

V?c C-494/03

Senior Engineering Investments BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Sm?rnice 69/335 – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Vnitrostátní režim, ukládající kapitálové spole?nosti (dce?iné spole?nosti) da? z kapitálu z vkladu provedeného její mate?skou spole?ností (hlavní mate?skou spole?ností) ve prosp?ch její dce?iné spole?nosti (vnukovské spole?nosti) – Da? z kapitálu – Zvýšení základního kapitálu – Platba ‚na ážio‘ – Zvýšení obchodního majetku – Zvýšení hodnoty podíl? – Služba poskytnutá spole?níkem – Platba provedená spole?níkem spole?níka – Platba dce?iné spole?nosti – ‚Skute?ný p?íjemce‘ – Výb?r dan? z kapitálu pouze jednou (v rámci Spole?enství) – ?lánek 52 Smlouvy o ES (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) – Svoboda usazování – Vnitrostátní praxe, která osvobozuje kapitálovou spole?nost (dce?inou spole?nost) od zdan?ní pouze tehdy, má?li její dce?iná spole?nost (vnukovská spole?nost) rovn?ž sídlo v tomto ?lenském stát?“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 14. ?ervence 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 12. ledna 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Da? z kapitálu vybíraná od kapitálových spole?ností*

[Sm?rnice Rady 69/335, ?l. 4 odst. 2 písm. b) a c)]

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Da? z kapitálu vybíraná od kapitálových spole?ností*

[Sm?rnice Rady 69/335, šestý bod od?vodn?ní, ?l. 2 odst. 1 a ?l. 4 odst. 2 písm. b)]

1. „Zvýšení základního kapitálu“ ve smyslu ?lánku 4 odst. 1 písm. c) sm?rnice 69/335 o nep?ímých daních z kapitálových vklad?, ve zn?ní sm?rnice 85/303, znamená formální zvýšení základního kapitálu bu? vydáním nových podíl? nebo akcií, anebo zvýšením nominální hodnoty stávajících podíl? nebo akcií.

Naproti tomu, a vzhledem k tomu, že obchodní majetek je definován jako veškerý majetek, který spole?níci vložili do spole?ného celku, spolu s jeho p?ír?stky, „zvýšení obchodního majetku“ ve smyslu ?l. 4 odst. 2 písm. b) uvedené sm?rnice zahrnuje v zásad? jakoukoliv formu zvýšení obchodního majetku kapitálové spole?nosti.

Okolnost, že vklad byl vložen nikoliv spole?níkem doty?né kapitálové spole?nosti, ale mate?skou spole?ností tohoto spole?níka, tedy spole?níkem spole?níka, nevylu?uje, aby šlo o „služ[bu] poskytnut[ou] n?kterým spole?níkem“ ve smyslu ?lánku 4 odst. 2 písm. b) uvedené sm?rnice, vzhledem k tomu, že p?íslušný vklad byl vložen hlavní mate?skou spole?ností do vnukovské

společnosti za účelem zvýšení hodnoty podílů v této poslední uvedené společnosti a že toto zvýšení je především v zájmu jejího jediného společníka, dceřiné společnosti. Vklad je tak třeba považovat za poslední uvedené společnosti.

(viz body 33–34, 39)

2. Účinek 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335 o nepříímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice 85/303, ve spojení s čl. 2 odst. 1 a šestým bodem odvodnění této směrnice, brání tomu, aby belgický stát uložil kapitálové společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) do její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti), pokud podle pravidel směrnice podléhá příslušný vklad dani z kapitálu u vnukovské společnosti.

Vzhledem k tomu, že vklad do společnosti může být zdaněn (v rámci Společenství) pouze jednou, uvedený vklad nemůže být předmětem druhého zdanění, tentokrát u dceřiné společnosti.

V tomto ohledu je nepodstatné, že příslušný vklad mohl zvýšit rovněž obchodní majetek dceřiné společnosti, neboť takové zvýšení může představovat pouze automatický a vedlejší hospodářský úžinek vkladu provedeného ve prospěch vnukovské společnosti, a nelze jej tedy považovat za druhému odlišnému vkladu, který by jako takový mohl být zdaněn. Je rovněž nepodstatné, že belgický stát považuje ke zdanění vnukovské společnosti ve skutečnosti této společnosti daň neuložil. Belgické státy totiž mohou osvobodit vklady do společnosti od daně z kapitálu, aniž by důsledkem tohoto osvobození bylo to, že jinému belgickému státu je dovoleno jejich zdanění.

