



*Výbor pro právní záležitosti
předseda*

17.1.2017

Pavel Svoboda
předseda
Výbor pro právní záležitosti
BRUSEL

Roberto Gualtieri
předseda
Hospodářský a měnový výbor
BRUSEL

Věc: Stanovisko k právnímu základu návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček (COM(2016)0198 – C8-0146/2016 – 2016/0107(COD)), předloženému Komisi,

Vážený pane předsedo,

Dne 10. ledna 2017 se Výbor pro právní záležitosti rozhodl z vlastní iniciativy a v souladu s čl. 39 odst. 3 jednacího řádu zaujmout stanovisko k tomu, zda je právní základ navrhovaný Komisí, konkrétně čl. 50 odst. 1 (Smlouvy o fungování Evropské unie) SFEU, správným právním základem pro návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček, nebo zda by naopak návrh by měl být založen na jiném právním základě, jako je například článek 115 SFEU.

I. Souvislosti

Dne 12. dubna 2016 přijala Komise návrh na změnu směrnice 2013/34/EU („směrnice

o účetnictví“¹) EU¹. Návrh ukládá nadnárodním skupinám z EU i mimo ni, jejichž celkové příjmy přesahují 750 milionů EUR ročně, povinnost každý rok sestavit a zveřejnit zprávu o dani z příjmu.

Podle důvodové zprávy k návrhu je pro zdravý jednotný trh nutné, aby společnosti platily daně v zemi, kde vytváří zisky. Praxe agresivního daňového plánování tuto zásadu podkopává. Komise se domnívá, že v boji s touto praxí může pomoci veřejná kontrola. Komise dále vysvětluje, že tento návrh doplňuje stávající požadavky na podniky, pokud jde o podávání finančních zpráv, a že se se těchto požadavků ve vztahu k jejich účetním závěrkám nedotýká.

II. Relevantní články Smlouvy

Komise jako právní základ navrhla čl. 50 odst. 1 SFEU. Čl. 50 odst. 1 a čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU zní takto:

Článek 50

(bývalý článek 44 Smlouvy o ES)

1. Evropský parlament a Rada přijmou na návrh Komise řádným legislativním postupem po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem směrnice k zavedení svobody usazování v určité oblasti činnosti.

2. Evropský parlament, Rada a Komise plní úkoly, které pro ně vyplývají z předchozích ustanovení, přičemž zejména:

(...)

g) v míře nezbytné k dosažení jejich rovnocennosti koordinují záruky, které jsou pro ochranu zájmů společníků i třetích osob vyžadovány v členských státech od společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce; (...)

Článek 115 SFEU zní takto:

Článek 115

(bývalý článek 94 Smlouvy o ES)

Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Úř. věst. L 182, 29.6.2013, s. 19).

III. Judikatura týkající se právního základu

Výběr právního základu je důležitý, neboť Unie je ústavně založena na zásadě svěřování pravomocí a její instituce mohou jednat jedině takovým způsobem, jenž je v souladu s mandátem, který jim svěřila Smlouva.¹ Z toho důvodu není volba právního základu nahodilá.

Z judikatury Soudního dvora týkající se volby právních základů vyplývají určité zásady. Zaprvé, výběr správného právního základu má ústavní význam, a to s ohledem na dopady právního základu z hlediska věcné příslušnosti a postupu². Zadruhé, výběr právního základu opatření EU musí spočívat na objektivních faktorech, které lze soudně přezkoumat a mezi něž patří zejména cíl a obsah daného opatření³. Na volbu právního základu aktu nemají vliv přání orgánu účastnit se intenzivněji na přijetí určitého aktu, práce vykonaná na jiném základě v oblasti činnosti, do které akt spadá, ani souvislosti, za kterých je akt přijímán⁴.

Volba nesprávného právního základu proto může být důvodem pro prohlášení dotyčného aktu za neplatný⁵.

IV. Cíl a obsah navrhovaného nařízení

Z bodů odůvodnění návrhu je jasné, že jeho cílem je zvýšit transparentnost a veřejnou kontrolu u daně z příjmu právnických osob a podpořit sociální odpovědnost podniků tím, že na některé společnosti budou kladeny požadavky ohledně zveřejňování informací o jejich dani z příjmu.

