navedena udeležba mora obstajati neprekinjeno eno leto pred dnevom, ko razdeljeni dobiček postane iztočljiv. V nasprotnem primeru mora udeležba obstajati ves čas, ki je potreben za izpolnitev zahtevanega leta. V drugem primeru se plačani davek povrne, ko je doseženo zahtevano trajanje udeležbe.

[...]

Kljub zgornjim navedbam lahko minister, pristojen za gospodarstvo in finance, če obstaja vzajemnost, določi, da se točka (h) nanaša na odvisne družbe, ki imajo drugačno pravno obliko od tistih, predvidenih v Prilogi k Direktivi [90/435], in na dividende, razdeljene matični družbi, ki je v kapitalu odvisne družbe s sedežem v Španiji neposredno udeležena vsaj v višini 10 %, če so izpolnjeni drugi pogoji iz točke (h).“

8 Druge družbe nerezidentke, ki so udeležene v kapitalu družbe rezidentke, so zavezane k davku na dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke.

Predhodni postopek

9 Komisija je 18. oktobra 2005 Kraljevini Španiji poslala pisni opomin, v katerem je navedla, da zadevna španska zakonodaja morda ni v skladu s členom 56 ES in členom 40 Sporazuma o EGP, ker od družb nerezidentk za oprostitev plačila davka na dividende zahteva višji prag udeležbe kot od družb rezidentk.

10 Kraljevina Španija je odgovorila z dopisom z dne 3. januarja 2006 in v njem zlasti poudarila, da je preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja naloga države članice sedeža in da zadevna španska zakonodaja ne povečuje davčnega pritiska, ki bremeni dividende, razdeljene družbam nerezidentkam, saj je treba za oceno davčnega pritiska, ki bremeni neko investicijo, upoštevati dokončno obdavčitev transakcije v celoti.

11 Ker Komisija z odgovorom Kraljevine Španije ni bila zadovoljna, je 13. julija 2006 nanjo naslovila obrazloženo mnenje, v katerem jo je pozvala, naj v roku dveh mesecev od prejete tega mnenja sprejme ukrepe, ki so potrebni za usklajitev z njim.

12 Kraljevina Španija je na to mnenje odgovorila z dopisom z dne 4. oktobra 2006 in v njem zanikala vsakršno diskriminacijo ali omejitev prostega gibanja kapitala. Ker Komisija ni bila zadovoljna s tem odgovorom, se je odločila vložiti to tožbo.

Tožba

13 Komisija navaja, da zadevna španska zakonodaja krši člen 56 ES in člen 40 Sporazuma o EGP, ker je v zvezi z oprostitvijo obdavčenja dividend, ki jih razdelijo družbe s sedežem v Španiji, udeležba družb prejemnic v kapitalu družb izplačnic za družbe prejemnice nerezidentke določena na višji ravni, namreč pri 20 %, kot za družbe prejemnice rezidentke, namreč pri 5 %.

14 Kraljevina Španija je različno in s tem diskriminatorno obravnavala družbe nerezidentke v razmerju do družb rezidentk. Namreč, če udeležba družbe prejemnice rezidentke v družbi izplačnici doseže 5 %, so dividende, ki so ji razdeljene, oproščene davka, medtem ko pri družbi prejemnici nerezidentki do oprostitve pride le, če je dosežen prag udeležbe 20 %.

15 Komisija meni, da se lahko rešitev iz sodbe z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569) – v njej je Sodišče odločilo, da člena 56 ES in 58 ES glede udeležb, ki jih ne ureja Direktiva 90/435, nasprotujeta temu, da se odtegljaj pri viru uporabi za dividende, razdeljene družbam nerezidentkam, pri čemer so tega odtegljaja oproščene dividende, izplačane družbam rezidentkam – popolnoma prenese na položaj, ki se obravnava v tej tožbi, in zadošča za utemeljitev te tožbe.

