



Posudek oponenta disertační práce

Student: JUDr. Taťána Špírková

Název práce: Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení

Obor: Finanční právo a finanční věda

Oponent: Doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

Pracoviště: Právnická fakulta Masarykovy univerzity

I.

Výsledky práce (včetně komentáře o publikaci výsledků nebo jejich přijetí k publikaci a hodnocení, zda přináší nové poznatky)

Autorka podle mého názoru dosáhla výsledku, který si předsevzala. Předložila práci, ve které se unikátně propojují zásady daňového řízení (snad i správy daní a celého daňového procesu) s daňovou kontrolou. Práce sice občas sklouzává k popisnosti a v některých pasážích bych ocenil více kritických postřehů autorky (především kapitola 4. k zásadám podle daňového řádu), ale pozitiva vysoce převažují. Práce nemá hodnotu pouze teoretickou (je zcela jistě vědecky zaměřená, rozvíjí daňověprávní teorii), ale i praktickou. To se projevuje především v tom, že autorka shrnuje v podstatě veškerou dostupnou literaturu, která se váže k tématu, a též doplňuje úplným souhrnem související judikatury. A tak by tato publikace měla být čtena nejen daňovými poradci a advokáty se vztahem k daňovému právu, ale především úředními osobami – zaměstnanci správců daně, aby se vyhnuli případným soudním sporům a naplnili cíl správy daní, tj. stanovili daně řádně a včas. V každém případě je nutné zdůraznit, že autorka zpracovala velmi podrobný a v českém prostředí ojedinělý text co se týče jak zásad daňového řízení, tak daňové kontroly, přičemž oba instituty dokázala propojit. Nabízela se skutečná komparace právní úpravy se Slovenskem, nicméně zůstalo jen u samostatné kapitoly. Dosažené výsledky by rozhodně neměly zapadnout a měla by jim být věnována pozornost jak v praxi osob zúčastněných na správě daní, jejich zástupců a úředních osob, tak při rozhodování soudů všech instancí. Nabízí se přihlídnout k textu také při novelizacích daňového řádu. Práci jednoznačně doporučuji publikovat (snad i s přihlídnutím k posudkům) jako určitou formu i když vědecky pojaté, přesto praktické (a tedy dobře prodejné) publikace.

II.

Aktuálnost zpracovaného tématu

Je nutné konstatovat, že zvolené téma je velmi široké; obvykle se sepisují kvalifikační práce jen na jedno z témat, která autorka zpracovala. V mnoha aspektech se potvrzuje, že právní regulace musí reagovat jak na praktický vývoj, tak na (někdy i bohužel nesmyslná) soudní rozhodnutí. Autorka dokázala identifikovat, analyzovat a prakticky





popsat využití zásad při daňové kontrole de lege lata a věnovala se jim jak z pohledu teoretického, tak praktického. S ohledem na změny v právní regulaci, na nekončící debaty o férové daňové kontrole konkrétně a o daňovém řízení obecně, na judikaturu národních i dalších soudů a na dopad do praxe se však jedná o téma de facto stále aktuální. Obávám se, že jen obtížně je dosažitelný optimální, bezvadný a široce akceptovaný stav regulace de lege lata, nicméně autorkou předestřené problémy a její poznatky by neměly zapadnout a při každodenních postupech, rozhodování a též při tvorbě dalších novelizací by měly být brány v potaz.

III.

Struktura práce – zvolené metody zpracování

Struktura práce je vhodná: vedle úvodu a závěru je řazeno devět kapitol, které se dále vhodně člení. Uspořádání je logické, je postupováno od obecného ke zvláštnímu. Autorka uvádí využití metody v úvodu, přičemž jejich použití objasnila a z pohledu oponenta nejsou ke zvoleným metodám zpracování ani k jejich využití výhrady.

IV.

Připomínky k textu

V úvodu disertační práce jsou uvedeny důvody pro výběr tématu, je podána informace o stavu literatury. Cílem práce je analýza daňové kontroly optikou základních zásad správy daní. Následně je formulována snad hypotéza, že základní zásady správy daní jsou stěžejní pro správný výklad i aplikaci jednotlivých ustanovení daňového řádu upravujících daňovou kontrolu. Takto formulovanou hypotézu ovšem můžeme potvrdit ihned, nebylo by k tomu třeba sepisovat celou disertační práci. Hypotéza by zcela jistě měla být výslovně uvedena. Nadto analýza je metodou zpracování a neměla by být cílem celé práce, byť samozřejmě i cesta může být cíl. Obdobně dílčí cíle práce jsou zaměřovány s metodologií. Samotná metodologie je dostatečně vysvětlena.

První kapitola obecně informuje o daňové kontrole. Autorka tento pojem vymezuje, odkazuje přitom na teoretická východiska Boháče a kontrolu sensu stricto a sensu largo. Odkazů je obecně celá řada, ale absentují vlastní definice autorky.

