

Sprawa C-494/03

Senior Engineering Investments BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez
Hoge Raad der Nederlanden)

Dyrektywa 69/335 – Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – System krajowy nakładający na spółkę kapitałową (spółkę zależną) podatek kapitałowy od wkładu kapitałowego dokonanego przez spółkę dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz spółki zależnej (spółki pośrednio zależnej) – Podatek kapitałowy – Podwyższenie kapitału – Wpłata dokonana „na agio” – Zwiększenie majątku – Zwiększenie wartości udziałów spółki – Usługa wykonana przez wspólnika – Przyniesienie dokonane przez wspólnika – Przyniesienie na rzecz spółki zależnej – „Rzeczywisty beneficjent” – Jednorazowy pobór podatku kapitałowego (we Wspólnocie) – Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, artykuł 43 WE) – Swoboda przedsiębiorczości – Krajowa praktyka polegająca na zwalnianiu spółki kapitałowej (spółki zależnej) z opodatkowania wyjątkowo, w przypadku gdy jej spółka zależna (spółka pośrednio zależna) także ma siedzibę w tym państwie członkowskim

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 14 lipca 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 12 stycznia 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – Podatek kapitałowy pobierany od spółek kapitałowych*

(dyrektywa Rady 69/335, art. 4 ust. 2 lit. b) i c))

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – Podatek kapitałowy pobierany od spółek kapitałowych*

(dyrektywa Rady 69/335, motyw szósty, art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 2 lit. b))

1. „Podwyższenie kapitału” w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą 85/303, oznacza formalne podwyższenie kapitału albo w drodze emisji nowych udziałów lub akcji spółki, albo w drodze podwyższenia nominalnej wartości istniejących udziałów lub akcji spółki.

Z drugiej strony, skoro majątek spółki definiowany jest jako ogół dóbr, wniesionych przez wspólników do wspólnej masy majątkowej wraz z przyrostem ich wartości, „zwiększenie majątku” w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy obejmuje w zasadzie każdą postać powiększenia aktywów netto spółki kapitałowej.

Okoliczności, że dane przyniesienie zostało dokonane nie przez wspólnika danej spółki

kapitałowej, lecz przez spółkę dominującą w stosunku do niej, a zatem przez wspólnika wspólnika, nie wyłącza tego, że stanowi ono „usługę świadczoną przez wspólnika” w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy, jeżeli dane przysporzenie zostało dokonane przez spółkę pośrednio dominującą na rzecz spółki pośrednio zależnej, w celu podwyższenia wartości udziałów tej ostatniej i jeżeli podwyższenie to leży przede wszystkim w interesie jedyne go wspólnika, tj. spółki zależnej. Przysporzenie powinno zatem być przypisane tej ostatniej.

(por. pkt 33, 34, 39)

2. Artykuł 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą 85/303, w związku z art. 2 ust. 1 oraz motywem szóstym tej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nakładało na spółkę kapitałową (spółkę zależną) podatek kapitałowy od przysporzenia dokonane go przez spółkę względem niej dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz spółki względem niej zależnej (spółki pośrednio zależnej), jeżeli zgodnie z przepisami dyrektywy rozważane przysporzenie podlega podatkowi kapitałowemu u spółki pośrednio zależnej.

W istocie wobec tego, że wkład kapitałowy może być opodatkowany tylko raz (we Wspólnocie), przysporzenie to nie może zostać opodatkowane po raz drugi, tym razem u spółki zależnej.

Nieistotne jest tu, że rozważane przysporzenie mogło ostatecznie zwiększyć majątek spółki zależnej, ponieważ zwiększenie takie może być co najwyżej automatycznym i ubocznym skutkiem gospodarczym dokonania wkładu na rzecz spółki pośrednio zależnej i nie wynika ono zatem z drugiego odrębnego wkładu, który jako taki mógłby zostać opodatkowany. Podobnie nie ma znaczenia to, że właściwe państwo członkowskie w zakresie opodatkowania spółki pośrednio zależnej w rzeczywistości jej nie opodatkowało. Państwa członkowskie są bowiem uprawnione do zwolnienia wkładów kapitałowych z podatku kapitałowego, przy czym zwolnienie to nie skutkuje umówieniem innemu państwu członkowskiemu ich opodatkowania.

