

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 8. února 2007¹

I – Úvod

by mělo s ohledem na její zdanění nepříznivé
důsledky pro dotyčné daňové poplatníky?

1. V projednávaném případě se jedná o zajímavý daňově právní problém v souvislosti s restrukturalizací podniků².

3. Na pozadí tohoto případu je transakce, kterou dva dánští daňoví poplatníci převedli své podíly na dánské kapitálové společnosti do irské kapitálové společnosti a získali za to podíly na této irské společnosti. O několik dnů později provedla irská společnost, jak bylo předem naplánováno, rozdělení zisků ve prospěch obou dánských daňových poplatníků.

2. Soudní dvůr je tázán na požadavky práva Společenství pro daňový režim *rozdělování zisku*, které úzce souvisí s přeshraniční *výměnou akcií* provedenou krátce předtím. Smí příslušná daňová správa nahlížet na takové rozdělení zisků jako na součást odměny, a tudíž jako na *výplatu hotovosti* nabývajících společností za podíly na společnosti převedené do jejího majetku, což

4. Výměna podílů na společnosti i rozhodnutí o rozdělení zisku se uskutečnily krátce před vstupem v platnost nové dánsko-irské dohody o zamezení dvojího zdanění, kterou měla být zavedena méně výhodná pravidla zdanění dividend, než byla pravidla platná pro dánské daňové poplatníky podle dříve použitelné dohody.

¹ — Původní jazyk: němčina.

² — Pojem „restrukturalizace“ je z důvodů zjednodušení dále používán jako nadřazený pojem pro fúze a rozdělení kapitálových společností, převody aktiv do takových společností a pro výměnu jejich akcií.

II – Právní rámec

hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou;

A – Právo Společenství

5. Rámec práva Společenství je v tomto případě určen směrnicí Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států³.

[...]

6. Všeobecné předpisy v hlavě I směrnice 90/434 obsahují v článku 2 definice pojmů, z nichž některé znějí následovně:

g) „nabytou společností“ rozumí společnost, na niž jiná společnost nabývá podíl prostřednictvím výměny cenných papírů;

h) „nabývající společností“ rozumí společnost, jež nabývá podíl prostřednictvím výměny cenných papírů;

„Pro účely této směrnice se

[...]“

[...]

d) „výměnou akcií“ rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité

7. V hlavě II směrnice 90/434 stanoví článek 8 zejména:

„1. Přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývající společnosti společníku převádějící nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměně

3 — Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142.

akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka.

v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů, např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem;

[...]

[...]“

4. Odstavce 1, 2 a 3 nejsou překážkou toho, aby členské státy braly při zdanění společníků v úvahu jakoukoliv výplatu hotovosti provedenou při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií.“

9. Směrnicí 2005/19⁴ byla změněna hlava a různá ustanovení směrnice 90/434. Tyto změny však vstoupily v platnost teprve dne 24. března 2005⁵ a členské státy měly povinnost je provést do 1. ledna 2006, respektive do 1. ledna 2007⁶, takže nejsou pro projednávanou věc relevantní.

8. K závěrečným ustanovením v hlavě V směrnice 90/434 patří mimo jiné toto ustanovení v článku 11:

B – Vnitrostátní právo

„1. Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že

1. Daňový režim výměny akcií

10. Pro daňový režim výměny akcií byla v rozhodné době podle dánského práva

- a) hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených

⁴ — Směrnice Rady 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společnosti z různých členských států (Úř. věst. L 58, s. 19).

⁵ — 24. březen 2005 je dvacátý den od zveřejnění směrnice 2005/19 v Úředním věstníku Evropské unie, srov. čl. 254 odst. 1 Smlouvy o ES.

⁶ — Článek 2 směrnice 2005/19.

relevantní ustanovení zákona o zdaňování kapitálových zisků při převodu cenných papírů a zákona o systému zdanění při fúzích⁷.

- 2) Výměnou akcií ve smyslu odstavce 1 se rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž akcionářům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou.“

11. V rámci provádění směrnice 90/434 do dánského práva byly změněny první dva odstavce⁸ článku 13 zákona o zdanění kapitálového zisku⁹ následovně:

- „1) Při výměně akcií může akcionář nabytá společnosti využít možnosti zdanění podle článků 9 a 11 zákona o systému zdanění při fúzích, pokud nabývající i nabytá společnost spadají pod pojem „společnost členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/434/EHS. Za okamžik výměny akcií se považuje datum fúze. Podmínkou toho je, aby byla výměna akcií provedena nejvýše do šesti měsíců po prvním dni výměny.

12. Z podkladů k zákonu vyplývá, že pojem „výměna akcií“ ve smyslu článku 13 zákona o zdanění kapitálového zisku se má shodovat s definicí pojmu obsaženou v čl. 2 písm. d) směrnice 90/434¹⁰.

13. V člancích 9 a 11 dánského zákona o systému zdanění při fúzích¹¹, na které odkazuje článek 13 odst. 1 zákona o zdanění

7 — Tyto právní předpisy se zakládají na údajích předkládajícího soudu v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a na doplňujících údajích, které dodala dánská vláda na žádost Soudního dvora.

8 — Článek 13 odst. 3 ve spojení s článkem 4 zákona o zdanění kapitálového zisku stanoví zvláštní režim pro výměnu akcií společností kótovaných na burze, která není v projednávaném případě relevantní.

9 — *Aktieavancebeskatningsloven* (*Lovtidende* 1993, s. 4171).

10 — Jak to uvedla Østre Landsret, s odkazem na vysvětlivky k návrhu zákona (*Folketingstidende*, příloha A, 1991/92, s. 517).