Druhá kapitola se věnuje ústavním principům ovládajícím daňovou kontrolu. Dobře rozebraný je čl. 11 odst. 5 LZPS k ústavnosti daně, ale opět bych ocenil více vlastních názorů autorky, např. na judikát ke slevě na dani z příjmů fyzických osob – důchodců (str. 22). Též právo na soudní a jinou právní ochranu je doprovázeno bohatým výčtem soudních rozhodnutí; s ohledem na dobu dokončení práce již není zaznamenán judikát ESPL ve věci A a B vs. Norsko co se zásady ne bis in idem týče. K ústavním stížnostem ve věcech daňové kontroly bych dodal, že se jedná o velmi dobrou statistiku, k níž malinko chybí závěry. Navazující zásady dobré správy podle správního řádu jsou moc dobře zpracované, co se týče jejich využití ve vztahu k ZSDP a k DŘ pak v ČR zcela unikátně. Je dobře, že si autorka všímá i zásad podle ombudsmana a etických kodexů.





Asi největší výhrady mám ke kapitole o zásadách podle daňového řádu. Zde autorka sklouzla nejvíce k popisnosti. Především mi však vadí nekritické přebírání judikatury jako jediného správného výkladu. Ale není se čemu divit, když si to odjudikoval i samotný NSS, když uvedl, že ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu (str. 111). Ale přesně v tuto chvíli bych očekával, že se autorka proti tomu vymezí! V dalším mě dále pozitivně zaujaly výklady k D-pokynům a pokynům MF (str. 68 an., 99 an.), legislativní zkratce právní předpis (str. 74), bezdůvodné daňové kontrole (str. 84), mlčenlivosti zástupce (str. 121-122). Dobrá je též komparace DŘ a ZSDP. Negativně hodnotím výklad k zásadě in dubio mitius v rámci zásady zákonnosti: pakliže tomu rozumím správně a autorka je zastáncem této zásady, pak je třeba zdůraznit, že ve vyspělých státech byla tato zásada využívána do konce 70. let 20. století, dnes je však již překonaná (viz např. publikace Thuronyiho). V každém případě bych ocenil širší výklad k tomuto (asi spornému) bodu. V práci pak absentuje analýza zásad uvedených mimo §§ 5- 9 DŘ: zásady autoaplikace, zákazu přenosu daňové povinnosti, priority jednání daňového subjektu (před jeho zástupcem), úředního jazyka apod.

Jakoby druhá část práce se zaměřuje na daňovou kontrolu a její zahájení, práva a povinnosti účastníků daňového řízení, průběh a zakončení. Celá problematika zahájení daňové kontroly ve spojení se zásadami je vynikající, počínaje vymezením okamžiku zahájení kontroly, přes oznámení či neoznámení kontroly, výzvy k zahájení kontroly, důsledků spojených se zahájením kontroly a konče možným opakováním kontroly. Dobře zpracované je porovnání práv a povinností a s tím spojených zásad v kapitole šesté. V rámci průběhu kontroly jsou vymezeny její fáze seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací. V rámci zakončení daňové kontroly jsem byl nejvíce zaujat výkladem ke zprávě o daňové kontrole. Zkrátka tato druhá část je velmi dobrou analýzou, někde i komparací (DŘ a ZSDP), kde se prolínají teoretické i praktické postřehy, judikatura již není brána jako dogma, je možné se seznámit s vlastními myšlenkami autorky, které jsou velmi dobré a obvykle dosud jinými autory nepublikované.

Před samotným závěrem práce je nastíněna slovenská regulace zásad a daňové kontroly. Komparace to ovšem není, což je škoda. Pokud už měl být v práci zastoupen zahraniční prvek, pak by bylo bývalo lepší skutečně komparovat již v předchozím textu, nikoliv jen doplnit kapitolu.

Samotný závěr, byť dostatečně dlouhý a propracovaný, již nové myšlenky nepřináší a práci vhodně uzavírá.

V.

Jazyková a grafická úroveň

Práce je sepsána ve spisovné češtině, bez gramatických chyb. Grafická úroveň je odpovídající. Autorka využila nadprůměrné množství odborné literatury i judikatury, kterou řádně citovala. Snad pouze v případě kolektivních monografií či komentářů je





PRÁVNICKÁ
FAKULTA

vhodné uvést konkrétního autora citovaného textu, a nikoliv autora prvního v seznamu autorů (např. Baxa, Kobík apod.). Učebnice nejsou monografie (byť mají velmi často více charakteristik monografie než publikace jiné, za monografie se vydávají).

VI.

Otázky k obhajobě

1. Autorka zaměňuje v textu pojmy „daňový proces“, „správa daní“ a „daňové řízení“. Jaký je mezi těmito pojmy rozdíl?
2. Je rozdíl mezi principy a zásadami; příp. jaký?
3. jaký je vztah autorky k zásadám in dubio pro libetate / pro fiscum?

VII.

Předepsaná formulace závěrů:

Autor ve své disertační práci

- prokázal** schopnost samostatné tvůrčí práce v daném oboru
 neproklázal schopnost samostatné tvůrčí práce v daném oboru

Práce

- splňuje** požadavky standardně kladené na disertační práce v daném oboru.
 nesplňuje požadavky standardně kladené na disertační práce v daném oboru.

Práci doporučuji k obhajobě před příslušnou komisí pro obhajobu disertačních prací.

V Brně dne 6. ledna 2017

Podpis oponenta

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70, 611 80 Brno, Česká republika
T: +420 549 49 1211, E: info@law.muni.cz, www.law.muni.cz

