

## OPONENTSKÝ POSUDEK

Jméno disertantky:	JUDr. Ing. Petra Kamínková
Téma práce:	Právní aspekty daňového plánování v oblasti přímých daní
Rozsah práce:	cca 224 normostran
Datum odevzdání práce:	21. listopadu 2017

### 1. Aktuálnost (novost) tématu

Disertantka si jako téma své disertační práce zvolila problematiku, která v rámci finančního práva spadá do práva daňového, a to problematiku daňového plánování v oblasti přímých daní. Jedná se o téma, které je v současné době velmi aktuální. Důvodem je jednak stále se vyvíjející judikatura soudů v oblasti daňového plánování a jednak nutnost transpozice směrnice Evropské unie označované jako ATAD, která obsahuje opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Téma má výrazný teoretický aspekt a rovněž aspekt unijní a mezinárodní. Jde o téma vhodné pro disertační práci. V této souvislosti proto může být teoretické pojednání na téma „Právní aspekty daňového plánování v oblasti přímých daní“ velmi přínosné.

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

Daňové plánování je 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 daňového plánování jsou podle mého názoru klíčové, proto považuji za vhodný výběr tématu disertační práce. S ohledem na teoretické aspekty tématu jde o téma poměrně náročné. Pro úspěšné zvládnutí tématu musí mít disertantka znalosti nejenom z finančního, resp. daňového, práva, ale i práva občanského, práva evropského a právní teorie. Vstupních údajů pro zpracování disertační práce mohla mít disertantka 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, čtyřech částí, závěru, seznamu použitých zkratk, seznamu použitých zdrojů a uvedení názvu disertační práce, abstraktu a klíčových slov v českém a anglickém jazyce.

Po úvodu, ve kterém disertantka uvádí cíl své disertační práce („*Mým cílem je přispět k pochopení role zákazu zneužití práva v právu daňovém.*“), uvádí použité metody a popisuje obsah disertační práce, následuje část pojednávající obecně o zneužití práva. Předmětem druhé části je rozbor soudní judikatury a předmětem třetí části mezinárodní komparace. Čtvrtá část disertační práce je pak zaměřena na mezinárodní a evropské souvislosti tématu. Závěry disertantky, ke kterým dospěla jsou shrnuty v závěru disertační práce.

### 4. Vyjádření k práci

V prvé řadě je třeba se vyjádřit **k souladu názvu disertační práce a jejího obsahu**. Disertantka uvádí, že „*Překotný vývoj v oblasti mezinárodního zdanění si vyžádal zúžení zaměření této práce*“, a proto se zaměřuje pouze „*na instrument, který považuji za nejmocnější, a sice na zákaz zneužití, neboli GAAR*“. Užší zaměření v rámci tématu považuji za krok správným směrem, nicméně se domnívám, že by bylo vhodnější, kdyby tématem práce bylo právě zneužití práva. Má druhá výtka pak směřuje k tomu, že není zřejmé, proč je téma zúženo pouze na přímé daně, když disertantka pojímá téma obecně a nezaměřuje se pouze na přímé daně.

**První část disertační práce** je nazvána „Teorie“. Domnívám se, že disertantka měla zvolit příhodnější název této části, nicméně obsah části považuji za velmi přínosný. V této části pojednává obecně o zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování.

Velmi podrobně se disertantka věnuje objektivnímu a subjektivnímu kritériu zneužití práva. Disertantka v rámci pojednání o subjektivním kritériu zneužití práva dospívá k zajímavému závěru, že „nelze posuzovat ekonomickou racionalitu bez ohledu na daně, které jsou, a musí být, součástí ekonomického plánu“ a je velmi kritická k používání subjektivního kritéria, nicméně ho zcela nezavrhuje. Za velmi přínosné považují úvahy disertantky o vztahu teleologické redukce a analogie v neprospěch daňového subjektu a zásady *in dubio mitius* (str. 44 disertační práce). Za pozitivní považují používání argumentů z odborné literatury (včetně zahraniční) a relevantní judikatury a vyvozování relevantních závěrů (např. se zcela ztotožňují s názorem disertantky na tzv. dynamickou podobu GAAR – str. 52 disertační práce). Drobnou formální chybou je uvedení neaktuální citace § 8 odst. 3 daňového řádu na str. 54 a 55 disertační práce (právní úkon namísto právního jednání).

Ve shrnutí k první části disertantka shrnuje své názory na zakotvení GAAR v českém daňovém právu s tím, že se k takovému zakotvení GAAR staví spíše negativně. Pokud by však mělo být zavedeno, uvádí podmínky, které by měly být dodrženy (str. 73 a 74 disertační práce).