11 — *Fusionsskatteloven* (*Lovtidende* 1992, s. 3374).

kapitálového zisku, se stanoví mimo jiné následující:

„Článek 9

- 1) Akcie převádějící společnosti se považují za převedené akcionářem na třetí osobu, pokud za ně byla přijata jiná odměna než akcie přijímající společnosti. Má se za to, že převod je uskutečněn za kurz platný v okamžiku fúze uvedeném v článku 5.

[...]

Článek 11

- 1) S akciemi přijímající společnosti, které přijmou jako odměnu za akcie společnosti převádějící společnosti, se za účelem stanovení obecných nebo mimořádných zdanitelných příjmů nakládá tak, jako by byly nabyty v tentýž okamžik a za tutéž cenu jako převedené akcie. [...]"

14. Zvláštní ustanovení k provedení článku 11 směrnice 90/434 ohledně výměny akcií nebylo podle shodných údajů všech účastníků řízení zprvu do dánského práva začleněno. Příslušný zákon, který nyní zavedl požadavek schválení ze strany Ligningsråd, byl navržen až na konci roku 1994 a přijat v roce 1995¹².

2. Zdanění dividend

a) Vnitrostátní dánské právo

15. Dividendy, které jsou vypláceny fyzickým osobám s bydlištěm v Dánsku, zde podléhají zdanění podle článku 16a odst. 1 zákona o vyměření daně¹³ a článku 4a zákona o dani z příjmu¹⁴. Tatáž právní úprava se použije také na případnou výplatu hotovosti poskytnutou v rámci výměny akcií¹⁵.

12 — Podle údajů předkládajícího soudu doplněných o údaje od Markuse Kofoeda se jedná o návrh zákona ze dne 2. listopadu 1994 přijatého dne 25. dubna 1995.

13 — Ligningsloven (*Lovtidende* 1992, s. 5478).

14 — Personskatteloven (*Lovtidende* 1992, s. 3914).

15 — Podle nezpochybněných vyjádření Markuse Kofoeda.

16. Článek 16 odst. 1 zákona o vyměření daně stanoví: (2) Příjmy ze zisků nepatří mezi zdanitelné příjmy.“

„Při zjišťování obec-ných zdanitelných příjmů se zohledňují zisky plynoucí z akcií, podílů a obdobných cenných papírů. Za zisk se považují všechny částky, které jsou vyplaceny akcionářům nebo podílníkům, s výjimkou akcií nebo podílů zdarma a likvidačního zůstatku, který je vyplacen v kalendářním roce, ve kterém je společnost definitivně zrušena.“

17. Článek 4a zákona o dani z příjmu zní následovně (výňatek):

„(1) Příjmy ze zisků sestávají z celkové částky

1. dividend z akcií podle článku 16a zákona o vyměřování daně, které vyplácí společnosti podléhající dani ve smyslu [...],

[...]

18. Pro doplnění je namístě poukázat na článek 8a zákona o dani z příjmu, který mimo jiné stanoví toto:

„1) Daň z příjmů z dividend, které nepřesáhnou základní částku ve výši 26 400 DKK, se stanoví jako konečná daň ve výši 30 %. Daň z dividend nepřesahujících základní částku, sražená podle článku 65 zákona o dani vybírané srážkou, představuje konečnou platbu daně a daň z dividend nepodléhá zúčtování s konečnou dlužnou daní, jak to stanoví článek 67 zákona o dani vybírané srážkou.

- 2) Daň z příjmů z dividend, které přesáhnou základní částku ve výši 26 400 DKK, se stanoví ve výši 45 %. Daň z příjmů z dividend, které přesáhnou základní částku, je zahrnuta do konečné dlužné daně a daň z dividend sražená z této části dividend podle článku 65 zákona o dani vybírané srážkou se podle článku 67 zákona o dani vybírané srážkou zúčtovává s konečnou dlužnou daní.

[...]“

b) Dánsko-irská dohoda o zamezení dvojího zdanění

v Irsku příjmy nebo zde vlastní majetek, a v případě, že mohou být tyto příjmy, případně majetek, zdaněny podle této dohody v Irsku, umožňuje Dánsko odečíst z dánské daně z příjmu nebo z majetku částku odpovídající dani z příjmu nebo z majetku, která připadá poměrně na příjmy plynoucí z Irska, případně na majetek v Irsku.“

19. Dohoda o zamezení dvojího zdanění mezi Dánským královstvím a Irskou republikou¹⁶, použitelná na skutkový základ sporu v původním řízení, byla v Dánsku ratifikována dne 15. dubna 1964.

20. Podle čl. 6 odst. 1 písm. a) této dohody mělo Irsko právo zdanit dividendy vyplacené irskou společností osobě s bydlištěm v Dánsku. Uvalení daňové přírážky bylo nicméně vyloučeno.

22. Uvedená ustanovení byla podle Østre Landsret (dále jen „předkládající soud“) vykládána dánskými soudy podle ustálené judikatury tak, že dividendy vyplacené irskou společností osobě s bydlištěm v Dánsku byla zvýhodněna na základě zásady osvobození (nová metoda).

21. Článek 23 odst. 2 dohody o zamezení dvojího zdanění stanovil:

„V případě, že osoba, na kterou se pro účely zdanění v Dánsku nahlíží jako na osobu s bydlištěm v Dánsku (nezávisle na tom, zda se na ni pro účely zdanění v Irsku nahlíží i jako na osobu s bydlištěm v Irsku), má

23. V letech 1992–1993 byla dánsko-irská dohoda o zamezení dvojího zdanění sjednána znovu s tím výsledkem, že dividendy vyplacené irskou společností osobě s bydlištěm v Dánsku může být nyní zdaněna v Irsku i Dánsku a že Dánsko započítá daň odvedenou v Irsku. Podle předkládajícího soudu vstoupila pro Dánsko tato nová dohoda o zamezení dvojího zdanění v platnost, pokud jde o dividendy, dne 7. listopadu 1993.

