# OPONENTSKÝ POSUDEK

| | |
|---|---|
| Jméno disertantky: | Ing. Jiří Nekovář |
| Téma práce: | Trendy úpravy převodních cen ve vybraných zemích Evropy a jejich aplikace v České republice |
| Rozsah práce: | cca 172 normostran |
| Datum odevzdání práce: | 29. listopadu 2017 |

**1. Aktuálnost (novost) tématu**

Disertant si jako téma své disertační práce zvolil problematiku, která v rámci finančního práva spadá do práva daňového, a to problematiku týkající se převodních cen. Jedná se o téma, které sice není nové, nicméně je stále aktuální. Důvodem je skutečnost, že státy sjednávají a přijímají opatření proti mezinárodnímu daňovému plánování (nově označovanému jako agresivní) a daňovým podvodům. Převodní ceny jsou již dlouhou dobu nástrojem proti transferu zisku z jednoho státu do druhého za účelem jeho nižšího zdanění. Téma má výrazný ekonomický aspekt a rovněž aspekt unijní a mezinárodní. Jde o téma vhodné pro disertační práci. V této souvislosti proto může být teoretické pojednání na téma „Trendy úpravy převodních cen ve vybraných zemích Evropy a jejich aplikace v České republice“ velmi přínosné.

**2. Náročnost tématu na teoretické znalosti, vstupní údaje a jejich zpracování a použité metody**

Převodní ceny jsou tématem, které je v odborné literatuře zabývající se daněmi poměrně časté, nicméně jednotliví autoři se na něj zaměřují spíše z ekonomického než právního hlediska. Nicméně právní aspekty převodních cen jsou podle mého názoru klíčové, proto považuji za vhodný výběr tématu disertační práce. S ohledem na ekonomické aspekty tématu jde o téma poměrně náročné. Pro úspěšné zvládnutí tématu musí mít disertant znalosti nejenom z finančního, resp. daňového, práva, ale i ekonomie. Vstupních údajů pro zpracování disertační práce mohl mít disertant dostatek včetně relevantních právních předpisů a internetových zdrojů. Ke zpracování tématu je možné využít deskriptivní, analytickou, deduktivní, příp. komparativní, metodu přístupu.

**3. Formální a systematické členění práce**

Z formálního hlediska se disertační práce skládá z titulní strany, prohlášení, poděkování, obsahu, úvodu, šesti částí, závěru, seznamu použitých pramenů a literatury, seznamu použitých zkratek a abstraktu a klíčových slov v českém a anglickém jazyce.

Po úvodu, ve kterém disertant uvádí cíl své disertační práce *(„představit, jaké změny daňového systému nás s největší pravděpodobností v blízké budoucnosti čekají, a zamyslet se nad tím, zda opravdu mají potenciál přispět ke zkvalitnění a transparentnosti daňového systému nebo zda dojde pouze k nárůstu administrativní zátěže pro podnikatele a ve svém důsledku k omezení objemu nových investic a hospodářského růstu“*), popisuje obsah disertační práce, uvádí použité metody, stanovuje dvě hypotézy a uvádí použité zdroje, následuje část pojednávající o aktuálním vývoji v oblasti převodních cen. Druhá část je zaměřena na regulaci převodních cen v Evropské unii. Třetí část pojednává o převodních cenách v České republice. Další část disertační práce je věnována směrnici OECD o převodních cenách. Předmětem poslední části disertační práce je řešení sporů týkajících se mezinárodního zdanění. V závěru je popsána disertační práce a zhodnoceno naplnění vytyčených hypotéz.

**4. Vyjádření k práci**

**V první části disertační práce** se disertant zabývá příčinami nárůstu významu problematiky převodních cen. Mimo rozvoje mezinárodních transakcí poukazuje na změnu vnímání daňové optimalizace ve společnosti. V této souvislosti zdůrazňuje rozdíl mezi legální daňovou optimalizací a daňovým únikem, kdy dochází k porušení příslušných předpisů, a brojí proti používání pojmu „agresivní daňové plánování“. Mezi příčinami nárůstu významu problematiky

převodních cen zmiňuje i rozsudek Glaxo, ovšem není patrné, v čem je jeho význam pro téma disertační práce.