(viz body 40–44 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. ledna 2006 (*)

„Směrnice 69/335 – Nepříímé daně z kapitálových vkladů – Vnitrostátní režim, ukládající kapitálové společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu provedeného její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) ve prospěch její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti) – Daň z kapitálu – Zvýšení základního kapitálu – Platba ‚na ážio‘ – Zvýšení obchodního majetku – Zvýšení hodnoty podílů – Služba poskytnutá společníkem – Platba provedená společníkem společníka – Platba dceřiné společnosti – ‚Skutečný příjemce‘ – Výběr daně z kapitálu pouze jednou (v rámci Společenství) – Účinek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně Účinek 43 ES) – Svoboda usazování – Vnitrostátní praxe, která osvobozuje kapitálovou společnost (dceřinou společnost) od zdanění pouze tehdy, má-li její dceřiná společnost (vnukovská společnost) rovněž sídlo v tomto belgickém státě“

Ve věci C-494/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 21. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 24. listopadu 2003, v řízení

Senior Engineering Investments BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. května 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Senior Engineering Investments BV H. T. P. M. van den Hurk a G. Weeningem, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a J. van Bakel, a též M. de Grave, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. července 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 4 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Ú. v. st. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Ú. v. st. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122; dále jen „směrnice 69/335“), jakož i článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Senior Engineering Investments BV (dále jen „Senior BV“ nebo „dceřiná společnost“) a Staatssecretaris van Financiën ve věci výbĚru daně z kapitálového vkladu vloženého její mateřskou společností, Senior Engineering Investments Ltd (dále jen „Senior Ltd“ nebo „hlavní mateřská společnost“) „na ážio“ její dceřiné společnosti, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (dále jen „Senior GmbH“ nebo „vnukovská společnost“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Cílem směrnice 69/335 je, jak vyplývá z prvního a druhého bodu jejího odvodnění, podpora volného pohybu kapitálu, tedy svobody považované za nezbytnou pro vytvoření vnitřního trhu. Za tím účelem směřuje ke zrušení finančních překážek v oblasti kapitálových vkladů, a to zejména vkladů společností nebo akcionářů do jejich kapitálových společností.

4 Za tímto účelem upravují články 1 až 9 směrnice 69/335 výbor harmonizované daně z vkladů do kapitálových společností (dále jen „daň z kapitálu“).

5 Podle šestého bodu odvodňovací směrnice 69/335 se tato daň z kapitálu v rámci Společenství uloží pouze jednou a její výše je shodná ve všech členských státech.

6 Podle čl. 2 odst. 1 této směrnice, tak „[o]perace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jsou zdanitelné výlučně v členském státě, v němž se nachází sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti v době, kdy jsou operace uskutečňovány“.

7 Článek 4 směrnice 69/335 stanoví seznam operací, u nichž členské státy mohou nebo musí uložit daň z kapitálu (dále jen „vklady do společností“).

8 Článek 4 odst. 1 písm. c) této směrnice tak stanoví, že členské státy uloží daň z kapitálu ze „zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu“.

9 Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení mohou členské státy uložit daň z kapitálu ze „zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem [nebo akcionářem], které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jejich protihodnotou je změna v právech společníka nebo mohou zvýšit hodnotu podílu na společnosti [nebo akcií]“.

10 Nicméně v souladu s čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335, „[členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 [...] osvobodit od daně z kapitálu [příjemů operace uvedené v odstavci 1 jsou osvobozeny vždy] [...]“.

Vnitrostátní právní úprava

11 Článek 32 odst. 1 Wet op de belastingen van rechtsverkeer (zákon o zdařování právních operací) ze dne 24. prosince 1970 (Stb. 1970, č. 611), ve znění zákona ze dne 13. prosince 1996 (Stb. 1996, č. 652), stanoví, že pod názvem „kapitaalbelasting“ (daň z kapitálu) je vybírána daň z kapitálových vkladů rozdělených na podíly u subjektů se sídlem v Nizozemsku.

12 Na základě čl. 34 písm. c) a d) tohoto zákona se „kapitálovými vklady rozdělenými na podíly“ rozumí „kapitálové vklady, za něž jsou poskytnuty certifikáty o podílech na zisku, certifikáty společníka nebo jiné, které přiznávají nárok na podíl na zisku nebo na zůstatku při zrušení nebo likvidaci“, jakož i „kapitálový vklad akcionáře nebo držitele certifikátu o podílu na zisku nebo certifikátu společníka nebo jiných, aniž by byla práva uvedená v písmeně c) výslovně přiznána“.