12. bod odůvodnění návrhu stanoví, že cílem této směrnice je zvýšit transparentnost a veřejnou kontrolu u daně z příjmu právnických osob přizpůsobením stávajícího právního rámce týkajícího se povinností uložených společnostem a podnikům ohledně zveřejňování zpráv, ochrany zájmů společníků a třetích osob ve smyslu čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU.

Podle 5. bodu odůvodnění je posílení veřejné kontroly daně z příjmu právnických osob, kterou hradí nadnárodní podniky působící v rámci Unie, zásadním prvkem dalšího povzbuzování sociální odpovědnosti podniků, přispívání k blahobytu prostřednictvím daní, podpoření spravedlivější daňové soutěže uvnitř Evropské unie prostřednictvím informovanější veřejné diskuse a obnovení důvěry veřejnosti ve spravedlnost vnitrostátních daňových systémů. Této veřejné kontroly lze dosáhnout prostřednictvím zprávy s informacemi o dani z příjmu.

¹ Posudek č. 2/00 ze dne 6. prosince 2001, *Cartagenský protokol*, EU:C:2001:664, bod. 3; Posudek č. 1/08 ze dne 30. listopadu 2009, *Všeobecná dohoda o obchodu se službami*, EU:C:2009:739, bod 110.

² Posudek č. 2/00 ze dne 6. prosince 2001, *Cartagenský protokol*, EU:C:2001:664, bod 5; Posudek č. 1/08 ze dne 30. listopadu 2009, *Všeobecná dohoda o obchodu se službami*, EU:C:2009:739, bod 110.

³ Mimo jiné viz: Rozsudek ze dne 25. února 1999, *Evropský parlament proti Radě Evropské unie*, spojené věci C-164/97 a C-165/97, EU:C:1999:99, bod 16. Rozsudek ze dne 30. ledna 2001, *Španělské království proti Radě Evropské unie*, věc C-36/98, EU:C:2001:64, bod 59. Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, *Komise Evropských společenství proti Radě Evropské unie*, věc C-281/01, EU:C:2002:761, bod 33–49. Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Komise Evropských společenství proti Radě Evropské unie*, věc C-338/01, EU:C:2004:253, bod 55.

⁴ Viz rozsudek ze dne 4. dubna 2000, *Komise Evropských společenství proti Radě Evropské unie*, věc C-269/97, EU:C:2000:183, bod 44.

⁵ Posudek č. 2/00 ze dne 6. prosince 2001, *Cartagenský protokol*, EU:C:2001:664, bod 5;

9. bod odůvodnění vysvětluje, jak by informace poskytnuté v této zprávě měly být rozděleny podle jednotlivých členských států, aby byla zajištěna určitá míra podrobnosti, která občanům umožní lépe posoudit, jakým způsobem nadnárodní podniky přispívají k blahobytu v každém členském státě.

10. bod odůvodnění vysvětluje, jakou odpovědnost nesou členové správních, řídicích a dozorčích orgánů stanovených v navrhované směrnici, s cílem posílit odpovědnost vůči třetím stranám a zajistit náležitou správu.

11. bod odůvodnění ukládá auditorům nebo auditorskými společnostem povinnost ověřit, zda byla zpráva předložena v souladu s požadavky této směrnice, s cílem zajistit, aby byly případy nedodržení pravidel zpřístupněny veřejnosti.

Obsah navrhované směrnice sestává v první řadě z povinnosti velkých společností a poboček vypracovat zprávu s informacemi o dani z příjmu, která bude obsahovat všeobecné informace podle jednotlivých zemí a jež má být zveřejněna v registru a na internetových stránkách společnosti. Obsah návrhu potvrzuje cíl zvýšit transparentnost, veřejnou kontrolu a sociální odpovědnost podniků.

Aby bylo možné výše uvedeného dosáhnout, Komise navrhuje do směrnice o účetnictví vložit novou kapitolu (kapitola 10a). Ta žádá, aby všechny podniky EU a pobočky podniků ze třetích zemí působící v EU, jejichž konsolidovaný obrat přesahuje 750 milionů EUR, každý rok sestavovaly a zveřejňovaly zprávu s informacemi o dani z příjmu (článek 48b).

