

## POSUDEK ŠKOLITELE

Jméno disertanta:	Hrdlička Lukáš Mgr.
Téma práce:	Hybrid Mismatches After the ATAD; Theoretical Aspects of International Cooperation in Tax Matters
Rozsah práce:	462 630 znaků včetně mezer (podle prohlášení)
Datum odevzdání práce:	15. září 2020

### 1. Aktuálnost (novost) tématu

Disertant si jako téma své disertační práce zvolil problematiku z daňového práva, konkrétně mezinárodní spolupráce při správě daní, a to téma týkající se tzv. hybridních nesouladů. S ohledem na to, že s účinností od 1. dubna 2019 byla do českého zákona o daních z příjmů vložena pravidla týkající se hybridních nesouladů (§ 23h zákona o daních z příjmů označený jako „Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace“), je disertační práce velmi aktuální. Téma je relativně nové i z hlediska mezinárodního, neboť vychází z projektu BEPS (akce č. 2) a je upraveno směrnicí Evropské unie ATAD. Zhodnocení české právní úpravy hybridních nesouladů má velký teoretický potenciál pro obor finančního práva a finanční vědy. Disertační práce na téma „Hybrid Mismatches After the ATAD; Theoretical Aspects of International Cooperation in Tax Matters“ proto může být velmi přínosná.

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

Disertantem zvolené téma je tématem, které je v tuzemské odborné právnické literatuře tématem prakticky nezpracovaným. Má-li být téma řádně teoreticky zpracováno, jde o téma velmi náročné. Problematiku zdanění hybridních nesouladů není možné úspěšně zvládnout bez studia celé řady podkladů, a to zejména zahraničních, a bez teoretických právních znalostí nejenom daňového práva, ale i mezinárodního práva, evropského práva, občanského práva a obchodního práva. Potřebné jsou i znalosti jiných vědních oborů, zejména ekonomie. Vstupních údajů pro zpracování disertační práce mohl mít disertant relativní dostatek, a to zejména zahraniční odbornou literaturu a internetové zdroje a příslušné právní předpisy. Zpracovat téma je možné kvalitativní metodou a použít zvláště analytickou, deduktivní, příp. komparativní, metodu přístupu.

### 3. Formální a systematické členění práce

Z formálního hlediska se disertační práce, která je napsaná v anglickém jazyce, skládá z titulní strany, prohlášení, obsahu, seznamu zkratk, seznamu pojmů, poděkování, úvodu, sedmi částí, závěru a seznamu použitých zdrojů. Na konec práce je zařazen název práce, abstrakt a klíčová slova, a to v českém jazyce a anglickém jazyce.

Po úvodu následuje část pojednávající obecně o právních systémech a jejich vztahu v mezinárodním prostředí. Druhá část disertační práce pojednává o samotných hybridních nesouladech a třetí část o dvojím zdanění a dvojím nezdanění. Čtvrtá část disertační práce je zaměřena na „linking rules“ v akci 2 BEPS a směrnicích ATAD a pátá část na alternativní řešení hybridních entit, hybridních finančních nástrojů a hybridních transferů. V šesté části disertační práce se disertant věnuje implementaci pravidel ATAD týkajících se hybridních nesouladů v České republice. Poslední část disertační práce pojednává o použití „coordination rules“ k řešení hybridních nesouladů podle práva EU. V závěru disertační práce disertant uvádí shrnutí podstatných výstupů svého výzkumu, odpovídá na položené otázky, poukazuje na limity svého výzkumu a nastiňuje další možný směr výzkumu v předmětné oblasti.

### 4. Vyjádření k práci

Disertační práce obsahuje poměrně rozsáhlý **úvod**, což však není na škodu, naopak. Disertant uvádí motivaci k výběru tématu, k napsání disertační práce, ale zejména uvádí základní cíl disertační práce „to analyze the option of preventing hybrid mismatches using coordination

rules“ a klade si výzkumné otázky, na které odpovídá v jednotlivých částech disertační práce. Rovněž disertant řádně vymezuje předmět disertační práce, tj. zkoumané téma, a odůvodňuje, proč se nezabývá nesoulady stálých provozoven, časovými nesoulady a jinými formami nesouladů v přeshraničních situacích. V úvodu je rovněž popsána struktura disertační práce a použité metody a zdroje.