(por. pkt 40–44 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 12 stycznia 2006 r. (*)

Dyrektywa 69/335 – Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – System krajowy nakładający na spółkę kapitałową (spółkę zależną) podatek kapitałowy od wkładu kapitałowego dokonane go przez spółkę dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz spółki zależnej (spółki pośrednio zależnej) – Podatek kapitałowy – Podwyższenie kapitału – Wpłata dokonana „na agio” – Zwiększenie majątku – Zwiększenie wartości udziałów spółki – Usługa wykonana przez wspólnika – Przysporzenie dokonane przez wspólnika – Przysporzenie na rzecz spółki zależnej – „Rzeczywisty beneficjent” – Jednorazowy pobór podatku kapitałowego (we Wspólnocie) – Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianach, artykuł 43 WE) – Swoboda przedsiębiorczości – Krajowa praktyka polegająca na zwalnianiu spółki kapitałowej (spółki zależnej) z opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy jej spółka zależna (spółka pośrednio zależna) tak ma siedzibę w tym państwie członkowskim

W sprawie C-494/03

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złoony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 21 listopada 2003 r., które wpłynęo do Trybuna?u w dniu 24 listopada 2003 r., w post?powaniu:

Senior Engineering Investments BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ileši? i E. Levits, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 maja 2005 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Senior Engineering Investments BV przez H. T. P.M. van den Hurka oraz G. Weeninga, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez H. G. Sevenster, J. van Bakel oraz M. de Grave'a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz A. Weimara, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 lipca 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2 i 4 dyrektywy Rady 69/335 z dnia 17 lipca 1969 r. dotycz?cej podatków po?rednich od gromadzenia kapita?u (Dz.U. L 249, str. 25), zmienionej dyrektyw? Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23, zwanej dalej „dyrektyw? 69/335”), a tak?e wyk?adni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianach, art. 43 WE).

2 Wniosek ten zosta? złoony w ramach sporu zawis?ego mi?dzy spółk? Senior Engineering Investments BV (zwan? dalej „Senior BV” lub „spółk? zale?n?”) a Staatssecretaris van Financiën w kwestii poboru podatku kapita?owego od przysporzenia finansowego dokonanego przez spółk? dominuj?c? wzgl?dem niej, Senior Engineering Investments Ltd (zwan? dalej „Senior Ltd” lub „spółk? po?rednio dominuj?c?”) „na agio” jej spółki zale?nej, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (zwanej dalej „Senior GmbH” lub „spółk? po?rednio zale?n?”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Jak wynika z pierwszego i drugiego motywu preambuły, dyrektywa 69/335 ma na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału, która to swoboda ma zasadnicze znaczenie dla tworzenia rynku wewnętrznego. W związku z tym jej celem jest eliminowanie barier podatkowych w zakresie gromadzenia kapitału, a w szczególności wkładów wnoszonych przez wspólników lub akcjonariuszy do ich spółek kapitałowych.

4 W tym celu art. 1–9 dyrektywy 69/335 przewidują pobór ujednoczonego podatku kapitałowego od wkładów do spółek (zwanego dalej „podatkiem kapitałowym”).

5 Zgodnie z szóstym motywem dyrektywy 69/335 ów podatek kapitałowy naliczany jest we Wspólnocie jednorazowo, a jego wysokość jest identyczna we wszystkich państwach członkowskich.

6 Tak więc w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy „transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej w momencie przeprowadzania tych transakcji”.

7 Artykuł 4 dyrektywy 69/335 zawiera wykaz transakcji, które państwa członkowskie, w zależności od przypadku, mogą lub muszą objąć podatkiem kapitałowym (zwanym dalej „wkładami kapitałowymi”).

8 Artykuł 4 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje zatem, że państwa członkowskie są obowiązane nałożyć podatek kapitałowy na „podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju”.

9 Zgodnie z ust. 2 lit. b) tego przepisu państwa członkowskie mogą nałożyć podatek kapitałowy na „zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka [lub akcjonariusza], które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmiany w prawach spółki bądź mogą [może] zwiększyć wartość udziałów spółki [lub akcji]”.

10 Jednakże zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 „państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż te określone w ust. 1, [które nadal są zwolnione] [...]”.

Uregulowania krajowe

11 Artykuł 32 ust. 1 Wet op de belastingen van rechtsverkeer (ustawy dotyczącej opodatkowania obrotu prawnego) z dnia 24 grudnia 1970 r. (Stb. 1970 nr 611), zmienionej ustawą z dnia 13 grudnia 1996 r. (Stb. 1996 nr 652) stanowi, że podatek „kapitaalbelasting », określany jako „podatek kapitałowy” pobiera się od gromadzenia kapitału akcyjnego w podmiotach mających swój siedzibę w Niderlandach.