¹⁶ — Podepsána v Kodani dne 4. února 1964.

III – Skutkový stav a původní řízení

24. Hans Markus Kofoed měl původně 50 % podíl na Cosmopolit Holding ApS, dánské společnosti s ručením omezeným. Zbývajících 50 % kapitálu této společnosti držel Niels Toft.

25. Oba získali dne 26. října 1993 za částku 1 IEP po jedné akcií Dooralong Ltd., „prázdné společnosti“ („shell company“) podle irského práva se splaceným kapitálem ve výši celkem 2 IEP.

26. Dne 29. října 1993 došlo k výměně akcií, při které H. M. Kofoed a N. Toft vyměnili každý své podíly na Cosmopolit Holding ApS ve jmenovité hodnotě 120 000 DKK za nově vydané podíly Dooralong Ltd. ve jmenovité hodnotě 10 500 IEP. Na základě této výměny získali H. M. Kofoed a N. Toft po podílu v nominální hodnotě 10 501 IEP neboli 50 % kapitálu Dooralong Ltd., zatímco sama Dooralong Ltd. vlastnila v té době celý základní kapitál společnosti Cosmopolit Holding ApS. H. M. Kofoed a N. Toft tedy již neovládali Cosmopolit Holding ApS přímo, ale nepřímě přes prostředníka – společnost Dooralong Ltd.

27. Na řádné valné hromadě Dooralong Ltd., která se konala dne 3. listopadu 1993, byla předložena a schválena roční účetní závěrka společnosti s rozhodným dnem 2. listopadu 1993. V této závěrce byl vykázán zisk ve výši celkem 2 742 616 IEP (asi 26 milionů DKK) z činnosti její nově nabyté dceřiné společnosti Cosmopolit Holding ApS, která předložila svou roční účetní závěrku dne 31. října 1993. Aktiva Dooralong Ltd. sestávala z celého základního kapitálu Cosmopolit Holding ApS, která – jak vyplývá z její vlastní roční účetní závěrky k 31. říjnu 1993 – po úspěšném rozdělení svého zisku ve prospěch společnosti Dooralong Ltd. disponovala ještě vlastním kapitálem ve výši 1 709 806,00 DKK. Před rozdělením zisku činila tato částka asi 28 milionů DKK.

28. Na řádné valné hromadě Dooralong Ltd. konané dne 3. listopadu 1993 bylo rozhodnuto rozdělit zisk ve výši 2 742 116 IEP¹⁷. Z takto přerozděleného zisku připadlo 50 %, tedy 1 371 058 IEP, H. M. Kofoedovi.

29. Podle závěrů učiněných v původním řízení, o které se opírá předkládající soud, neměly tyto transakce žádnou obchodní pohnutku. Cílem byly spíše úspory na dani. H. M. Kofoed a N. Toft měli tedy v okamžiku

17 — Podle předkládajícího soudu se účastníci sporu v původním řízení shodli na tom, že toto rozdělení zisku proběhlo v souladu s použitelnými irskými právními předpisy.

výměny akcií pouze nejasné plány, pokud jde o realizaci podnikatelské činnosti prostřednictvím Dooralong Ltd.

Dooralong Ltd. jako k části jedné operace. V tomto světle představovalo úspěšné rozdělení zisku ve skutečnosti část odměny za prodej, a tedy výplatu hotovosti v rámci výměny akcií. Jelikož tato výplata hotovosti přesáhla 10 % jmenovité hodnoty předaných akcií, nelze na ni použít právní úpravu týkající se nezdanitelné výměny akcií.

30. Přestože provedené rozdělení zisku společností Dooralong Ltd. nebylo nikdy předem závazně dohodnuto, odpovídalo od začátku společnému úmyslu H. M. Kofoeda a N. Tofta rozdělit na první valné hromadě po provedení výměny akcií značnou část zisků Dooralong Ltd. Zúčastněné strany jednaly s vědomím tehdy platné dohody o zamezení dvojího zdanění a byly si také vědomy toho, že se tato dohoda má změnit.

33. Tato rozdílná stanoviska k daňovému posouzení rozdělení zisků a výměny akcií jsou podnětem sporu v původním řízení, probíhajícím nyní před Østre Landsret.

31. Ve svém daňovém přiznání za rok 1993 podaném v Dánsku se H. M. Kofoed dovoľával tehdy platné dohody o zamezení dvojího zdanění, podle které měl být jeho zisk, který mu vyplatila Dooralong Ltd., v Dánsku osvobozen od daně. Podle tehdy platné dánské právní úpravy měla být osvobozena od daně i výměna jeho podílů na Cosmopolit Holding ApS za podíly na Dooralong Ltd.

IV – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

34. Usnesením ze dne 3. srpna 2004, došlým kanceláři Soudního dvora dne 23. srpna 2005, se Østre Landsret rozhodl přerušit své řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

32. Naproti tomu přistupovaly dánské daňové orgány k výměně podílů H. M. Kofoeda na Cosmopolit Holding ApS za podíly na Doorallong Ltd., jakož i k rozdělení zisku provedenému následně

„Musí být čl. 2 písm. d) směrnice Rady 90/434/EHS vykládán v tom smyslu, že k výměně akcií ve smyslu směrnice nedojde,

pokud účastníci výměny akcií současně s dohodou o výměně oznámili, aniž by tím byli právně vázáni, že na první valné hromadě nabývací společnosti, která se uskuteční po provedení výměny, zamýšlejí hlasovat o rozdělení dividend vyšších než 10 % jmenovité hodnoty cenných papírů vydaných výměnou a tato dividenda byla skutečně vyplacena?“

lečná daňová právní úprava¹⁸. Tato právní úprava obsahuje daňová zvýhodnění. Zejména čl. 8 odst. 1 směrnice 90/434 stanoví, že přidělení cenných papírů nabývací společnosti při výměně akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků. Tímto způsobem má být zajištěna daňová neutralita takové operace restrukturalizace a má se zabránit tomu, aby byly zdaněny tiché rezervy nebo jiná zvyšování hodnoty podílů na společnosti ještě před jejich skutečnou realizací.