**V první části** disertační práce disertant pojednává o tom, jak a proč může při přeshraničních transakcích dojít k rozdílné kvalifikaci daňového poplatníka, vymezení příjmu a vlastnictví finančního nástroje. Disertant vymezuje samotný pojem příjem a daňového poplatníka, a to pomocí řady zahraničních zdrojů i českého zákona o daních z příjmů. Dále shrnuje, že z hlediska zdanění přeshraničního příjmu je nutné brát v úvahu národní právo, supranárodní právo (právo EU) a mezinárodní právo a uvádí jejich vzájemný vztah. Disertant rovněž popisuje obecná řešení konfliktů daňové klasifikace, neboť tyto neřešené konflikty vedou k dvojímu zdanění nebo naopak k dvojímu nezdanění. Na závěr části disertant uvádí, že bude na problémy poukazovat z hlediska daňové teorie, daňové politiky a daňového práva. První část disertační práce považují za velmi zajímavý a originální úvodní vhled do problematiky zdaňování přeshraničních transakcí.

**Druhá část** disertační práce se zaměřuje na samotné hybridní nesoulady. Disertant popisuje jednotlivé druhy hybridních nesouladů a uvádí jejich příklady, které znázorňuje pomocí schémat. Za velmi přehledné považují, že disertant jednotlivé typy hybridních nesouladů popisuje z hlediska daňové teorie, daňové politiky a pozitivního evropského práva. Na závěr části disertant uvádí, že hybridní nesoulady jsou jedinečné pro přeshraniční transakce a přinášejí potíže při nastavování daňového systému, protože nedochází ke koordinaci mezi dvěma či více jurisdikcemi.

V **třetí části** disertační práce se disertant nejprve věnuje dvojímu zdanění a následně dvojímu nezdanění. Tato pasáž není pouhým popisem aktuálních názorů odborníků, ale disertant formuluje i vlastní závěry. Zejména jeho pojednání o „principu jedné daně“ považují za velmi přínosné a podnětné. Dospívá k závěru, že řešení problémů dvojího zdanění nebo nezdanění (včetně řešení hybridních nesouladů) je v rukou daňové politiky s tím, že politici jsou znepokojeni nad důsledky těchto problémů v oblasti hybridních nesouladů.

**Čtvrtá část** disertační práce je zaměřena na „linking rules“ v akci 2 BEPS a směrnících ATAD. Disertant nejprve popisuje tato pravidla týkající se hybridních nesouladů podle BEPS a ATAD a analyzuje jejich cíl. Disertant demonstruje jednotlivé případy hybridních nesouladů podle akce 2 BEPS pomocí schémat a dále popisuje řešení hybridních nesouladů podle ATAD. Podle disertanta mají „linking rules“ málo kladů a celou řadu záporů a vedou k formálnímu jednomu zdanění, a to ve státě, který je použije jako první. Disertant dochází k závěru, že „linking rules“ nejsou správným řešením pro hybridní nesoulady a pro řešení těchto nesouladů by měla být přijata jiná řešení.

**Pátá část** disertační práce je věnována alternativnímu řešení hybridních entit, hybridních finančních nástrojů a hybridních transferů. Disertant v této části poukazuje na to, že existují i jiná řešení hybridních nesouladů než „linking rules“, a to zejména „coordination rules“. Dochází k závěru, že daňová politika by měla zvážit zavedení „coordination rules“ ohledně hybridních nesouladů s cílem předejít řadě nežádoucích účinků „linking rules“.

V **šesté části** disertační práce se disertant věnuje transpozici pravidel hybridních nesouladů ze směrnice ATAD v českém zákoně o daních z příjmů. Disertant poukazuje na chybnou transpozici této směrnice a nevylučuje, že by mohl být z tohoto důvodu vůči České republice zahájen infringement.

V **sedmé části** disertant dovozuje, že použití „coordination rules“ k řešení hybridních nesouladů by bylo vhodnější, než současné řešení pomocí „linking rules“ podle směrnice ATAD a směrnice PSD. Disertant uvádí, že pravidla v těchto směrnících představují minimální

standard, a že státy mohou přijmout i jiná pravidla, která budou bránit samotnému vzniku hybridních nesouladů. Proto dochází k závěru, že když bude členský stát používat „coordination rules“, tak není nutné používat „linking rules“ tam, kde „coordination rules“ zabrání vzniku hybridních nesouladů.