16 Poleg tega lahko tako različno obravnavanje odvrne investitorje nerezidente od naložb v kapital družb s sedežem v Španiji, in to tudi, če so lahko bili deležni znižanj, določenih v notranjem pravu njihove države ali s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

17 Čeprav je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Amurta menilo, da ni mogoče izključiti, da bi država članica spoštovanje svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe ES, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo članico sklene konvencijo, katere namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju, po mnenju Komisije iz sodbe Sodišča EFTE z dne 23. novembra 2004 v zadevi Fokus Bank (E-1/04, poročila Sodišča EFTE, str. 15, točki 37 in 38) izhaja, da država vira dohodka ne more upravičiti diskriminatornega obravnavanja, tudi če sklene konvencijo, ki zagotavlja davčno ugodnost v državi sedeža. Država članica svoje dolžnosti spoštovati obveznosti iz Pogodbe ne more prenesti na drugo državo članico in se sklicevati nanjo, da bi omilila diskriminacijo.

18 Tudi če bi lahko konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja izravnala neugodno obravnavanje, ki ga izvaja država članica, do take izravnave v obravnavanem primeru ne bi prišlo. Konvencije, ki jih je sklenila Kraljevina Španija, namreč ne zagotavljajo povrnitve celotnega davka, pobranega v tej državi članici, zlasti zaradi oprostitve, ki jo država sedeža družbe prejemnice pogosto uporabi za dividende na splošno ali za dividende iz drugih držav članic, zaradi česar ni mogoče doseči povrnitve plačila davka, pobranega v Španiji.

19 Kakor koli, država članica se – da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe – ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jo je enostransko dodelila druga država članica (zgoraj navedena sodba Amurta, točka 78). Zato se Kraljevina Španija nikakor ne more sklicevati na oprostitve obdavčenja dividend iz drugih držav članic, ki jo je enostransko odobrila Republika Ciper, ker Kraljevina Španija s to državo članico ni sklenila konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

20 Kraljevina Španija se tudi ne more sklicevati na argument, da je država sedeža tista, ki mora zagotoviti, da ni dvojnega pravnega obdavčevanja. Če je namreč treba razlikovati med pristojnostjo države vira dohodka in pristojnostjo države sedeža, nobena od njiju te pristojnosti ne more izvrševati diskriminatorno.

21 Kraljevina Španija izpodbija o?itek, da ni izpolnila obveznosti iz ?lena 56 ES in ?lena 40 Sporazuma o EGP.

22 Ta država ?lanica zatrjuje, prvi?, da polo?aji, ki jih ureja ?len 14(1)(h) zakona o davku od dohodkov nerezidentov, ki se uporablja za razdeljevanje dividend dru?b s sede?em v Španiji dru?bam s sede?em v drugi državi ?lanici, ter ?lena 30(2) in 140(4)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se uporabljata za dividende, razdeljene med dru?bami s sede?em v Španiji, niso primerljivi.

23 ?eprav je namre? namen ?lena 30(2) v povezavi s ?lenom 140(4)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb prepre?iti dvojno obdav?enje dividend, razdeljenih dru?bam s sede?em v Španiji, ni naloga Kraljevine Španije kot države, v kateri se ustvarja dohodek in ki je v skladu s splošno sprejetimi pravili mednarodnega dav?nega prava prednostno upravi?ena do obdav?itve takega dohodka, da prepre?i mednarodno dvojno obdav?itev dividend, izpla?anih dru?bam nerezidentkam. To je naloga države sede?a dru?be prejemnice dividend.

24 Sodiš?e je med drugim v sodbah z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C?374/04, ZOdl., str. I?11673, to?ka 58) in z dne 22. decembra 2008 v zadevi *Truck Center* (C?282/07, ZOdl., str. I?10767, to?ka 42) potrdilo razliko med pristojnostmi države sede?a dru?be prejemnice in pristojnostmi države vira dividend. Enako ?len 4(1) Direktive 90/435 državi ?lanici sede?a mati?ne dru?be, ki izpla?ilo dobi?ka prejme od odvisne dru?be s sede?em v drugi državi ?lanici, nalaga, naj prepre?i dvojno obdav?itev.

25 Drugi?, Kraljevina Španija zatrjuje, da zadevna španska zakonodaja ne povzro?a neugodnega obravnavanja dru?b nerezidentk, ker je treba presoјati dokon?no obdav?itev transakcije v celoti. Ta pa je odvisna od upoštevanja pla?anega davka na dividende v davku, ki ga je treba pla?ati v državi sede?a dru?be prejemnice, in od mehanizma odstranitve dvojnega obdav?evanja. Tudi ?e španska zakonodaja enako dav?no obravnava dividende, ki jih prejmejo dru?be rezidentke in dru?be nerezidentke, enako kon?no obdav?enje dividend ni zagotovljeno. Zato zadevna španska zakonodaja sama po sebi ne vodi do višjega obdav?enja dividend, izpla?anih dru?bam nerezidentkam, in teh ne obravnava diskriminatorno.