12 Zgodnie z art. 34 lit. c) i d) tej ustawy za „gromadzenie kapitału akcyjnego” uznaje się „gromadzenie kapitału, w drodze emisji świadectw uytkowych, świadectw zaopieczniających, czy też innych świadectw, uprawniających do udziału w zysku lub w nadwyżce z podziału majątku w postępowaniu upadłościowym, lub likwidacyjnym”, a także „wpłata na kapitał dokonana przez akcjonariusza lub posiadacza świadectw uytkowych, świadectw zaopieczniających, lub innych, jeżeli prawa, o których mowa w lit. c), nie zostały przyznane w sposób wyraźny”.

13 Artykuł 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (ogólnej ustawy podatkowej) z dnia 2 lipca 1959 r. (Stb. 1959 nr 301) zawiera tak zwany „klausulę hardship”, na mocy której minister lub of Staatssecretaris van Financiën (minister ds. finansów) może w niektórych przypadkach lub w

określonych kategoriach przypadków udzieli zwolnienia, jeżeli zastosowanie ustawy podatkowej wiązałoby się z nadmiernymi dolegliwościami.

Przepisy wykonawcze

14 Sąd odsyłający twierdzi, że w chwili gdy miały miejsce fakty mające znaczenie dla sprawy, Królestwo Niderlandów stosowało praktykę, zgodnie z którą przysporzenie dokonane na rzecz spółki pośrednio zależnej przez spółkę pośrednio dominującą było w zasadzie uznawane za transakcję podlegającą opodatkowaniu po stronie spółki zależnej oraz spółki pośrednio zależnej. Jeżeli jednak siedziba obydwu spółek mieściła się w Niderlandach, na mocy „klauzuli hardship” opodatkowaniu podlegała jedynie spółka pośrednio zależna.

15 Jednakże rząd niderlandzki podnosi, że w przypadku spółek pośrednio zależnych mających siedzibę poza terytorium Niderlandów Inspecteur (organ podatkowy pierwszej instancji) może również zwolnić spółkę zależną z obowiązku uiszczenia podatku kapitałowego, jeżeli podatek ten został już pobrany za granicą od spółki pośrednio zależnej.

16 Zdaniem rządu niderlandzkiego praktyka stosowana przez Królestwo Niderlandów polega raczej, ze względu na słuźszości i celem uniknięcia podwójnego opodatkowania w ramach grup spółek, na zwolnieniu z opodatkowania spółki zależnej we wszystkich przypadkach, w których spółka pośrednio zależna została już opodatkowana (w Niderlandach lub za granicą), a nie tylko w przypadku, gdy siedziba tej ostatniej znajduje się w Niderlandach. W obydwu tych przypadkach bowiem pobieranie podatku kapitałowego od spółki zależnej byłoby w rozumieniu „klauzuli hardship” niesłuszne.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

17 Senior BV jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością podlegającą prawu niderlandzkiemu, której wszystkie udziały posiada spółka prawa angielskiego – Senior Ltd Z kolei Senior BV jest właścicielem wszystkich udziałów spółki prawa niemieckiego – Senior GmbH.

18 W dniu 8 grudnia 1997 r. spółka pośrednio dominująca (Senior Ltd) dokonała przysporzenia o wartości 10 071 000 DEM (czyli 11 349 000 NLG) na rzecz spółki pośrednio zależnej, tj. Senior GmbH.

19 Transakcja taka nie rodziłaby w Niemczech obowiązku zapłaty jakiegokolwiek podatku przez Senior GmbH, ponieważ na podstawie art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 podatek kapitałowy został w Niemczech zniesiony z dniem 1 stycznia 1992 r.

20 W Niderlandach Senior BV musiałaby zapłacić kwotę 113 490 NLG tytułem podatku kapitałowego.

21 Senior BV wniosła zatem skargę, w której zakwestionowała zasadność tego opodatkowania. Jako że skarga ta została oddalona przez Inspecteur, a także przez Gerechtshof te ‘s-Gravenhage, Senior BV wniosła kasację od orzeczenia wydanego przez ten sąd.