Dále se disertant věnuje problematice převodních cen ve vybraných evropských zemích. Disertant bohužel neuvádí, podle čeho si jednotlivé státy vybral, nicméně z výčtu lze usuzovat, že zvolil ty z jeho pohledu nejvýznamnější (Velkou Británii a Německo). Co se týká Velké Británie, uvádí soudní rozhodnutí, hodnotí je a poukazuje na odlišnou situaci v České republice. Co se týká Spolkové republiky Německo, tak ohledně nové legislativy zpřísňující podmínky pro dokumentaci převodních cen dochází k závěru, že *„dojde výhradně k nárůstu administrativní zátěže pro daňové subjekty, aniž by na jejich straně došlo k jakémukoliv zvýšení právní jistoty“*. Třetí zemí, kterou se disertant zabývá, je Lucembursko, patrně z důvodu přijetí nové právní úpravy pro analýzu převodních cen.

Disertant dále poukazuje na rostoucí administrativní náklady v souvislosti s vytvářením dokumentace pro posouzení převodních cen a na riziko dvojího zdanění v případě, že jeden stát převodní ceny upraví, ale druhý na to nereaguje. Celou část pak zakončuje pasáží označenou „Je možné považovat převodní ceny za primární nástroj daňových úniků?“, kde argumentuje, že využití převodních cen jako nástroje daňového plánování není hlavním důvodem rozšiřování podnikatelské činnosti a vytváření nadnárodních struktur.

**Druhá část disertační práce** se týká regulace převodních cen v Evropské unii. Tato část je poměrně stručná (cca 8 stran). Z hlediska tématu je důležité konstatování, že *„Soudní dvůr došel k závěru, že regulace převodních cen založená na principu tržního odstupu není v rozporu s primárním právem“*. Jinak by si problematika uvedená v této části disertační práce zasloužila detailnější zpracování a zejména hodnocení.

**Třetí část disertační práce** pojednává o převodních cenách v České republice. Disertant velmi podrobně rozebírá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zejména se zaměřuje na pojem cena obvyklá, její prokazování a nesení důkazního břemene. Na str. 76 disertační práce disertant k povinnosti podat dodatečné daňové přiznání uvádí, že *„Výraz zjistí je nutné chápat ve smyslu vědomí si nových skutečností, které v řádném daňovém přiznání nebyly zohledněny, nikoliv jako změnu názoru daňového subjektu na to, jaké z těchto skutečností vyplývají závěry“*. S tímto tvrzením nesouhlasím, neboť podle mého názoru se dodatečné daňové přiznání podává jak v případě zjištění nových skutečností, tak v případě jiného právního hodnocení ze strany daňového subjektu. Disertant dále používá slovní spojení „doměření daňové povinnosti“, které je nepřesné, neboť se doměřuje daň, nikoliv daňová povinnost. Nicméně celkově k části lze uvést, že jde o velmi podařenou analýzu, když disertant uvádí a hodnotí postup správce daně, daňových subjektů a soudů ve věci aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

**Čtvrtá část disertační práce** je zaměřena na směrnici OECD o převodních cenách a její vztah k zákonu o daních z příjmů. Disertant nejprve popisuje obsah této směrnice. Následně se věnuje otázce její právní závaznosti, kde (z mého pohledu zcela oprávněně) polemizuje se závěry Nejvyššího správního soudu. Velmi detailně disertant pojednává o § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, jehož aplikace je s ohledem na jeho dikci („*které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“) problematická. Konečně disertant pojednává o možnosti vydání rozhodnutí o závazném posouzení ve věci převodních cen.

V **páté části disertační práce** se disertant věnuje úpravě výše daně na základě čl. 9 odst. 2 smluv o zamezení dvojího zdanění. Jde opět jako v předchozích částech o analýzu daného problému s využitím judikatury. Na str. 108 disertační práce autor uvádí dva možné názory na otázku časového omezení zohlednění úpravy převodních cen provedené v jednom státě ve státě druhém. Přiklání se k tomu, že by úprava měla být časově neomezená.

**Poslední část disertační práce** se zaměřuje na řešení sporů týkajících se mezinárodního zdanění. Disertant se nejprve věnuje tzv. Arbitrážní úmluvě a hodnotí její používání v praxi.

Uzavírá, že *„Arbitrážní úmluva není v mnoha otázkách dostatečně podrobná na to, aby vedla k dostatečné právní jistotě poplatníků*“. Následně disertant popisuje návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii.