35. V řízení před Soudním dvorem předložili písemná i ústní vyjádření H. M. Kofoed, dánská vláda, vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství.

V – Posouzení

A – Úvodní poznámky

36. Cílem směrnice 90/434 je odstranit případné nevýhody daňové povahy pro přeshraniční restrukturalizaci podniků tak, že se pro určité operace jako například fúze nebo výměnu akcií vytvoří ve Společenství spo-

37. Z článku 2 písm. d) směrnice 90/434 nicméně vyplývá, že na operaci lze nahlížet jako na výměnu akcií ve smyslu této směrnice pouze tehdy, pokud případná výplata hotovosti poskytnutá ze strany nabývací společnosti nepřesáhne 10 % jmenovité hodnoty nebo – pokud jmenovitá hodnota neexistuje – 10 % účetní hodnoty cenných papírů poskytnutých touto společností. Tím se má zabránit tomu, aby byla v rámci restrukturalizace díky využití pro ni platných daňových zvýhodnění prováděna ve větším rozsahu zvyšování hodnoty, jako by cenné papíry nabyté společností byly prodány na trhu. Zisky, které by při tržním prodeji cenných papírů byly zdanitelné, nesmí být

18 — První, druhý a třetí bod odůvodnění směrnice 90/434.

libovolně osvobozeny od zdanění jenom proto, že jich bylo dosaženo v souvislosti s restrukturalizací. Hranici ve výši 10 % ale zůstává osobám zúčastněným na restrukturalizaci zachován určitý prostor pro výplaty hotovosti, které mohou být nutné pro vyrovnání hodnoty při výměně akcií.

akcií ve smyslu směrnice 90/434, takže účastníci mohou využít osvobození od daně stanovené v této směrnici.

38. Svou otázkou se předkládající soud v konečném důsledku zaměřuje na pojem „výplata hotovosti“ podle čl. 2 písm. d) směrnice 90/434. Podstatou jeho předběžné otázky je, zda lze za výplatu hotovosti ve smyslu této směrnice považovat také rozdělení zisků nabývací společnosti, které časově úzce souvisí s nabytím podílu na nabyté společnosti a bylo od počátku zamýšleno, byť nebylo závazně ujednáno.

40. Pokud by totiž bylo rozdělení zisků Dooralong Ltd. v kontextu operací uskutečněných v období od 29. října 1993 a 3. listopadu 1993 hodnoceno ještě jako výplata hotovosti ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434, mělo by to z důvodu překročení zde uvedené hranice 10 % za následek, že by se již nejednalo o *žádnou* výměnu akcií ve smyslu této směrnice, a tudíž by v projednávané věci nebylo možné použít ani zákaz zdanění příjmu, zisku nebo kapitálových zisků vyplývajících z čl. 8 odst. 1 směrnice 90/434. Rozdělení zisku ze dne 3. listopadu 1993 odpovídalo totiž podle svého rozsahu více než 10 % jmenovité hodnoty cenných papírů Dooralong Ltd., které byly poskytnuty H. M. Kofoedovi a N. Toftovi dne 29. října 1993.

39. Na této otázce závisí v projednávané věci rozhodujícím způsobem to, zda lze transakci uskutečněnou dne 29. října 1993, při které H. M. Kofoed a N. Toft převedli své podíly na Cosmopolit Holding ApS (nabytá společnost) na Dooralong Ltd. jakožto nabývací společnost a sami za to získali podíly na Dooralong Ltd., považovat ještě za výměnu

41. Ve svých praktických důsledcích však projednávaný případ přesahuje rámec pouhého objasnění pojmu „výplata hotovosti“. V pozadí tohoto výkladového problému stojí totiž v konečném důsledku otázka, v jaké formě umožňuje použitelné právo Společenství vnitrostátním orgánům vzít v úvahu případně zamýšlené vyhnutí se

daňovým povinností při restrukturalizaci kapitálových společností.

hotovosti“ ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434 zahrnovat také rozdělení zisku nabývací společnosti tak, jak bylo provedeno v projednávané věci. Dánská vláda a vláda Spojeného království k tomu zaujímají kladné stanovisko, zatímco H. M. Kofoed a Komise zastávají opačné stanovisko.

42. Je-li v případě, jakým je projednávaná věc, třeba přiměřeně reagovat na případné vyhnutí se daňovým povinností, jsou v rámci směrnice 90/434 možné v podstatě dva způsoby, které budou vysvětleny dále. Jednak přichází v úvahu relativně široký výklad pojmu „výplata hotovosti“ ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434¹⁹, a jednak rovněž využití možnosti přiznané v čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice odmítnout v konkrétním případě veškerá použitelná daňová zvýhodnění nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí²⁰. Zdá se, že upřednostňování prvního postupu ze strany dánských orgánů souvisí v neposlední řadě s tím, že dánské právo nemělo v rozhodném okamžiku žádné zvláštní ustanovení k provedení článku 11 směrnice 90/434.

44. Zákonnodárce Společenství pojem „výplata hotovosti“ blíže nedefinuje. Jeho význam a rozsah musí být proto stanoveny s ohledem na normativní rámec i na cíle, které sleduje směrnice 90/434²¹.