26 Poleg tega je Kraljevina Španija, ki ?eli prepre?iti veri?no obdav?enje dividend, ki jih prejmejo dru?be rezidentke, v obliki oprostitve, predvidela tudi enako ugodnost v konvencijah o izogibanju dvojnega obdav?evanja, ki jih je sklenila glede dividend, ki jih prejmejo dru?be nerezidentke. Kraljevina Španija je namre? sklenila sporazume o izogibanju dvojnega obdav?evanja z uporabo metode zni?anja, ki so ob preteku roka, dolo?enega v obrazlo?enem mnenju, veljali v vseh državah ?lanicah, razen v Republiki Ciper, in v vseh državah EFTE, s katerimi izmenjuje informacije.

27 ?e konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja, kot je konvencija, sklenjena s Kraljevino Nizozemsko, ne omogo?a izravnave obdav?enja, ki ga opravi Kraljevina Španija, je to, da je Kraljevina Nizozemska uvedla sistem oprostitve dividend, posledica vzporednega izvajanja dav?ne avtonomije teh dveh držav ?lanic. V skladu s sodno prakso Sodiš?a neugodnih posledic, ki so rezultat razlik med ureditvami držav ?lanic, pravo Unije iz tega razloga ne sme graјati (sodbi z dne 14. novembra 2006 v zadevi *Kerckhaert in Morres*, C?513/04, ZOdl., str. I?10967, to?ka 20, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi *Columbus Container Services*, C?298/05, ZOdl., str. I?10451, to?ka 43).

28 Republika Ciper, s katero pogajanja o sprejetju konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja uspešno napredujejo, v notranji zakonodaji določa splošno oprostitev dividend iz drugih držav članic, tako da do dvojnega obdavčenja tam ne prihaja.

29 Tretji, sodna praksa, ki izhaja iz zgoraj navedenih sodb Amurta in Fokus Bank, se v tem primeru ne uporablja v smislu, kot ga navaja Komisija.

30 Zlasti iz točk 79 in 80 zgoraj navedene sodbe Amurta izhaja, da kljub različenemu obravnavanju do omejitev prostega pretoka kapitala ne pride, če so učinki obdavčenja dividend iz države vira dohodka izravnani v državi sedeža družbe prejemnice. Z mehanizmi iz konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Španija, se izravnavajo učinki obdavčenja dividend, ki se opravi v Španiji, in ne bi se jih smelo opredeliti kot davčnih ugodnosti, ki obstajajo ali bi lahko obstajale v drugih državah članicah.

31 Potrditi tudi ni mogoče, da sklenitev konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja predpostavlja prenos obveznosti spoštovanja dolžnosti, ki izhajajo iz Pogodbe, na državo članico sopogodbenico, ker gre za sporazum med državama članicama o razdelitvi njunih davčnih pristojnosti in o preprečitvi dvojne obdavčitve. Sta pa državi članici dolžni sprejeti nujne ukrepe za preprečitev dvojnega obdavčevanja, zlasti z uporabo meril razdelitve, ki se jih uporablja v mednarodni davčni praksi.

32 Zgoraj navedene sodbe Fokus Bank ni možno razumeti tako, da se država izvora na celoma ne more sklicevati na določbe konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da bi znižala dvojno obdavčenje, povzročeno v tej državi, saj bi bila taka razlaga v nasprotju s sodno prakso Sodišča, zlasti z zgoraj navedeno sodbo Amurta, na katero je Komisija oprla svojo tožbo.

33 Četrty, zavrnitev upoštevanja konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja vzbuja dvom o davčni avtonomiji Kraljevine Španije glede obdavčenja dividend, razdeljenih nerezidentom.

Presoja Sodišča

34 Uvodoma je treba opomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso o obstoju neizpolnitve obveznosti presoditi glede na položaj države članice, kot je obstajal ob preteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (glej zlasti sodbe z dne 4. julija 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-173/01, Recueil, str. I-6129, točka 7; z dne 14. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Luksemburgu, C-519/03, ZOdl., str. I-3067, točka 18, in z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji, C-562/07, ZOdl., str. I-9553, točka 23).