V **závěru** disertant popisuje práci a vyhodnocuje, zda byly naplněny hypotézy, které si v úvodu vytyčil.

**Celkově** lze k disertační práci uvést, že z hlediska jejího obsahu jde o velmi dobrou disertační práci na dané téma. Kladem je analytický přístup disertanta k tématu a uvádění vlastních názorů a hodnocení. Domnívám se, že disertant prokázal schopnost a připravenost k samostatné vědecké práci a že disertační práce obsahuje původní výsledky činnosti disertanta.

**5. Kritéria hodnocení práce**

| | |
|---|---|
| Splnění cíle práce | Z hlediska cíle vytyčeného disertantem se domnívám, že práce tento cíl naplnila. Disertant dospívá k závěru, že plánované změny mají potenciál spíše než přispět ke zkvalitnění a transparentnosti daňového systému k nárůstu administrativní zátěže pro podnikatele a ve svém důsledku k omezení objemu nových investic a hospodářského růstu. |
| Samostatnost při zpracování tématu včetně zhodnocení práce z hlediska plagiátorství | Je patrné, že disertant přistoupil k danému tématu samostatným a tvůrčím způsobem. Je velmi pravděpodobné, že disertační práce je původním tvůrčím dílem disertanta, což ostatně vyplývá z jeho prohlášení.<br>Práce byla zhodnocena systémem Theses.cz s tím, že bylo nalezeno celkem 500 podobných dokumentů. Shoda je však vždy menší než 5 %. S ohledem na rozsah protokolu o kontrole (18 531 stran) jsem provedl namátkovou kontrolu. Shoda byla vždy zcela marginální, a to u názvů a textů právních předpisů. Z uvedeného důvodů nepovažuji práci za plagiát. |
| Logická stavba práce | Disertační práce je z hlediska systematického vhodně členěna. |
| Práce se zdroji (využití cizojazyčných zdrojů) včetně citací | Disertant pracoval s celou řadou odborných publikací včetně zahraničních, internetovými zdroji, judikaturou a právními předpisy. Zejména oceňuji používání zahraničních zdrojů. |
| Hloubka provedené analýzy (ve vztahu k tématu) | Hloubka provedené analýzy v disertační práci je dostatečná. |
| Úprava práce (text, grafy, tabulky) | Úpravu práce hodnotím jako velmi dobrou. Nicméně na několika místech jsou mezi slovy příliš velké mezery (např. na str. 71, 72, 91, 93, 107 a 124 disertační práce).<br>Práce je vhodně doplněny tabulkami a schématy. |
| Jazyková a stylistická úroveň | Z hlediska chyb v psaní je disertační práce na dobré úrovni. Vyskytují se však drobné chyby v psaní (např. str. 5 „v souladu v souladu“, str. 13 „závazkových vtahů“, str. 48 „působcích“, str. 49 „přístupen orgánů“, str. 73 „Vycházíse“, str. 83 „ve vtahu“, str. 100 „zákon č. 210/19697Sb.“, str. 105 „orgánu daňové zprávy“, str. 107 „aby předložit logické“, str. 111 „Vnik sporů“, poznámka pod čarou č. 214 na str. 113 „Čaté jetaké“, |

| | |
|---|---|
| | str. 124 „úmluvyjinak“, str. 131 „daňové správy neúčinní“, str. 134 „daňových zpráv“).<br>Stylistická úroveň je odpovídající. Osobně bych však nepsal práci v 3. osobě, ale v 1. osobě (nikoliv „podle autora“, ale „podle mě“). |

**6. Připomínky a otázky k zodpovězení při obhajobě**

Při ústní obhajobě by disertant měl zodpovědět tyto otázky:

- Jakou úpravu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by disertant doporučil de lege ferenda, a to zejména ve vazbě na písmeno b) bod 5?
- Je v současné době možnost časového omezení zohlednění úpravy převodních cen provedené v jiném státě v České republice časově neomezena (ke str. 108 disertační práce)?

| | |
|---|---|
| **Doporučení/nedoporučení práce k obhajobě** | Práci **doporučuji** k obhajobě před příslušnou komisí pro obhajobu disertační práce. |

V Praze dne 1. ledna 2018

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
oponent