13 Článek 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (obecný zákon o daních) ze dne 2. července 1959 (Stb. 1959, č. 301) obsahuje doložku o zamezení tvrdosti („hardship“), na základě které může ministr nebo státní tajemník financí v určitých případech nebo kategoriích případů přiznat úlevu, pokud by na základě použití daňového zákona došlo k nepřiměřené tvrdosti.

Prováděcí opatření

14 Předkládající soud konstatuje, že v rozhodné době Nizozemské království uplatňovalo politiku, podle níž byl vklad hlavní mateřské společnosti do její vnukovské společnosti v zásadě považován za operaci zdanitelnou jak u dceřiné společnosti, tak u vnukovské společnosti. Nicméně kdyby obě společnosti měly sídlo v Nizozemsku, na základě doložky o zamezení tvrdosti by byla zdaněna pouze vnukovská společnost.

15 Nizozemská vláda nicméně podotýká, že pokud jde o vnukovské společnosti se sídlem

mimo Nizozemsko, daťový inspektor mŕže rovnŕž upustit od vybrání danŕ z kapitálu od dceřiné spoleŕnosti, pokud byla daŕ z kapitálu již vybrána v zahraničĕí od vnukovské spoleŕnosti.

16 Podle nizozemské vlády tedy politika uplatňovaná Nizozemským královstvĕm spočívá, z dŕvodu ekvity a aby bylo vyloučeno dvojĕí zdanĕní v rámci skupiny spoleŕností, spĕše v osvobození dceřiné spoleŕnosti od danŕ ve všech pŕípadech, kdy již byla zdanĕna vnukovská spoleŕnost (v Nizozemsku nebo v zahraničĕí), a nikoliv pouze v pŕípadech, kdy má poslednĕ uvedená spoleŕnost sídlo v Nizozemsku. V obou pŕípadech by byl totiŕž výbŕr danŕ z kapitálu u dceřiné spoleŕnosti nespravedlivý ve smyslu doloŕky o zamezení tvrdosti.

Spor v pŕevodním řĕzení a pŕedbŕžné otázky

17 Senior BV je spoleŕností s ručĕním omezeným podle nizozemského práva, jejíŕ všechny podĕly vlastní spoleŕnost podle anglického práva Senior Ltd. Senior BV vlastní všechny podĕly ve spoleŕnosti podle nŕmeckého práva Senior GmbH.

18 Dne 8. prosince 1997 provedla hlavní mateřská spoleŕnost, Senior Ltd, vklad ve výši 10 071 000 DEM (tedy 11 349 000 NLG) do své vnukovské spoleŕnosti Senior GmbH.

19 V Nŕmecku tato operace nepodlĕhala u spoleŕnosti Senior GmbH zaplacenĕí jakéhokoliv poplatku, protože tento řĕlenský stát na základĕ řĕl. 7 odst. 2 smŕrnice 69/335 zrušil daŕ z kapitálu od 1. ledna 1992.

20 V Nizozemsku musela Senior BV zaplatit daŕ z kapitálu ve výši 113 490 NLG.

21 Senior BV tedy podala opravný prostŕedeek, v nŕmŕž zpochybnila opodstatněnost této danŕ. Vzhledem k tomu, ŕe tento opravný prostŕedeek zamĕtl jak daťový inspektor, tak i Gerechtshof te'ssGravenhage, Senior BV podala proti rozhodnutí vydanĕmu tímto poslednĕ uvedeným soudem kasačĕní stĕžnost.

22 Hoge Raad der Nederlanden, maje pochybnosti o sluŕitelnosti nizozemského režimu, který na jedné stranĕ ukládá spoleŕnosti (dceřiné spoleŕnosti) daŕ z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou spoleŕností (hlavnĕí mateřskou spoleŕností) do její dceřiné spoleŕnosti (vnukovské spoleŕnosti), ale na druhé stranĕ od této danŕ spoleŕnost (dceřinou spoleŕnost) osvobozuje, pokud má její dceřiná spoleŕnost (vnukovská spoleŕnost) sídlo rovnŕž v Nizozemsku, s právem Spoleŕenství, rozhodl se pŕerušit řĕzení a poloŕžit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕžné otázky:

„1. Umoŕžuje řĕl. 4 odst. 2 písm. b) smŕrnice Rady [69/335] vybĕrat od spoleŕnosti daŕ z kapitálu týkající se pŕĕímého neformálního kapitálového vkladu vloženého mateřskou spoleŕností této spoleŕnosti do dceřiné spoleŕnosti této spoleŕnosti, a pokud ano, jaké okolnosti jsou v tomto ohledu relevantní? Je zejména relevantní, zda je tato spoleŕnost považována z hospodářského hlediska za ‚skutečného pŕĕjemce‘ [...] tohoto pŕĕímého neformálního kapitálového vkladu?