35 V obravnavanem primeru je ta rok potekel dva meseca po tem, ko je Kraljevina Španija prejela obrazloženo mnenje, ki ji je bilo poslano 13. julija 2006, v skladu z ustaljeno sodno prakso pa Sodišče naknadnih sprememb ne sme upoštevati (glej zlasti sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi Komisija proti Španiji, C-135/03, ZOdl., str. I-6909, točka 31).

36 Zato to, da je bil v skladu s členom 14(1)(h), točka 3, drugi pododstavek, zakona o davku od dohodkov nerezidentov, odstotek zahtevane udeležbe v kapitalu družbe izplačnice znižan na 15 % s 1. januarjem 2007 in na 10 % s 1. januarjem 2009, v obravnavanem primeru ni pomembno.

Neupoštevanje člena 56(1) ES

37 Opozoriti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 36, in Amurta, točka 16, ter sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija

proti Italiji, C?540/07, ZOdl., str. I-10983, to?ka 28).

38 Poudariti je treba tudi, da ?e ni ukrepov za poenotenje in uskladitev na ravni Unije, ostanejo države ?lanice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za razdelitev svoje dav?ne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdav?evanja (sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, to?ki 24 in 30, in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, to?ka 57, ter zgoraj navedeni sodbi Amurta, to?ka 17, in Komisija proti Italiji, to?ka 29).

39 Kot je razvidno zlasti iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je cilj te direktive, da se z uvedbo skupnega sistema odpravi manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz razli?nih držav ?lanic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države ?lanice in olajša povezovanje družb v skupine na ravni Unije (sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaiki Zythopoiia, C?294/99, Recueil, str. I?6797, to?ka 25, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, ZOdl., str. I?11753, to?ka 103, ter zgoraj navedena sodba Amurta, to?ka 18).

40 Za deleže, za katere se ne uporablja Direktiva 90/435, je naloga držav ?lanic, da dolo?ijo, ali in koliko se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu ali verižnemu obdav?evanju izpla?anih dobi?kov, ter da s tem namenom enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami ?lanicami, uvedejo mehanizme za prepre?itev ali zmanjšanje tega dvojnega ekonomskega ali verižnega obdav?evanja. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne omogo?a uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo (glej zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, to?ka 54; Amurta, to?ka 24, in Komisija proti Italiji, to?ka 31).

41 V obravnavanem primeru se lahko v skladu s ?lenom 30(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb dividende, ki jih razdeli družba s sedežem v Španiji drugi družbi s sedežem v Španiji, ki je brez prekinitve vsaj leto dni bila neposredno ali posredno udeležena v višini vsaj 5 % ali ve? v kapitalu družbe izpla?nice, v celoti odštejejo od obdav?ljivega dohodka družbe prejemnice, poleg tega pa so na podlagi ?lena 140(4)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb oproš?ene pla?ila davka, ki se odtegne pri viru. Nasprotno pa so bile dividende, ki jih razdeli družba s sedežem v Španiji drugi družbi s sedežem v drugi državi ?lanici, v skladu s ?lenom 14(1) zakona o davku od dohodkov nerezidentov, oproš?ene samo, ?e je družba prejemnica v kapitalu družbe izpla?nice bila neposredno udeležena v višini vsaj 20 %.

42 Zato je treba glede družb prejemnic, ki imajo med 5 % in 20 % kapitala družbe izpla?nice, navesti, da zadevna španska zakonodaja družbe prejemnice s sedežem v Španiji obravnava druga?e kot družbe prejemnice s sedežem v drugi državi ?lanici, ker so davka oproš?ene samo dividende, izpla?ane prvim.

43 Taka razlika v obravnavanju lahko družbe s sedežem v drugih državah odvrne od naložb v Španiji, zato pomeni omejitev prostega gibanja kapitala, ki je na?eloma prepovedana s ?lenom 56(1) ES.

44 Vendar je treba preu?iti, ali je mogo?e to omejitev prostega pretoka kapitala utemeljiti ob upoštevanju dolo?b Pogodbe.

45 V ?lenu 58(1)(a) ES je dolo?eno, da „[d]olo?be ?lena 56 ne posegajo v pravice držav ?lanic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega dav?nega prava, v katerih so razli?no obravnavani dav?ni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališ?e [...]“.