B – Pojem „výplata hotovosti“

43. Účastníci řízení před Soudním dvorem vedou spor o to, zda může pojem „výplata

45. Pokud se nejprve jedná o normativní rámec, je třeba zvážit, že podle čl. 2 písm. d) směrnice 90/434 jsou výplata hotovosti a nabytí podílu na nabyté společnosti, kterým se získá většina hlasovacích práv²², části těžé *operace*. Ačkoliv tedy výplata hotovosti a nabytí většinového podílu nemusejí být

19 — Viz v tomto smyslu dále body 43 až 54 tohoto stanoviska.

20 — Viz v tomto smyslu dále body 55 až 67 tohoto stanoviska.

21 — Viz zejména rozsudky ze dne 7. června 2005, VEMW a další (C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 41), ze dne 4. července 2006, Adeneler (C-212/04, Sb. rozh. s. I-6057, bod 60), a ze dne 26. října 2006, Komise v. Španělsko, (C-36/05, Sb. rozh. s. I-10313, bod 25).

22 — Z důvodu jazykového zjednodušení se dále hovoří pouze o *většinovém podílu* (nabytí většinového podílu).

nezbytně předmětem stejného *právního úkonu*²³, jsou spolu přesto úzce spjaty: Výplata hotovosti je nedílnou součástí protiplnění, které nabývající společnost poskytuje za to, že získala většinový podíl na nabyté společnosti²⁴.

objektivní posouzení všech okolností konkrétního případu²⁵.

46. Jako výplatu hotovosti nelze proto hodnotit každé peněžité plnění, které poskytne nabývající společnost společníkům nabyté společnosti, přestože toto plnění účastníci transakce od počátku plánovali a přestože proběhlo v úzké časové souvislosti s nabytím většinového podílu. Rozhodující je spíše, zda má takové peněžité plnění také charakter *protiplnění* za nabytí většinového podílu, a *bylo tudíž závazně sjednáno* vedle vlastního protiplnění spočívajícího v podílech na nabývající společnosti. To vyžaduje celkové

47. I v případě pozdějšího rozdělení zisku, jak tomu bylo projednávané věci, je proto namístě zkoumat, zda existují konkrétní vodítka pro tvrzení, že taková platba je ještě součástí závazně sjednaného protiplnění za nabytí většinového podílu. Taková vodítka mohou vyplynout zejména z písemných dohod účastníků transakce, ale i ze všech dalších okolností konkrétního případu. Pokud naproti tomu, jak se v projednávané věci zřejmě domnívá předkládající soud, nelze s dostatečnou jistotou prokázat, že by později poskytnuté peněžité plnění mělo být ještě součástí závazně sjednaného protiplnění, je třeba vycházet z toho, že hodnocení, které provedli sami účastníci transakce, je správné. S peněžitým plněním, jako je dotyčné plnění, je třeba nakládat jako s rozdělením zisku a nelze jej považovat za výplatu hotovosti.

23 — Zdá se, že mezi různými jazykovými verzemi čl. 2 písm. d) směrnice 90/434 pouze nizozemská verze používá relativně úzký pojem „rechtshandelig“, kdežto v české („operace“), dánské („transaktion“), řecké („πραξη“), anglické („operation“), španělské („operación“), estonské („tehing“), finské („liiketoimi“), francouzské („opération“), maďarské („művelet“), italské („operazione“), litevské („operacija“), lotyšské („operācija“), maltské („ħidma“), polské („operacja“), portugalské („operação“), slovenské („operácia“), slovinské („operacija“) a švédské jazykové verzi („förfarande“) jsou použity vesměs otevřené formulace srovnatelné s německým pojmem „Vorgang“.

24 — Od vstupu směrnice 2005/19 v platnost lze poskytnout platbu hotovosti ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434 také jako protiplnění za nabytí dalších podílů, prostřednictvím kterých se již existující kontrola nad nabytou společností ještě prohloubí. Následující závěry lze přenést i na takovýto případ.

48. Pro omezení pojmu „výplata hotovosti“ na skutečná protiplnění za nabytí většinového podílu hovoří také cíle směrnice 90/434. Touto směrnicí mají být totiž

25 — Požadavek celkového posouzení všech okolností konkrétního případu je zdůrazněn také v rozsudku ze dne 15. ledna 2002, Andersen og Jensen (C-43/00, Recueil, s. I-379, body 25, 26 a 37), který se rovněž zabývá výkladem směrnice 90/434, byť s ohledem na její čl. 2 písm. c) a i).

odstraněny daňové nevýhody přeshraničních restrukturalizací podniků – například ve formě fúze nebo výměny akcií – aby se dotčené podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost²⁶. Pro účinné uskutečnění cíle této směrnice má rozhodující význam, aby přeshraniční restrukturalizace podléhaly nejen společné daňové právní úpravě²⁷, ale také aby byla tato právní úprava pro dotčené hospodářské subjekty předvídatelná.

způsobovat finanční důsledky³⁰. To platí konkrétně pro směrnici 90/434, na jejíchž ustanoveních rozhodujícím způsobem závisí daňový režim přeshraničních restrukturalizací podniků.

49. Předvídatelnost použitelných daňových předpisů vyžaduje ostatně také zásada právní jistoty²⁸, která je základní zásadou práva Společenství, a jako takovou se jí musí orgány Společenství i členských států řídit při výkonu svých příslušných pravomocí v oblasti působnosti práva Společenství²⁹. Podle ustálené judikatury se požadavek právní jistoty uplatní s obzvláštní přísností zejména vůči právní úpravě, která může

50. Je-li tedy zamýšlena výměna akcií, musejí mít dotčené subjekty možnost s dostatečnou jistotou předvídat, jaký bude na ně mít tato transakce daňový dopad. Pouze tehdy mohou rozumně posoudit, zda má takové opatření pro ně hospodářský smysl. Daňové dopady by byly naproti tomu nevypočitatelné tehdy, pokud by existovalo riziko, že by do daňového posouzení výměny akcií musela být dodatečně zahrnuta ještě peněžitá plnění, která byla uskutečněna krátce po výměně akcií, na kterých se ale účastníci závazně nedohodli jakožto za protiplnění za poskytnutí podílů.

51. Jednak by se totiž zúčastněné strany musely obávat, že na výměnu jejich akcií by celkově nebylo možné použít osvobození od

26 — Viz první a druhý bod odůvodnění směrnice 90/434.

27 — Viz čtvrtý bod odůvodnění směrnice 90/434.

28 — V tomto smyslu ustálená judikatura, viz jen rozsudky ze dne 14. dubna 2005, *Belgie v. Komise* (C-110/03, Sb. rozh. s. I-2801, bod 30), ze dne 26. října 2006, *Koninklijke Coöperatie Consun* (C-248/04, Sb. rozh. s. I-10211, bod 79) a ze dne 21. února 2006, *Halifax a další* (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 72).

29 — Rozsudky ze dne 85. dubna 2005, „*Goed Wonen*“ (C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 32), a ze dne 14. září 2006, *Elmeka* (C-181/04 až C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 31); podobně rozsudky ze dne 3. května 2005, *Berlusconi a další* (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Sb. rozh. s. I-3565, bod 69), a ze dne 11. července 2006, *Chacón Navas* (C-13/05, Sb. rozh. s. I-6467, bod 56).

30 — Rozsudek *Koninklijke Coöperatie Consun*, uvedený výše v poznámce pod čarou 28, bod 79, viz také rozsudky ze dne 15. prosince 1987, *Nizozemsko v. Komise* (385/85, Recueil, s. 5091, bod 24), a ze dne 12. února 2004, *Slob* (C-236/02, Recueil, s. I-1861, bod 37), a ze dne 16. března 2006, *Emsland-Stärke* (C-94/05, Sb. rozh. s. I-8519, bod 43).

zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků podle čl. 8 odst. 1 směrnice 90/434. Kromě toho je namístě zvážit, že i daňové zatížení krátce nato provedeného rozdělení zisku může být podle vnitrostátního práva různě vysoké v závislosti na tom, zda je takto rozdělený zisk zdaněn jako dividenda, nebo zda je posuzován jako výplata hotovosti, a tudíž se zdaňuje podle možností přiznaných v čl. 8 odst. 4 směrnice.

53. V rozsudku *Leur-Bloem* Soudní dvůr také obdobně konstatoval, že společná právní úprava zdanění stanovená ve směrnici 90/434 platí bez ohledu na to, zda důvody výměny akcií jsou finančního, hospodářského nebo čistě daňového charakteru³². Z toho lze vyvodit, že při výkladu pojmu „výplata hotovosti“ jako takového by možné motivy příslušné transakce neměly ještě hrát žádnou roli, ale mohou být uplatněny teprve v rámci kontroly, zda se v konkrétním případě nejedná o zneužití ve smyslu článku 11 směrnice 90/434³³.

52. Širší výklad pojmu „výplata hotovosti“ nelze zdůvodnit ani cílem směrnice 90/434 hájit finanční zájmy dotčených členských států a umožnit jim stíhání daňových úniků a vyhnutí se daňovým povinnostem³¹. Zánodárce Společenství totiž jednak zavedl do směrnice 90/434 právě za tímto účelem zvláštní předpis, jak je vidět z čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice. Kromě toho by šlo *obecné rozšíření* pojmu „výplata hotovosti“ nad rámec toho, co je nezbytné k ochraně finančních zájmů a ke stíhání daňových úniků a vyhnutí se daňovým povinnostem, aniž by současně byla ohrožena nezbytná předvídatelnost společné daňové právní úpravy pro dotčené podniky.

54. Systematické i účelové úvahy proto společně hovoří proti širšímu výkladu pojmu „výplata hotovosti“ ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434 a pro jeho omezení na skutečná protiplnění za nabytí většinového podílu. V této souvislosti lze konstatovat tento dílčí výsledek:

Peněžitá plnění nabývajících společností, jako například rozdělování zisků, která nebyla závazně sjednána jako protiplnění za podíl na nabyté společnosti, kterým se získává většina hlasovacích práv, nespádají pod

31 — Čtvrtý a devátý bod odůvodnění směrnice 90/434.

32 — Rozsudek ze dne 17. července 1997 (C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 36).

33 — Skutečnost, že posouzení důvodů výměny akcií je podmíněno obsáhlým přezkoumáním konkrétního případu, zdůrazňuje ostatně také rozsudek *Leur-Bloem*, uvedený výše v poznámce pod čarou 32, body 41 a 44.

pojem „výplata hotovosti“ ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434, i kdyby zúčastněné osoby tato plnění od začátku plánovaly a tato byla poskytnuta v úzké časové souvislosti s nabytím takového podílu³⁴.

daňových úniků a vyhnutí se daňovým povinnostem³⁵. Navrhovaný restriktivní výklad pojmu „výplata hotovosti“³⁶ v žádném případě neodporuje tomuto cíli směrnice. Právě tento cíl je uskutečněn prostřednictvím čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434.

C – Možnosti postupu proti případnému zamýšlenému vyhnutí se daňovým povinnostem

55. Zbývá ověřit, jak mohou vnitrostátní orgány postupovat v případě, jakým je tato projednávaná věc, proti možnému vyhnutí se daňovým povinnostem zamýšlenému výměnou akcií.

56. Jak již bylo uvedeno, patří mezi cíle směrnice 90/434 ochrana finančních zájmů členských států a umožnění účinného stíhání

57. Tento předpis konečně vyjadřuje to, co bylo uznáno také v ustálené judikatuře: procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství. Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství³⁷.

58. Podezření na zneužití se samozřejmě nemůže zakládat už na pouhém využití možností daných právem Společenství, zde

34 — Pouze pro úplnost je třeba dodat, že od vstupu směrnice 2005/19 v platnost platí totéž obdobně pro nabytí dalších podílů, kterými se prohloubí již stávající kontrola nabývajících společností nad nabytými společnostmi.

35 — Viz výše bod 52 a poznámka pod čarou 31 tohoto stanoviska.

36 — Viz také body 43 až 54 tohoto stanoviska.

37 — Rozsudky ze dne 9. března 1999, Centros (C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24 a uvedené odkazy), ze dne 6. dubna 2006, Agip Petroli (C-456/04, Sb. rozh. s. I-3395, bod 20), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 35) a Halifax, výše uvedený v poznámce pod čarou 28, body 68 a 69.

směrnicí 90/434³⁸. Podle čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 mají ale členské státy možnost odmítnout použít veškeré daňové výhody upravené touto směrnicí pro výměnu akcií, nebo jejich část nebo odeprít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů takové operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

není prováděna z platných hospodářských důvodů ve smyslu směrnice⁴⁰. Nehledě na to, na možné zneužití možností daných směrnicí 90/434 může poukazovat i krátký časový úsek mezi rozdělením zisků a provedením výměny akcií. Totéž platí pro skutečnost, že účastníci transakce jednali s vědomím blížící se změny dánsko-irské dohody o zamezení dvojího zdanění.

59. Jako obvyklý příklad existence takového cíle uvádí druhá věta čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 skutečnost, že některá z operací není prováděna z platných hospodářských důvodů. V případě, jakým je projednávaná věc, ve kterém podle skutkových zjištění předkládajícího soudu neexistoval pro výměnu podílů žádný konkrétní hospodářský důvod, ale cílem byly naopak daňové úspory³⁹, přichází tedy určitě v úvahu odmítnutí osvobození od daně stanovené v čl. 8 odst. 1 směrnice 90/434. Výměna akcií, jejímž cílem jsou čisté daňové výhody, totiž

60. To, zda je v konkrétním případě odůvodněné odmítnout použít veškeré daňové výhody stanovené ve směrnici 90/434 pro výměnu akcií nebo jejich část nebo odeprít veškeré výhody z nich plynoucí, závisí na posouzení všech okolností příslušného případu, které náleží příslušným vnitrostátním orgánům a u kterého musí být možný soudní přezkum⁴¹.

61. Projednávaná věc se vyznačuje tou zvláštností, že dánské právo nemělo v době rozhodné pro tento případ žádné zvláštní ustanovení k provedení čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434. Zejména H. M. Kofoed je proto toho mínění, že mu byly daňové výhody směrnice 90/434 upřeny neprávem.

38 — V tomtéž smyslu, s ohledem na využití svobody usazování (článek 43 Smlouvy o ES), rozsudky Centros, bod 27, a Cadbury Schweppes, body 36 až 38, uvedené výše v poznámce pod čarou 37.

39 — Zúčastněné osoby si byly zjevně vědomy skutečnosti, že brzy vstoupí v platnost nová, pro ně méně výhodná dánsko-irská dohoda o zamezení dvojího zdanění, takže měly tehdy důvod ušetřit na daních výměnou akcií s následným rozdělením zisku prostřednictvím irské společnosti (viz body 29 a 30 tohoto stanoviska).

40 — Rozsudek Leur-Bloem, výše uvedený v poznámce pod čarou 32, bod 47.

41 — Tamtéž, bod 41.

62. Nicméně formální převzetí ustanovení směrnice do zvláštního právního předpisu vnitrostátního práva není vždy vyžadováno. K provedení směrnice rovněž může v závislosti na jejím obsahu v určitých případech postačovat všeobecný právní kontext včetně obecných zásad vnitrostátního ústavního a správního práva, pokud je tímto zaručeno dostatečně přesně a jasně plné uplatnění směrnice⁴².

63. Předkládající soud musí proto ověřit, zda nelze na projednávanou věc uplatnit také obecná ustanovení nebo zásady vnitrostátního práva, z nichž by mohla vyplynout například daňová irelevantnost fiktivních obchodů nebo zákaz dovolávat se určitých daňových výhod zneužívajícím způsobem. Stejně tak je možné využití obecných předpisů vnitrostátního práva týkajících se daňového úniku nebo vyhnutí se daňovým povinnostem⁴³. Na jednání před Soudním dvorem měli zástupci H. M. Kofoeda a zástupci dánské vlády odlišný názor na to, jaké možnosti poskytuje v tomto ohledu dánské právo.

64. Všechny tyto právní předpisy je třeba samozřejmě vykládat a používat vždy

v souladu s právem Společenství a zejména se zněním a cíli směrnice 90/434 a jejího článku 11 odst. 1 písm. a) bez ohledu na to, zda byly, nebo nebyly vydány k provedení směrnice 90/434⁴⁴.

65. Skutečnost, že výklad vnitrostátního práva v souladu s právem Společenství může jít k tíži jednotlivce, nesvědčí proti takovému výkladu. *Nepřímé* uplatnění práva Společenství, tj. prostřednictvím ustanovení vnitrostátního práva, k tíži jednotlivce je totiž přípustné⁴⁵.

66. Dánským orgánům by bylo odepřeno pouze *přímé* použití čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 k tíži H. M. Kofoeda a N. Tofta. Členský stát se nemůže vůči jednotlivci dovolávat ustanovení směrnice,

42 — V tomto smyslu ustálená judikatura, viz např. rozsudky ze dne 16. června 2005, Komise v. Itálie, (C-456/03, Sb. rozh. s. I-5335, bod 51) a ze dne 6. dubna 2006, Komise v. Rakousko, (C-428/04, Sb. rozh. s. I-3325, bod 99).

43 — V totéž smyslu např. rozsudek ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 34).

44 — K povinnosti vnitrostátních soudů vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi, viz ustálená judikatura a zejména rozsudky ze dne 10. dubna 1984, von Colson a Kamann, (14/83, Recueil, s. 1891, bod 85), ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, (C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, body 113 až 119, a uvedené odkazy) a Adeneler, výše uvedený v poznámce pod čarou 21, body 108, 109 a 111).

45 — Tak platí povinnost konformního výkladu nesporně také v právních vztazích, ve kterých je nutné nepřímo přitíženo soukromému subjektu: jedná se jednak o horizontální právní vztahy, tj. vztahy mezi soukromými subjekty (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing, C-106/89, Recueil, s. I-4135, body 6 a 8; a ze dne 14. července 1994, Faccini Dori, C-91/92, Recueil, s. I-3325, body 20, 25 a 85), a jednak o tzv. trojstranné vztahy (viz rozsudek ze dne 7. ledna 2004, Wells, C-201/02, Recueil, s. I-723, bod 57 a uvedené odkazy). Ve stejném smyslu i moje stanovisko ze dne 14. října 2004 ve věcech Berlusconi a další (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Sb. rozh. s. I-3565, bod 153).

kteřé sám neprovedl do svého práva⁴⁶. Odpovídá totiž ustálené judikatuře, že směrnice *sama o sobě* nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, a není tudíž možno se jí *jako takové* vůči němu dovolávat⁴⁷.

kapitálových společností⁴⁹, která je cílem této směrnice. Tímto způsobem by byl navíc ohrožen již zmíněný zákaz přímo použit neprovedená ustanovení směrnice k tíži jednotlivce⁵⁰.

68. V souhrnu tedy platí:

67. Stejně málo se mohou ostatně příslušné orgány vůči jednotlivci dovolávat *přímo* případné existující obecné zásady práva Společenství, podle které není zneužití práva přípustné. Neboť pro případy, které spadají do oblasti působnosti směrnice 90/434, je taková zásada specificky vyjádřena a konkretizována v čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice⁴⁸. Pokud by bylo vedle toho připuštěno ještě přímé využití obecné zásady, jejíž obsah je mnohem méně jasný a přesný, existovalo by riziko, že by byl narušen harmonizační účel směrnice a že by byla ohrožena právní jistota při restrukturalizaci

K tomu, aby bylo možné odmítnout použití na konkrétní případ veškerá ustanovení hlavy II směrnice 90/434 nebo jejich část nebo odeprít veškeré výhody z nich plynoucí, není nutně zapotřebí zvláštního ustanovení k provedení čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434. Naopak je za tímto účelem možné využít také obecná ustanovení vnitrostátního práva, včetně obecných zásad vnitrostátního ústavního nebo správního práva, pokud jsou tato ustanovení vykládána a použita v souladu s právem Společenství a zejména se zněním a účely směrnice 90/434, jakož i jejím čl. 11 odst. 1 písm. a). Přímé použití čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 k tíži jednotlivce je naproti tomu nepřípustné, stejně jako přímé použití obecného zákazu zneužití práva stanoveného právem Společenství.

46 — Rozsudky ze dne 19. listopadu 1991, Francovich (C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, bod 21), ze dne 85. září 1996, Arcaro (C-168/95, Recueil, s. I-4705, bod 42), ze dne 29. dubna 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Recueil, s. I-5405, bod 63), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 28).

47 — Viz mezi jinými rozsudek Pfeiffer, výše uvedený v poznámce pod čarou 44, bod 108 a uvedené odkazy, a Berlusconi, výše uvedený v poznámce pod čarou 29, bod 73; kurzíva provedena autorkou stanoviska.

48 — Vnitrostátní opatření v oblasti, která je předmětem úplné harmonizace na úrovni Společenství, se musí i v ostatních ohledech posuzovat na základě ustanovení tohoto harmonizačního opatření, a nikoliv na základě ustanovení primárního práva (rozsudky ze dne 13. prosince 2001, Daimler Chrysler, C-324/99, Recueil, s. I-9897, bod 32, a ze dne 14. prosince 2004, Swedish Match, C-210/03, Sb. rozh. s. I-11893, bod 81). Samozřejmě zůstává stále nedotčena možnost přezkoumat legitimitu sekundárního práva v rámci článku 220 a následujících ES podle nadřazeného primárního práva.

49 — Viz zejména body 48 až 51 tohoto stanoviska.

50 — Nejednoznačný je v tomto ohledu rozsudek ze dne 22. listopadu 2005, Mangold (C-144/04, Sb. rozh. s. I-9981, body 74 až 77).

VI – Závěry

69. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl Østre Landsret takto:

- „1) Peněžitá plnění nabývací společnosti, jako například rozdělování zisků, která nebyla závazně sjednána jako protiplnění za podíl na nabyté společnosti, kterým se získává většina hlasovacích práv, nespádají pod pojem ‚výplata hotovosti‘ ve smyslu čl. 2 písm. d) směrnice 90/434, i kdyby zúčastněné osoby tato plnění od začátku plánovaly a tato byla poskytnuta v úzké časové souvislosti s nabytím dotčeného podílu.

- 2) K tomu, aby bylo možné odmítnout použít na konkrétní případ veškerá ustanovení hlavy II směrnice 90/434/EHS nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, není nutně zapotřebí zvláštního ustanovení k provedení čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434/EHS. Naopak je za tímto účelem možné využít také obecná ustanovení vnitrostátního práva, včetně obecných zásad vnitrostátního ústavního nebo správního práva, pokud jsou tato ustanovení vykládána a použita v souladu s právem Společenství a zejména se zněním a účely směrnice 90/434/EHS, jakož i jejího čl. 11 odst. 1 písm. a). Přímé použití čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434/EHS k tíži jednotlivce je naproti tomu nepřípustné, stejně jako přímé použití obecného zákazu zneužití práva stanoveného právem Společenství.“