Informace, které mají být zahrnuty do zprávy, se týkají povahy činností, počtu zaměstnaných osob, čistého uskutečněného obratu (včetně obratu dosaženého se třetími stranami a mezi společnostmi v rámci skupiny), zisku nebo ztráty před uplatněním daně z příjmu, výše splatné daně z příjmu na základě dosaženého zisku v daném roce, výše již uhrazené daně z příjmu v daném roce a výše kumulovaných zisků (čl. 48c odst. 2).

Poskytnuté informace musí být rozděleny podle zemí u každého členského státu, v němž podnik působí, u každé jurisdikce, která je uvedena na „Společném unijním seznamu některých daňových jurisdikcí“, i u ostatních zemí na agregovaném základě (čl. 48c odst. 3 a čl. 48g).

Zpráva má být zveřejněna v registru hospodářských subjektů a má být přístupná na internetových stránkách po dobu nejméně pěti po sobě následujících let (článek 48d).

V. Určení vhodného právního základu

Čl. 50 odst. 1 SFEU poskytuje normotvůrci právní základ pro přijetí směrnic, jejichž cílem je zavedení svobody usazování v určité oblasti činnosti, a to řádným legislativním postupem.

Čl. 50 odst. 2 SFEU obsahuje neúplný seznam případů, na které se tento právní základ se vztahuje v první řadě. Pro tyto účely je zajímavý čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU, neboť stanoví, že normotvůrci plní úkoly, jež jim jsou svěřeny v oblasti práva na usazování (...), „v míře nezbytné k dosažení jejich rovnocennosti koordinují záruky, které jsou pro ochranu zájmů společníků i třetích osob vyžadovány v členských státech od společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce“;

Na tomto právním základě byla přijata řada směrnic v oblasti práva společností s cílem chránit zájmy členů a třetích osob¹, včetně případů, kdy se jedná o požadavky v oblasti zveřejňování².

V podobném duchu, jak již bylo podrobně popsáno v části IV tohoto sdělení, cílem a obsahem tohoto návrhu je v zásadě posílit veřejnou kontrolu daně z příjmu právnických osob, kterou hradí nadnárodními podniky, jež provádějí činnosti v rámci Unie, tím, že společně s určitou výší ročního obrátu uloží povinnost každý rok sestavit a zveřejnit zprávu o dani z příjmu.

Přesněji řečeno podle 12. bodu odůvodnění je cílem návrhu „zvýšit transparentnost a veřejnou kontrolu u daně z příjmu právnických osob přizpůsobením stávajícího právního rámce týkajícího se povinností uložených společně s podnikům ohledně zveřejňování zpráv, ochrany zájmů společníků a třetích osob ve smyslu čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU“.

Navrhovaná směrnice tedy vychází z toho, že transparentnost a veřejná kontrola, což jsou kýžené cíle, a zájmy „společníků a třetích osob“, na něž jsou zaměřeny záruky, jež mají být přijaty na základě čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU, spolu souvisejí. Z toho vyplývá, i) že pojem „společníci a třetí osoby“ se vztahuje rovněž na širší veřejnost, a tudíž přesahuje osoby, které jsou ve smluvním či předmluvním vztahu s nějakou společností nebo jsou její činností přímo dotčeny, a ii) že návrh skutečně slouží zájmům těchto „společníků a třetích osob“. Díky tomu je navrhovaná směrnice zcela v souladu s požadavky v oblasti zveřejňování, které jsou již stanoveny ve směrnici 2013/34/EU.

S ohledem na výše uvedené je tedy třeba přezkoumat i) zda se pojem „společníci a třetí osoby“ v čl. 50 odst. 2 g) SFEU může týkat širší veřejnosti a ii) zda tento návrh skutečně chrání zájem společníků a třetích osob, kteří jsou tímto způsobem definováni.

Co se týče první otázky, lze dospět k závěru, že v souladu s judikaturou Soudního dvora se koncepce „třetích osob“ použitá v čl. 50 odst. 2 písm. g) neomezuje na osoby v přímých smluvních nebo předmluvních vztazích s určitou společností, ale že se mimo jiné týká rovněž konkurentů společností nebo daných podniků, a obecněji také veřejnosti.

V souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Verband deutscher Daihatsu-Händler*, na nějž se odkazuje 12. bod odůvodnění navrhované směrnice, je pojem „třetí osoby“ třeba chápat široce:

„čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU [se vztahuje] na potřebu ochrany zájmů třetích osob obecně, bez rozlišování či vylučování některé kategorie spadající pod uvedený termín“.³

¹ Viz zejména šestá, jedenáctá a dvanáctá směrnice v oblasti práva společností 82/891/EHS (Úř. věst. L 378, 31.12.1982, s.47), 89/666/EHS (Úř. věst. L 395, 30.12.1989, s.36) a 89/667/EHS (Úř. věst. L 395, 30.12.1989, s.40) v uvedeném pořadí; Směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (Úř. věst. L 157, 9.6.2006, s.87) Směrnice 2007/36/ES o výkonu některých práv akcionářů ve společnostech s kótovanými akciemi (Úř. věst. L 184, 14.7.2007, s.17), směrnice 2011/35/EU o fúzích akciových společností (Úř. věst. L 110, 29.4.2011, s.1), směrnice 2012/30/EU o koordinaci ochranných opatření, která se týkají kapitálových požadavků na veřejné společnosti (Úř. věst. L 315, 14.11.2012, s.74).

² Směrnice 2009/101/ES o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření (Úř. věst. L 258, 1.10.2009, s. 11).

³ Rozsudek ze dne 4. prosince 1997, *Verband deutscher Daihatsu-Händler*, věc C-97/96, EU:C:1997:581, bod

Soudní dvůr dodal, že tento doslovný výklad byl potvrzen cílem zrušit omezení svobody usazování, která je Smlouvou určena velmi široce.¹

V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU je vhodným právním základem pro požadavek poskytovat informace všem třetím stranám, které nemají nebo nemohou obdržet dostatečné informace o účetnictví a finanční situaci dané společnosti.²

Ve věci *Axel Springer* Soudní dvůr uvádí, že „pojem třetích osob ve smyslu tohoto článku se vztahuje na všechny třetí osoby“.³

Ve svém rozsudku ve věci *Texdata Software GmbH* Soudní dvůr dále stanovil, že žádný požadavek nestanoví, aby byla ochrana „třetích osob“ ve vztahu ke „společníkům“ druhotná nebo vedlejší. Ustanovení o zveřejnění, tj. „Cílem (...) je především informovat třetí osoby, které neznají nebo nemohou dostatečně znát účetní a finanční situaci uvedené společnosti“, tedy rovněž spadají pod čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU.⁴

Co se týče otázky, zda tento návrh skutečně chrání zájem veřejnosti, je třeba v první řadě připomenout, že z dodržování daňových předpisů ze strany společností a z potírání neoprávněného přesouvání zisku má prospěch veřejnost, jelikož sociální dávky a zabezpečení jsou poskytovány skrze veřejné politiky, které jsou z velké části financovány z daní.

Za druhé, veřejná dostupnost informací o dani z příjmu právnických osob v každém členském státě umožní veřejnou kontrolu dodržování daňových předpisů a rovněž společenskou a politickou debatu o řádné výši daní (základ a sazba), včetně možnosti porovnání sazeb se sazbami v jiných daňových jurisdikcích v Unii. Což na druhou stranu může odradit zejména velké společnosti, jejichž pověst je pro ně klíčová jako součást jejich značky, od porušování nebo obcházení daňových zákonů.

Ochrana, která je tedy zaručena veřejnosti, rovněž spadá pod pojem „zájem“ ve smyslu čl. 50 odst. 2 písm. g), který Soudní dvůr stejně jako definici „třetích stran“ chápe široce. Tento pojem především nevyžaduje, aby bylo dotčeno právo či zvláštní zájem třetí strany, která je v přímém vztahu k podnikání nebo činnosti dané společnosti.⁵

Zdá se tedy, že návrh, podle nějž jsou dostupností informací o dani z příjmu velkých společností v členských státech jsou chráněny také zájmy veřejnosti, je koherentní, a to v rámci čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU.

Je tedy třeba dospět k závěru, že při koordinaci stávajícího právního rámce pro povinnosti společností a poboček v oblasti zveřejňování informací o dani z příjmu s cílem chránit zájmy společníků a třetích osob, cíl a obsah tohoto návrhu odpovídá čl. 50 odst. 1 SFEU. Tento závěr není zpochybněn skutečností, že z této povinnosti transparentnosti budou nepřímo těžit finanční úřady. V každém případě a v rozporu s čl. 114 odst. 2 SFEU články 50 a následující

19.

¹ Tamtéž, bod 21.

² Tamtéž, bod 20.