**Celkově** lze k disertační práci uvést, že z hlediska jejího obsahu jde o vynikající disertační práci na dané téma. Je zřejmé, že disertant má výborné znalosti v oblasti mezinárodního zdanění, a to jak teoretického charakteru, tak praktickou zkušenost s tvorbou normativního textu. Kladem disertační práce je systematický přístup k tématu, zohledňování názorů ostatních autorů a mezinárodní přesah disertační práce. 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 cíl naplnila. Disertant zanalyzoval možnosti „coordination rules“ bránit vzniku hybridních nesouladů a jejich použitelnosti namísto „linking rules“. Rovněž odpověděl na položené výzkumné otázky.
Samostatnost při zpracování tématu včetně zhodnocení práce z hlediska plagiátorství	<p>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.</p> <p>Práce byla zhodnocena systémem Theses.cz s tím, že bylo nalezeno 33 podobných dokumentů. Shoda je však vždy menší než 5 %. S ohledem na rozsah protokolu o kontrole (1 863 stran) jsem provedl jeho namátkovou kontrolu. Shoda byla vždy zcela marginální (např. citace předpisů nebo názvy orgánů).</p> <p>Práce byla rovněž zhodnocena systémem Turnitin s vykázanou celkovou shodou 24 % a shodou s jednotlivým dokumentem menší než 1 % a 93 slov v nejdelším úseku podobnosti. Vykazovaná shoda je zejména v poznámkách pod čarou, kde jsou citovány jednotlivé zdroje.</p> <p>Práce podle mého názoru není plagiátem.</p>
Logická stavba práce	Disertační práce je z hlediska systematického vhodně členěna. Struktura osnovy je logická a přehledná.
Práce se zdroji (využití cizojazyčných zdrojů) včetně citací	Disertant pracoval s velkým množstvím zdrojů, a to převážně se zahraniční odbornou literaturou, internetovými zdroji, právními předpisy, judikaturou a ostatními zdroji (např. návrhy právních předpisů). Citace odpovídají normě.
Hloubka provedené analýzy (ve vztahu k tématu)	Hloubka provedené analýzy v disertační práci je zcela dostatečná. Disertační práce je teoretického charakteru, ale její závěry jsou využitelné v praxi.
Úprava práce (text, grafy, tabulky)	Úpravu práce hodnotím jako vynikající. Práce obsahuje řadu schémat, což zvyšuje její srozumitelnost pro čtenáře.
Jazyková a stylistická úroveň	Z hlediska chyb v psaní je disertační práce na vynikající úrovni. Jazyková a stylistická úroveň je odpovídající disertační práci.

Potvrzují, že dílčí závěry disertační práce byly publikovány v těchto výstupech:

HRDLIČKA, Lukáš a Radim BOHÁČ. Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky. DAUC. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 23(1), *nestránkováno*.

HRDLIČKA, Lukáš. Úvod do hybridních nesouladů. *Daně a právo v praxi*. Wolters Kluwer, 2019, 24(10), 30-33. ISSN 1211-7293.

HRDLIČKA, Lukáš. Current Instruments of International Co-operation in Tax Matters. *Daně a finance*. 2018, 2018(1), 34-39.

HRDLIČKA, Lukáš a Petra ŠMIRAUŠOVÁ. Zneužití práva v daňovém řádu z pohledu transpozice směrnice ATAD. *Daně a právo v praxi*. 2018, 23(7-8), 14-20. ISSN 1211-7293.

HRDLIČKA, Lukáš. Zákaz zneužití práva v daňovém řádu - poznámky k budoucí aplikaci. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2018, 26(4), 37-42. ISSN 1210-5570.

Komentář k zákonu o daních z příjmů - ustanovení § 23e až 23h, § 38da, § 38fa (přijato k publikaci)

Po obhajobě disertační práce se předpokládá publikace celé disertační práce v některém zahraničním nakladatelství.

<b>Doporučení/nedoporučení práce k obhajobě</b>	Práci <b>doporučuji</b> k obhajobě před příslušnou komisí pro obhajobu disertačních prací.
---	--

V Praze dne 18. října 2020

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.  
školitel