46 Poudariti je treba, da je sama izjema iz odstavka 1, to?ka (a), ?lena 58 ES omejena z

odstavkom 3 istega člena, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“.

47 Razlike pri obravnavanju, ki so dovoljene s členom 58(1)(a) ES, je treba torej razlikovati od diskriminacij, prepovedanih z odstavkom 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča pa izhaja, da se mora razlika v obravnavanju – da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta, ki se obravnava v tej zadevi, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala – nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom splošnega interesa (glej sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29, ter zgoraj navedeni sodbi Amurta, točka 32, in Komisija proti Italiji, točka 49).

48 Zato je treba preučiti, ali so glede na cilj obravnavane nacionalne zakonodaje družbe prejemnice dividend s sedežem v Španiji in družbe prejemnice dividend s sedežem v drugi državi članici v primerljivem položaju.

49 Kraljevina Španija meni, da je cilj zadevne nacionalne zakonodaje, ki se uporablja za družbe s sedežem v Španiji, preprečiti dvojno obdavčevanje. Glede na ta cilj pa družbe s sedežem v drugi državi članici niso v primerljivem položaju, ker preprečevanje dvojnega obdavčevanja dividend, izplačanih tem družbam, ni naloga Kraljevine Španije kot države vira dohodka, temveč države sedeža teh družb.

50 Treba je spomniti, da je Sodišče že presodilo, da glede ukrepov, ki jih sprejme država članica, da bi preprečila ali omilila zaporedno obdavčevanje ali dvojno ekonomsko obdavčevanje dobička, ki ga razdeli družba rezidentka, izplačani delničarji rezidenti niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem izplačanih delničarjev, ki so rezidenti druge države članice (sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 34, ter zgoraj navedeni sodbi Amurta, točka 37, in Komisija proti Italiji, točka 51).

51 Vendar ko neka država članica za plačilo davka od dohodkov enostransko ali s konvencijo ne zaveže le delničarjev rezidentov, ampak tudi delničarje nerezidente, postane za dividende, ki jih ti prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih delničarjev nerezidentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov (zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 68; Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 35; Amurta, točka 38, in Komisija proti Italiji, točka 52).

52 Če samo izvajanje davčne pristojnosti te države neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja. Da se družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi srečale z omejitvijo prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 56 ES, mora država sedeža družbe izplačnice paziti, da so glede na mehanizem, določen v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja, družbe delničarke nerezidentke obravnavane enako kot družbe delničarke rezidentke (glej zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 70; Amurta, točka 39, in Komisija proti Italiji, točka 53).

53 V obravnavani zadevi pa je treba ugotoviti, da se je Kraljevina Španija odločila izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z dividendami, razdeljenimi družbam s sedežem v drugih državah članicah. Družbe nerezidentke, prejemnice teh dividend, so zato glede nevarnosti verižnega obdavčevanja dividend, ki jih razdelijo družbe rezidentke, v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk, tako da družbe prejemnice nerezidentke ne smejo biti obravnavane drugače kot

družbe prejemnice rezidentke.

54 Glede tega sklicevanje Kraljevine Španije na zgoraj navedeno sodbo Truck Center ni pomembno. Različno obravnavanje – določala ga je ureditev, ki je bila obravnavana v sporu o glavni stvari v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba – družb prejemnic dohodkov iz kapitala je bilo namreč v tem, da so se uporabljale različne tehnike obdavčenja glede na to, ali so imele te sedež v Belgiji ali drugi državi članici (glej zgoraj navedeno sodbo Truck Center, točka 41). Nasprotno pa so na podlagi zadevne zakonodaje v obravnavanem primeru dividende, izplačane družbam s sedežem v drugi državi članici, obdavčene, medtem ko so dividende, izplačane družbam s sedežem v Španiji, oproščene plačila davka.

55 Kraljevina Španija poleg tega navaja, da zadevna španska zakonodaja ne povzroča neugodnega obravnavanja družb s sedežem v drugi državi članici, ker je treba upoštevati obravnavo dividend, prejetih v državi članici sedeža družbe prejemnice. Po eni strani naj bi iz tega izhajalo, da za morebitno višje davčno breme, ki bremeni dividende, izplačane družbam nerezidentkam, ni odgovorna samo Kraljevina Španija, temveč je to posledica vzporednega izvajanja davčnih pristojnosti Kraljevine Španije in države članice sedeža družbe prejemnice. Po drugi strani naj bi metoda znižanja, določena v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Španija, preprečitev verižnega obdavčenja omogočala enako kot oprostitev, ki se uporablja za dividende, izplačane družbam s sedežem v Španiji.

56 Glede prve točke je Sodišče že razsodilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo, če to izvrševanje ni diskriminatorno (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točke 19, 20 in 24, ter sodbi z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točke 41, 42 in 47, in z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 27).

57 Vendar je v obravnavanem primeru, kot je bilo odločeno v točki 53 te sodbe, neugodno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam prejemnicam s sedežem v drugi državi članici, samo posledica izvrševanja davčne pristojnosti Kraljevine Španije, zato je ta odgovorna za neugodno obravnavanje.

58 Glede druge točke je Sodišče sicer razsodilo, da ni mogoče izključiti, da bi država članica spoštovanje svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo članico sklene konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 71; Amurta, točka 79, in Komisija proti Italiji, točka 36).

59 Vendar je za to nujno, da uporaba take konvencije omogoča izravnavo učinkov različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje. Sodišče je že odločilo, da je različno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugih državah članicah, in dividend, razdeljenih družbam rezidentkam, povsem odpravljeno le, če se davek, odtegnjen pri viru v skladu z nacionalno zakonodajo, lahko odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, in to do višine razlike, ki je posledica nacionalne zakonodaje (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 37).

60 Za dosego cilja izravnave bi torej uporaba metode znižanja, na katero se sklicuje Kraljevina Španija, morala omogočati, da se davek na dividende, pobran v tej državi članici, popolnoma odšteje od davka, ki je dolgovan v državi sedeža države prejemnice, tako da če so dividende, ki jih prejme ta družba, obdavčene bolj kot dividende, izplačane družbam s sedežem v Španiji, tega večjega davčnega bremena ni več mogoče pripisati Kraljevini Španiji, temveč državi sedeža družbe prejemnice, ki je izvajala svojo davčno pristojnost.

61 V obravnavanem primeru večina konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Španija, določa, da znesek, ki se zniža ali odbije zaradi davka, ki se pobere v Španiji, ne more presegati dela davka države članice sedeža družbe prejemnice, ki se izračuna pred znižanjem in ustreza dohodkom, obdavčljivim v Španiji.

62 Zato je razliko v obravnavanju mogoče izravnati samo, če so dividende iz Španije dovolj obdavčene v drugi državi članici. Če te dividende niso nikakor ali niso dovolj obdavčene, zneska davka, plačnega v Španiji, ali dela tega zneska ni mogoče odbiti. V tem primeru različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje, ni mogoče izravnati z uporabo določb konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 38).

63 Ta ugotovitev velja celo, če konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Španija, ne določajo omejitve znižanja na tisti del davka države članice sedeža družbe prejemnice, ki se izračuna pred odbitkom in ustreza dohodkom, obdavčljivim v Španiji, temveč določajo, da se davek, plačan v Španiji, odbije od davka, ki se nanaša na te dohodke v državi sedeža. Če te dividende niso ali niso dovolj obdavčene, je namreč možno, da se znesek, pobran v Španiji, ali njegov del ne odbije.

64 Vendar izbira, da so dohodki iz Španije obdavčeni v drugi državi članici, ali višina njihove obdavčitve ni odvisna od Kraljevine Španije, temveč od podrobnih pravil obdavčitve, ki jih določa druga država članica. Kraljevina Španija zato ne more utemeljeno trditi, da odbitje – ob uporabi določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja – davka, pobranega v Španiji, od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, v vseh primerih omogoča izravnavo različnega obravnavanja, ki je posledica uporabe nacionalne zakonodaje (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 39).

65 Kraljevina Španija je med drugim navedla, da z Republiko Ciper še ni sklenila konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da pa ta država v notranjem pravu določa splošno oprostitev za dividende iz drugih držav članic, tako da v njej do dvojnega obdavčevanja ne prihaja.

66 Na eni strani se država članica ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jo enostransko priznava druga država članica, da bi se izognila obveznostim, ki zanjo izhajajo iz Pogodbe (zgoraj navedena sodba Amurta, točka 78). Na drugi strani v obravnavanem primeru oprostitev, kot jo priznava Republika Ciper, nikakor ne more izravnati dvojnega obdavčenja, ki je posledica izvrševanja davčne pristojnosti Kraljevine Španije.