22 W obliczu wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym systemu niderlandzkiego, który, z jednej strony, nakłada na spółkę (spółkę zależną) podatek kapitałowy od przysporzenia dokonanego przez spółkę wobec niej dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz jej spółki zależnej (spółki pośrednio zależnej), lecz z drugiej strony, zwalnia tę spółkę (spółkę zależną) z owego podatku, jeżeli jej spółka zależna (spółka pośrednio zależna) ma również siedzibę w Niderlandach, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy [69/335] pozwala pobrać od spółki podatek kapitałowy od przysporzenia finansowego dokonanego nieformalnie i bezpośrednio przez spółkę dominującą względem tej spółki na rzecz spółki zależnej względem tej spółki, a jeżeli tak, to jakie okoliczności są w tym kontekście istotne? Czy ma znaczenie zakwalifikowanie tej spółki z gospodarczego punktu widzenia jako „rzeczywistego beneficjenta” [...] tego nieformalnego i bezpośredniego przysporzenia finansowego?

2. Czy swoboda przedsiębiorczości ustanowiona w art. 52 [traktatu WE] w związku z art. 58 [traktatu WE (obecnie, po zmianach, art. 48 WE)], zabrania administracji podatkowej państwa członkowskiego stosowania praktyki, zgodnie z którą spółka nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym od nieformalnego bezpośredniego przysporzenia finansowego dokonanego przez spółkę względem niej dominującą na rzecz spółki względem niej zależnej, jeżeli ta ostatnia ma siedzibę w tym państwie członkowskim? Czy – zakładając, że w takim przypadku dyrektywa pozwala na pobranie podatku kapitałowego zarówno od tej spółki, jak i od jej spółki zależnej – miałyby jakiegokolwiek znaczenie okoliczności, że na poziomie grupy pobierano by wyższy podatek kapitałowy niż w przypadku, gdyby zarówno owa spółka, jak i jej spółka zależna miały siedziby w Niderlandach?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pierwszego pytania: podleganie opodatkowaniu podatkiem kapitałowym (art. 4 ust. 1 lit. c) i ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335)

23 W pierwszym pytaniu sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy w takich okolicznościach, jakie mają miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym, dyrektywa 69/335 sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nakładało na spółkę kapitałowy (spółkę zależną) podatek kapitałowy z tytułu przysporzenia dokonanego przez spółkę względem niej dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz jej spółki zależnej (spółki pośrednio zależnej).

24 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w art. 1–9 dyrektywa 69/335 przewiduje pobór ujednoliczonego podatku kapitałowego od wkładów do spółek.

25 Zgodnie ze strukturą i systematyką dyrektywy 69/335 podatek kapitałowy pobierany jest od spółki kapitałowej, do której dany wkład jest wnoszony. Jest to zazwyczaj spółka, której dane rodki lub usługi są fizycznie przekazywane, lub świadczone. Jedynie w wyjątkowych przypadkach sytuacja mogłaby być odmienna i konieczne byłoby poszukiwanie „rzeczywistego beneficjenta” danych rodków lub świadczeń (zob. w szczególności w odniesieniu do przysporzenia finansowego dokonanego na rzecz spółek zależnych spółki, która podwyższyła swój kapitał zakładowy, wyrok z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99 ESTAG, Rec. str. I-8837, pkt 44–47).

26 Ponadto z motywu szóstego i art. 2 dyrektywy 69/335 wynika, że wkład do spółki opodatkowywany jest tylko raz (we Wspólnocie) (zob. podobnie, w szczególności wyroki z dnia 20

kwietnia 1993 r. w sprawach C?71/91 i C?178/91 Ponente Carni oraz Cispadana Costruzioni, Rec. str. I?1915, pkt 19, i z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C?236/97 Codan, Rec. str. I?8679, pkt 27).

27 W post?powaniu przed s?dem krajowym z faktów przytoczonych przez ten s?d wynika, ?e rozpatrywane przysporzenie zosta?o przekazane sp??ce po?rednio zale?nej (Senior GmbH) jako wk?ad na jej korzy??. Natomiast ?aden fakt nie pozwala s?dzi?, ?e w okoliczno?ciach wyst?puj?cych w post?powaniu przed s?dem krajowym zachodzi sytuacja wyj?tkowa, w której inn? sp??k?, na przyk?ad tak? jak sp??ka zale?na (Senior BV), nale?y uzna? za „rzeczywistego beneficjenta” tego przysporzenia.