³ Rozsudek ze dne 23. září 2004, *Axel Springer AG*, spojené věci C-435/02 a C-103/03, EU:C:2004:552, bod 34.

⁴ Rozsudek ze dne 26. září 2013, *Texdata Software GmbH*, věc C-418/11, EU:C:2013:588, bod 54.

⁵ *Axel Springer AG*, výše, bod 35.

články SFEU neobsahují výjimku pro daňové předpisy.

Mimoto Smlouvy neposkytují žádný konkrétnější právní základ než čl. 50 odst. 1 SFEU ve světle čl. 50 odst. 2 písm. g) SFEU. Celý systém všeobecné harmonizace vnitřního trhu, jež tvoří články 114 a 115 SFEU, je především výslovně stanoven jako podružný vůči jiným platným právním základům, a tudíž se zde nepoužije, bez ohledu na to, zda by ustanovení o vynětí podle čl. 114 odst. 2 SFEU jinak umožnilo použití článku 115 SFEU (Článek 115 SFEU platí „aniž je dotčen článek 114“, který se použije „není-li ve Smlouvách stanoveno jinak“).¹

Použití čl. 50 odst. 1 SFEU jako právního základu vylučuje články 114 a 115 SFEU, ale pro úplnost je pravděpodobně vhodné předložit stručnou analýzu návrhu v souvislosti s článkem 115 SFEU. Článek 115 SFEU zmocňuje Radu k přijímání směrnic o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu. Na rozdíl od článku 114 SFEU neobsahuje vyloučení pro daňové předpisy. [Lze jej tedy použít jako právní základ pro legislativní akty v oblasti přímého zdanění² za předpokladu, že vnitrostátní předpisy, které podléhají harmonizaci, mají přímý dopad na vnitřní trh, čímž vzniká nutnost této harmonizace.

Ačkoli současný návrh politicky souvisí se směrnicí Rady (EU) 2016/881, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní³, kterou přijala Rada dne 25. května 2016, cíl a obsah obou těchto nástrojů se liší. Směrnice 2016/881 vychází z článků 113 a 115 SFEU. Je zřejmé, že jejím účelem je zlepšit spolupráci daňových orgánů jednotlivých členských států. Koordinuje přenos informací mezi příslušnými orgány tím, že členským státům ukládá určité povinnosti.⁴ Kromě toho vyžaduje, aby daňové orgány EU sdílely 12 různých informací, přičemž některé z nich obsahují důvěrné obchodní informace. Účelem tohoto návrhu Komise naopak není zlepšit správní spolupráci daňových orgánů, ale posílit transparentnost a veřejnou kontrolu daní z příjmu právnických osob a podpořit sociální odpovědnost podniků tím, že na některé společnosti budou kladeny požadavky v oblasti zveřejňování informací o jejich dani z příjmu. Návrh pro předkládání informací podle jednotlivých zemí žádá nejen o informace o zaplacených daních, ale také o to, aby nadnárodní podniky zveřejňovaly dalších šest různých informací, což zajistí určitou úroveň podrobností, která občanům umožní lépe posoudit, jak nadnárodní podniky přispívají k blahobytu v jednotlivých členských státech.

VI. Závěr

Z výše uvedené analýzy vyplývá, že čl. 50 odst. 1 SFEU představuje vhodný právní základ pro návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček.

Na své schůzi dne 12. ledna 2017 Výbor pro právní záležitosti rozhodl, a to 10 hlasy pro a

¹ Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Komise Evropských společenství proti Radě Evropské unie*, věc C-338/01, EU:C:2004:253, bod 59–60.

² Ve věcech nepřímého zdanění je konkrétnějším právním základem článek 113 SFEU.

³ Úř. věst. L 146, 3.6.2016, s. 8.

⁴ V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, věc C-184/05, EU:C:2007:550, bod 31.

1 se zdržel hlasování¹, že čl. 50 odst. 1 SFEU představuje vhodný právní základ návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček.

S pozdravem

Pavel Svoboda

¹ Konečného hlasování se zúčastnili: Joëlle Bergeron, Daniel Buda, Jean-Marie Cavada (zpravodaj), Sergio Gaetano Cofferati, Therese Comodini Cachia, Angel Dzhambazki, Heidi Hautala, Constance Le Grip, Gilles Lebreton, Evelyn Regner, Tadeusz Zwiefka .