67 Upoštevajoč zgoraj navedeno je treba ugotoviti, na eni strani, da razlike glede tega, kako Kraljevina Španija obravnava dividende, izplačane družbam s sedežem v drugi državi članici, v razmerju do dividend, izplačanih družbam s sedežem v Španiji, ne morejo biti upravičene z različnim položajem teh družb, in, na drugi strani, da neugodnosti, ki za družbe s sedežem v drugih državah članicah izhajajo iz tega različnega obravnavanja, niso izravnane s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Kraljevina Španija.

68 Ker se Kraljevina Španija ni sklicevala na noben nujni razlog v splošnem interesu, ki bi

omogočal utemeljitev tako določene omejitve prostega pretoka kapitala, je treba ugotoviti, da je ožitek o kršitvi člena 56(1) ES utemeljen.

69 Iz vsega navedenega lahko sklepamo, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 56(1) ES, ker je glede oprostitve obdavčenja dividend, ki jih razdelijo družbe s sedežem v Španiji, udeležbo družb prejemnic v kapitalu družb izplačnic za družbe prejemnice s sedežem v drugi državi članici določila na višji ravni kot za družbe prejemnice s sedežem v Španiji.

Neupoštevanje člena 40 Sporazuma o EGP

70 Uvodoma je treba poudariti, da lahko Sodišče po uradni dolžnosti preveri, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 226 ES za vložitev tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti (sodbe z dne 31. marca 1992 v zadevi Komisija proti Italiji, C-362/90, Recueil, str. I-2353, točka 8; z dne 15. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-439/99, Recueil, str. I-305, točka 8; z dne 4. maja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-98/04, ZOdl., str. I-4003, točka 16, in z dne 26. aprila 2007 v zadevi Komisija proti Finski, C-195/04, ZOdl., str. I-3351, točka 21).

71 Na podlagi člena 21 Statuta Sodišča in člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča ter sodne prakse o teh določbah mora tožba vsebovati predmet spora in povzetek tožbenih trditev. Zato je naloga Komisije, da v vseh tožbah, ki jih vlaga na podlagi člena 226 ES, natančno navede očitke, o katerih zahteva odločitev Sodišča, kot tudi, da vsaj v obliki povzetka navede pravne in dejanske elemente, na katerih očitki temeljijo (glej sodbo z dne 10. decembra 2009 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-390/07, točka 339).

72 V obravnavanem primeru se Komisija, ko zatrjuje, da Kraljevina Španija krši člen 40 Sporazuma o EGP, omejuje na sklicevanje na različno obravnavanje, ki izhaja iz člena 14(1) zakona o davku od dohodkov nerezidentov, v razmerju do obravnavanja dividend, izplačanih družbam s sedežem v Španiji.

73 Kot izhaja iz samega besedila navedenega člena 14(1), je treba ugotoviti, da se ta določba uporablja le za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah.

74 Ker Komisija ni podala navedb o pravni ureditvi glede dividend, razdeljenih družbam s sedežem v državah EFTE, Sodišče nima na voljo dovolj elementov, da bi lahko natančno presodilo obseg kršitve člena 40 Sporazuma o EGP, očitane Kraljevini Španiji, in tako ugotovilo obstoj neizpolnitve obveznosti, ki jo zatrjuje Komisija.

75 Zato je treba ožitek glede kršitve člena 40 Sporazuma o EGP zavreči kot nedopusten.

Stroški

76 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. V skladu s členom 69(3) pa lahko Sodišče odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške, če uspe samo deloma ali v izjemnih okoliščinah. Ker je Komisija s svojo tožbo le deloma uspela, mora vsaka stranka nositi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 56(1) ES, ker je glede oprostitve obdavčenja dividend, ki jih razdelijo družbe s sedežem v Španiji, udeležbo družb prejemnic v kapitalu družb izplačnic za družbe prejemnice s sedežem v drugi državi članici določila na višji ravni kot za družbe prejemnice s sedežem v Španiji.

2. **V preostalem se tožba zavrže.**
3. **Evropska komisija in Kraljevina Španija nosita vsaka svoje stroške.**

Podpisi

****Jezik postopka: španščina.**