28 Nale?y zatem rozwa?y?, czy zgodnie z dyrektyw? 69/335, dane przysporzenie podlega podatkowi kapita?owemu po stronie sp??ki po?rednio zale?nej (Senior GmbH). Je?liby tak by?o, to takie samo przysporzenie nie mog?oby zosta? opodatkowane u innej sp??ki, w tym wypadku sp??ki zale?nej (Senior BV).

29 Artyku? 4 dyrektywy 69/335 definiuje w tym zakresie operacje, które pa?stwa cz?onkowskie mog? lub powinny, w zale?no?ci od przypadku, obj?? podatkiem kapita?owym (zob. podobnie w szczeg?lno?ci wyroki z dnia 18 marca 1993 r., C?280/91 Viessmann, Rec. str. I?971, pkt 12 i z dnia 27 pa?dziernika 1998 r., C?152/97 Agas, Rec. str. I?6553, pkt 19 i 20).

30 Operacja b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, jest przysporzeniem finansowym dokonany? przez sp??k? po?rednio dominuj?c? (Senior Ltd) na rzecz sp??ki po?rednio zale?nej wzgl?dem niej (Senior GmbH), a zatem w zasadzie mo?na by j? analizowa? w ?wietle art. 4 ust. 1 lit. c) albo art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335.

31 Artyku? 4 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje pobranie podatku kapita?owego z tytu?u podwy?szenia kapita?u zak?adowego sp??ki kapita?owej poprzez wniesienie wk?adów jakiegokolwiek rodzaju.

32 Artyku? 4 ust. 2 lit. b) tej samej dyrektywy przewiduje, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? opodatkowa? podatkiem kapita?owym zwi?kszenie maj?tku sp??ki kapita?owej w drodze ?wiadczenia us?ug przez wsp?lnika (lub akcjonariusza), które nie powoduje zwi?kszenia kapita?u sp??ki, ale mo?e zwi?kszy? warto?? udzia?ów (lub akcji) sp??ki.

33 Porównawszy oba te przepisy, nale?y stwierdzi?, podobnie jak to uczyni? rz?d niderlandzki, ?e podwy?szenie kapita?u w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335 oznacza formalne podwy?szenie kapita?u albo w drodze emisji nowych udzia?ów lub akcji sp??ki, albo w drodze podwy?szenia nominalnej warto?ci istniej?cych udzia?ów lub akcji sp??ki (zob. podobnie w przedmiocie charakteru prawnego kapita?u wyroki: z dnia 15 lipca 1982 r., 270/81 Felicitas Rickmers?Linie, Rec. str. 2771, pkt 15, i z dnia 2 lutego 1988 r., 36/86 Dansk Sparinvest, Rec. str. 409, pkt 13).

34 Z drugiej strony i skoro maj?tek sp??ki definiowany jest jako og? d?br, wniesionych przez wsp?lników do wsp?lnej masy maj?tkowej wraz z przyrostem ich warto?ci (zob. podobnie wyrok z dnia 28 marca 1990 r. w sprawie C?38/88 Siegen, Rec. str. I?1447, pkt 12), „zwi?kszenie maj?tku” w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) niniejszej dyrektywy obejmuje w zasadzie ka?d? posta? powi?kszenia aktywów netto sp??ki kapita?owej. W ten oto sposób Trybuna? zakwalifikowa? jako „zwi?kszenie maj?tku” w rozumieniu tego przepisu na przyk?ad transfer zysków (zob. wyrok z dnia 13 pa?dziernika 1992 r. w sprawie C?49/91 Weber Haus, Rec. str. I?5207, pkt 10), nieoprocentowan? po?yczk? (zob. w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 17 wrze?nia 2002 r. w sprawie C?392/00 Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Rec. str. I?7397, pkt 18), przejecie strat (zob. ww. wyrok w sprawie Siegen,

pkt 13), zrzeczenie się roszczeń (zob. wyrok z dnia 5 lutego 1991 r. w sprawie C-15/89 Deltakabel, Rec. str. I-241, pkt 12).

35 Rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym przysporzenie zostało dokonane „na agio” spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH). Tak więc, jeżeli wpłata „na agio” nie powoduje „podwyższenia kapitału”, przysporzenie to nie mieści się w zakresie art. 4 ust. 1 lit. c) dyrektywy 69/335.

36 Rozważane przysporzenie należy jednak do zakresu przedmiotowego art. 4 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

37 Po pierwsze bowiem, dokonanie spornego przysporzenia finansowego spowodowało „zwiększenie majątku” spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH).