2. Zakazuje svoboda usazování stanovená v řĕlánku 52 [Smlouvy o ES] ve spojení s řĕlánkem 58 [Smlouvy o ES (nynĕí po zmĕnĕ řĕlánek 48 ES)] daťovým orgánŕm řĕlenského státu, aby uplatňovaly politiku, na základĕ které není spoleŕnost povinna zaplatit daŕ z kapitálu z pŕĕímého neformálního kapitálového vkladu provedeného mateřskou spoleŕností této spoleŕnosti do dceřiné spoleŕnosti této spoleŕnosti, pokud má dceřiná spoleŕnost sídlo v tomto řĕlenskĕm státĕ, a je v tomto ohledu relevantní – vzhledem k tomu, ŕe smŕrnice v projednávanĕm pŕípadech povoluje, aby daŕ z kapitálu byla uložena jak této spoleŕnosti, tak i její dceřiné spoleŕnosti – ŕe daŕ z kapitálu uloŕená skupinĕ je pŕĕípadnĕ vyšší, než by byla v pŕípadech, pokud by jak tato spoleŕnost, tak i její dceřiná spoleŕnost mĕly sídlo v Nizozemsku?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce: uložení dan? z kapitálu [?l. 4 odst. 1 písm. c) a ?lánek 2 písm. b) sm?rnice 69/335]

23 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, brání sm?rnice 69/335 tomu, aby ?lenský stát uložil kapitálové spole?nosti (dce?iné spole?nosti) da? z kapitálu z vkladu vloženého její mate?skou spole?ností (hlavní mate?skou spole?ností) do její dce?iné spole?nosti (vnukovské spole?nosti).

24 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že sm?rnice 69/335 ve svých ?láncích 1 až 9 upravuje výb?r harmonizované dan? z kapitálu z vklad? do spole?nosti.

25 Podle struktury a systematiky sm?rnice 69/335 je tato da? z kapitálu uložena kapitálové spole?nosti, jíž je ur?en p?íslušný vklad. Tou je obvykle spole?nost, jíž jsou p?íslušné prost?edky nebo služby fyzicky p?edány. Pouze výjime?n? tomu m?že být jinak a je t?eba hledat „skute?ného p?íjemce“ p?íslušných prost?edk? nebo služeb (viz, pokud jde o kapitálový vklad do dce?iných spole?ností spole?nosti, který zvýšil její obchodní majetek, zejména rozsudek ze dne 17. ?ijna 2002, ESTAG, C?339/99, Recueil, s. I?8837, body 44 až 47).

26 Krom? toho z šestého bodu od?vodn?ní a z ?látku 2 sm?rnice 69/335 vyplývá, že kapitálový vklad do spole?nosti je zdan?n (v rámci Spole?enství) pouze jednou (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 20. dubna 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C?71/91 a C?178/91, Recueil, s. I?1915, bod 19, a ze dne 17. prosince 1998, Codan, C?236/97, Recueil, s. I?8679, bod 27).

27 Ve v?ci v p?vodním ?ízení ze skutkového stavu popsaného p?edkládajícím soudem vyplývá, že p?íslušná ?ástka byla zaplácena vnukovské spole?nosti (Senior GmbH) v rámci vkladu v její prosp?ch. Naopak nic ve skutkovém stavu neumož?uje tvrdit, že okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení p?edstavují výjime?nou situaci, kdy je t?eba považovat jinou spole?nost, jako je nap?íklad dce?iná spole?nost (Senior BV), za „skute?ného p?íjemce“ uvedeného vkladu.

28 Je tedy t?eba p?ezkoumat, zda podle pravidel sm?rnice 69/335 podléhá p?íslušný vklad dani z kapitálu u vnukovské spole?nosti (Senior GmbH). Pokud by tomu tak bylo, nemohl by být tentýž vklad totiž již zdan?n u jiné spole?nosti, v projednávané v?ci u dce?iné spole?nosti (Senior BV).

29 V tomto ohledu ?lánek 4 sm?rnice 69/335 vymezuje operace, u nichž ?lenské státy mohou nebo p?ípadn? musí uložit da? z kapitálu (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. b?ezna 1993, Viessmann, C?280/91, Recueil, s. I?971, bod 12, a ze dne 27. ?ijna 1998, Agas, C?152/97, Recueil, s. I?6553, body 19 a 20).

30 Vzhledem k tomu, že dot?enou operací ve v?ci v p?vodním ?ízení je vklad hlavní mate?ské spole?nosti (Senior Ltd) do její vnukovské spole?nosti (Senior GmbH), lze ji p?ezkoumat v zásad? ve sv?tle bu? ?l. 4 odst. 1 písm. c) sm?rnice 69/335, nebo ?l. 4 odst. 2 písm. b) této sm?rnice.

31 ?lánek 4 odst. 1 písm. c) uvedené sm?rnice tak stanoví výb?r dan? z kapitálu na základ? zvýšení základního kapitálu kapitálové spole?nosti vkladem majetku jakéhokoli druhu.

32 ?lánek 4 odst. 2 písm. b) téže sm?rnice stanoví, že ?lenské státy mohou uložit da? z kapitálu ze zvýšení obchodního majetku kapitálové spole?nosti prost?ednictvím služeb poskytnutých n?kterým spole?níkem (nebo akcioná?em), které nemají za následek zvýšení základního kapitálu spole?nosti, avšak mohou zvýšit hodnotu podíl? na spole?nosti (nebo akcií).

33 Při srovnání těchto dvou ustanovení je však třeba konstatovat, stejně jako to učinila nizozemská vláda, že „zvýšení základního kapitálu“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 znamená formální zvýšení základního kapitálu buď vydáním nových podílů nebo akcií anebo zvýšením nominální hodnoty stávajících podílů nebo akcií (viz v tomto smyslu k povaze základního kapitálu rozsudky ze dne 15. července 1982, Felicitas Rickmers/Linie, C-270/81, Recueil, s. 2771, bod 15, a ze dne 2. února 1988, Dansk Sparinvest, C-36/86, Recueil, s. 409, bod 13).

34 Naproti tomu, a vzhledem k tomu, že obchodní majetek je definován jako veškerý majetek, který společníci vložili do společného celku, spolu s jeho přírůstkem (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. března 1990, Siegen, C-38/88, Recueil, s. I-1447, bod 12), „zvýšení obchodního majetku“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice zahrnuje v zásadě jakoukoliv formu zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti. Soudní dvůr tak kvalifikoval jako „zvýšení základního kapitálu“ ve smyslu tohoto ustanovení například převod zisku (viz rozsudek ze dne 13. října 1992, Weber Haus, C-49/91, Recueil, s. I-5207, bod 10), bezúročnou půjčku (viz zejména rozsudek ze dne 17. září 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Recueil, s. I-7397, bod 18), převzetí ztrát (viz výše uvedený rozsudek Siegen, bod 13), vzdání se pohledávky (viz rozsudek ze dne 5. února 1991, Deltakabel, C-15/89, Recueil, s. I-241, bod 12).

35 Ve věci v původním řízení byl příslušný vklad vložen „na ážio“ vnukovské společnosti (Senior GmbH). Jelikož však platba „na ážio“ s sebou nese „zvýšení základního kapitálu“, tento vklad nespadá pod čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.

36 Příslušný vklad nicméně spadá do působnosti čl. 4 odst. 2 písm. b) této směrnice.

37 Zprvé, zaplacení příslušného kapitálového vkladu totiž „zvýšilo obchodní majetek“ vnukovské společnosti (Senior GmbH).

38 Zadruhé, tento vklad „mohl zvýšit hodnotu podílů na společnosti“ v téže společnosti. V důsledku tohoto vkladu mají podíly ve vnukovské společnosti (Senior GmbH) *de facto* vyšší hodnotu.

39 Zatřetí, příslušný vklad se jeví jako „služba poskytnutá některým společníkem“. Je sice pravda, že tento vklad byl vložen nikoliv společníkem Senior GmbH (Senior BV), ale mateřskou společností společnosti Senior BV (Senior Ltd), tedy společníkem společníka. Nicméně je třeba připomenout, že Soudní dvůr přijal v této věci původní vkladu neformální přístup, založený na jeho skutečné přítíkatelnosti (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Weber Haus, body 11 a 13; ESTAG, body 37 až 39, jakož i 41, a rozsudek ze dne 17. října 2002, Develop, C-71/00, Recueil, s. I-8877, body 25 až 29). Avšak vzhledem k tomu, že příslušný vklad byl vložen hlavní mateřskou společností (Senior Ltd) do vnukovské společnosti (Senior GmbH) za účelem zvýšení hodnoty podílů v této poslední uvedené společnosti a že toto zvýšení bylo především v zájmu jejího jediného společníka, tedy Senior BV, je třeba konstatovat, že uvedený vklad je třeba přičíst této poslední uvedené společnosti, tedy Senior BV. Jedná se tedy o „službu poskytnutou některým společníkem“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335.

40 Z toho vyplývá, že podle pravidel směrnice 69/335 podléhá příslušný vklad ve věci v původním řízení dani z kapitálu u vnukovské společnosti (Senior GmbH).

41 Vzhledem k tomu, že v souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice 69/335 ve spojení s šestým bodem odvodnění této směrnice může být vklad do společnosti zdaněn (v rámci Společenství) pouze jednou, uvedený vklad nemůže být předmětem druhého zdanění, tentokrát u dceřiné společnosti

(Senior BV).

42 V tomto ohledu je nepodstatné, že p?íslušný vklad mohl zvýšit rovn?ž obchodní majetek dce?iné spole?nosti (Senior BV). Je totiž t?eba konstatovat, stejn? jako to u?inil generální advokát v bod? 21 svého stanoviska, že takové zvýšení m?že p?edstavovat pouze automatický a vedlejší hospodá?ský ú?inek vkladu provedeného ve prosp?ch vnukovské spole?nosti (Senior GmbH). Nelze jej tedy p?i?ítat druhému odlišnému vkladu, který by jako takový mohl být zdan?n.

43 Je rovn?ž nepodstatné, že ?lenský stát, p?íslušný na základ? ?l. 2 odst. 1 sm?rnice 69/335 ke zdan?ní vnukovské spole?nosti (Senior GmbH), tedy Spolková republika N?mecko, ve skute?nosti této spole?nosti da? neuložil, nebo? da? z kapitálu je v tomto stát? od 1. ledna 1992 zrušena. ?lenské státy totiž v souladu s ?l. 7 odst. 2 sm?rnice 69/335 mohou osvobodit od dan? z kapitálu vklady do spole?nosti, aniž by d?sledkem tohoto osvobození bylo to, že jinému ?lenskému státu je dovoleno jejich zdan?ní. Naopak, sm?rnice 69/335 podporuje a podn?cuje jak dí?í osvobození od dan? z kapitálu (?l. 7 odst. 1 a odst. 3 a ?lánky 8 a 9), tak její úplné zrušení (?l. 7 odst. 2). Tuto sm?rnici tedy nelze vykládat zp?sobem, který by umožnil ?lenskému státu získat za ú?elem zvýšení svých da?ových p?íjm? prosp?ch z da?ové zdrženlivosti jiného ?lenského státu.

44 S ohledem na výše uvedené je tedy t?eba odpov?d?t na první otázku tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, ?l. 4 odst. 2 písm. b) sm?rnice 69/335, ve spojení s ?l. 2 odst. 1 a šestým bodem od?vodn?ní této sm?rnice, brání tomu, aby ?lenský stát uložil kapitálové spole?nosti (dce?iné spole?nosti) da? z kapitálu z vkladu vloženého její mate?skou spole?ností (hlavní mate?skou spole?ností) do její dce?iné spole?nosti (vnukovské spole?nosti).

Ke druhé otázce: právo na svobodu usazování (?lánek 52 Smlouvy o ES)

45 Vzhledem k odpov?di na první otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku.

K náklad?m ?ízení

46 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

Za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, ?l. 4 odst. 2 písm. b) sm?rnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. ?ervence 1969 o nep?ímých daních z kapitálových vklad?, ve zn?ní sm?rnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. ?ervna 1985, ve spojení s ?l. 2 odst. 1 a šestým bodem od?vodn?ní této sm?rnice, brání tomu, aby ?lenský stát uložil kapitálové spole?nosti (dce?iné spole?nosti) da? z kapitálu z vkladu vloženého její mate?skou spole?ností (hlavní mate?skou spole?ností) do její dce?iné spole?nosti (vnukovské spole?nosti).

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.