**Druhá část disertační práce** je zaměřena na judikaturu. Disertantka vybrala celkem 17 stěžejních judikátů týkajících se zneužití práva, a to jak evropské, tak tuzemské. U každého judikátu disertantka uvádí skutkové okolnosti, popisuje rozhodnutí soudu a u některých poznámku, kde uvádí hodnocení příslušného judikátu. V této části chybí obdobné shrnutí jako v části první, což je na škodu. Konečně jsem zvažoval, zda je vhodné zařazení obrázků u každého judikátu. Nakonec jsem dospěl k názoru, že je to vítané ozvláštňení disertační práce.

**Třetí část disertační práce** je komparativního charakteru. Disertantka si vybrala 6 států, které zavedly GAAR. U každého státu popisuje vývoj, který vedl k zavedení GAAR, uvádí jeho znění a názory odborné literatury a praxe na něj. Část je zakončena shrnutím, jehož součástí je přehledná tabulka. Vlastní hodnocení disertantky v této části chybí, pouze v závěru je uveden jeden obecný odstavec.

Ve **čtvrté části disertační práce** se disertantka nejprve zabývá projektem BEPS v rámci OECD. Disertantka se správně zaměřuje na Akci 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění, jejíž součástí je pravidlo testu hlavního účelu, a Akci 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv. Za velmi přínosné považují zpracování pasáže týkající se Mnohostranné úmluvy a jejího minimálního standardu, neboť disertantka správně poukazuje na rizika související s touto úmluvou a její aplikací v národních právních řádech (např. přirovnání, že úmluva je jako jídelní lístek na str. 168 disertační práce).

Dále se disertantka zaměřuje na právní úpravu Evropské unie a GAAR. Zejména se zabývá směrnici ATAD a jejím čl. 6. Ohledně jeho implementace do právního řádu České republiky dospívá k tomuto závěru: „*Obavy Ministerstva financí považují za oprávněné a ztotožňují se se záměrem pravidlo GAAR výslovně nezavádět. Vedle potenciálních potíží zmiňovaných ministerstvem také proto, že GAAR považují za nevhodný prostředek boje proti nežádoucímu daňovému plánování. Je však otázkou, zda je možné splnit Unii vyžadovaný minimální standard pouhým odkazem na nepsaný obecný právní princip.*“

V **závěru** dospívá disertantka k tomu, že zavádět GAAR do právního řádu je nadbytečné, a varuje před zužováním GAAR pouze na subjektivní kritérium. Konstatuje, že zneužití práva a obcházení zákona jsou dvě strany téže mince, a je pro zachování současných sankcí za porušení GAAR.

**Celkově** lze k disertační práci uvést, že z hlediska jejího obsahu jde o velmi dobrou disertační práci na dané téma. Kladem je analytický přístup disertantky k tématu a uvádění vlastních názorů. Mírnou výtkou je nesoulad obsahu a názvu (viz výše). Domnívám se, že disertantka prokázala schopnost a připravenost k samostatné vědecké práci a že disertační práce obsahuje původní výsledky činnosti disertantky.

## 5. Kritéria hodnocení práce

Splnění cíle práce	Z hlediska cíle vytyčeného disertantkou se domnívám, že práce tento cíl naplnila. Jde o velmi kvalitní práci na téma zneužití práva, která může přispět k pochopení jeho role v daňovém právu.
Samostatnost při zpracování tématu včetně zhodnocení práce z hlediska plagiátorství	Je patrné, že disertantka přistoupila k danému tématu samostatným a tvůrčím způsobem. Je velmi pravděpodobné, že disertační práce je původním tvůrčím dílem disertantky, což ostatně vyplývá z jejího prohlášení. Práci nebylo možné posoudit z hlediska jejího zhodnocení systémem Theses.cz, neboť protokol o kontrole nebyl ve Studijním informačním systému v době zpracování posudku dostupný.
Logická stavba práce	Disertační práce je z hlediska systematického vhodně členěna na části. Nicméně orientaci v práci stěžuje velké množství kapitol a bodů.
Práce se zdroji (využití cizojazyčných zdrojů) včetně citací	Disertantka pracovala s odbornou literaturou včetně zahraniční, internetovými zdroji a jistě i judikaturou a právními předpisy, ačkoliv je v seznamu použitých zdrojů neuvádí. 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.
Jazyková a stylistická úroveň	Z hlediska chyb v psaní je disertační práce na vynikající úrovni. Chyby v psaní se vyskytují minimálně (např. str. 64 „Nižní příjmy“). Stylistická úroveň je odpovídající.

## 6. Připomínky a otázky k zodpovězení při obhajobě

Při ústní obhajobě by disertantka měla zodpovědět tyto otázky:

- Jakým způsobem by disertantka implementovala čl. 6 směrnice ATAD do českého právního řádu?
- Je rozdíl v aplikaci institutu zneužití práva v České republice u přímých a nepřímých daní?

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

V Praze dne 28. prosince 2017

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