38 Po drugie, przysporzenie to „mogło spowodować zwiększenie wartości udziałów” w tej spółce. Na skutek dokonania tego przysporzenia wartość udziałów w spółce pośrednio zależnej (Senior GmbH) de facto wzrosła.

39 Po trzecie, rozważane przysporzenie ma charakter „usługi świadczonej przez członka [wspólnika]”. Prawdą jest bowiem, że przysporzenie to zostało dokonane nie przez wspólnika spółki Senior GmbH (Senior BV), lecz przez spółkę dominującą w stosunku do niej (Senior Ltd), a zatem przez wspólnika wspólnika. Należy jednak przypomnieć, że Trybunał nie przyjmuje podejścia formalistycznego w odniesieniu do pochodzenia wkładu, lecz podejście oparte na jego rzeczywistej kwalifikacji (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Weber Haus, pkt 11 i 13; w sprawie ESTAG, pkt 37–39, a także 41, oraz wyrok z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-71/00 Develop, Rec. str. I-8877, pkt 25–29). Należy stwierdzić, że skoro dane przysporzenie zostało dokonane przez spółkę pośrednio dominującą (Senior Ltd) na rzecz spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH) w celu podwyższenia wartości udziałów tej ostatniej, a podwyższenie to leżało przede wszystkim w interesie jedyne go wspólnika, tj. Senior BV, wyżej wymienione przysporzenie powinno być przypisane temu ostatniemu, tj. Senior BV. Stanowi ono zatem „świadczanie usługi przez członka [wspólnika]” w rozumieniu art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335.

40 Z powyższego wynika, że zgodnie z przepisami dyrektywy 69/335, rozważane w postępowaniu przed sądem krajowym przysporzenie podlega podatkowi kapitałowemu u spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH).

41 Zważywszy na to, że zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 69/335 w związku z jej motywem szóstym, wkład kapitałowy może być opodatkowany tylko raz (we Wspólnocie), przysporzenie to nie może zostać opodatkowane po raz drugi, tym razem u spółki zależnej (Senior BV).

42 Nieistotne jest tu, że rozważane przysporzenie mogło ostatecznie zwiększyć majątek spółki zależnej (Senior BV). Należy bowiem stwierdzić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 21 opinii, że zwiększenie takie może być co najwyżej automatycznym i ubocznym skutkiem gospodarczym dokonania wkładu na rzecz spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH). Nie wynika ono zatem z drugiego odrębnego wkładu, który jako taki, mógłby zostać opodatkowany.

43 Podobnie nie ma znaczenia to, że w państwie członkowskie, zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 dyrektywy 69/335, w zakresie opodatkowania spółki pośrednio zależnej (Senior GmbH), czyli Republika Federalna Niemiec, w rzeczywistości jej nie opodatkowało, ponieważ podatek kapitałowy zniesiono w tym państwie z dniem 1 stycznia 1992 r. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 państwa członkowskie są uprawnione do zwolnienia wkładów kapitałowych z podatku kapitałowego, przy czym zwolnienie to nie skutkuje umówieniem

innemu państwu członkowskiemu ich opodatkowania. Natomiast dyrektywa 69/335 sprzyja i jest przychylna zarówno poszczególnym zwolnieniom z podatku kapitałowego (art. 7 ust. 1 i 3, art. 8 i 9), jak i całkowitemu jego zniesieniu (art. 7 ust. 2). Dyrektywy tej nie można zatem interpretować w sposób umożliwiający państwu członkowskiemu czerpanie, w celu zwiększenia jego wpływów z podatków, korzyści z umiarkowanej polityki fiskalnej innego państwa członkowskiego.

44 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi, że w takich okolicznościach, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335 w związku z art. 2 ust. 1 oraz motywem szóstym tej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nakładało na spółkę kapitałową (spółkę zależną) podatek kapitałowy od przysporzenia dokonanego przez spółkę względem niej dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz spółki względem niej zależnej (spółki pośrednio zależnej).

W przedmiocie drugiego pytania: swoboda przedsiębiorczości (art. 52 traktatu WE)

45 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

W takich okolicznościach, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. w związku z art. 2 ust. 1 oraz motywem szóstym tej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nakładało na spółkę kapitałową (spółkę zależną) podatek kapitałowy od przysporzenia dokonanego przez spółkę względem niej dominującą (spółkę pośrednio dominującą) na rzecz spółki względem niej zależnej (spółki pośrednio zależnej).

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki