

PRINCIPY DOBRÉ SPRÁVY A DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

PRINCIPLES OF A GOOD ADMINISTRATION AND THE TAX PROCEEDINGS

DAVID JOPEK

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Katedra správního a finančního práva

Abstrakt

Pojem „dobré správy“ je stále častěji zmiňován v souvislosti se správou daní a jejími zásadami. Konkrétně se zvažuje použití principu dobré správy jakožto výkladové pomůcky pro možnost aplikace správního řádu pro daňové řízení, resp. pro berní správu a její zásady, protože i tato výseč veřejné správy by měla splňovat určitá kritéria kladena obecně na její řádný výkon.

Klíčová slova

Principy dobré správy, daň, daňové řízení, zásady, subsidiární použití.

Abstract

The concept of „good administration“ is still more often mentioned within the context of tax administration and its fundamentals. In particular, the possibility of using the principles of good administration as an explanatory instrument for the possible application of tax procedure, or for fiscal administration and its principles, is being considered, because this part of public administration should fulfil certain criteria posed in general on its regular execution as well.

Key words

Principles of good administration, tax, tax procedure, fundamentals, subsidiary application.

Úvod

V poslední době je pojem „dobré správy“ stále častěji zmiňován v souvislosti se správou daní a jejími zásadami. Konkrétně se zvažuje možnost použití principu dobré správy jakožto výkladové pomůcky pro možnost aplikace správního řádu pro daňové řízení, resp. pro berní správu a její zásady, protože i tato výseč veřejné správy by měla splňovat určitá kritéria kladena obecně na její řádný výkon. Taktéž je diskutována možnost použití těchto principů evropského správního prostoru jako náplasti, která zacelí mezery v národní úpravě daňové správy moderního právního státu a zároveň vhodně doplní katalog základních zásad výslovně uvedených v zákoně (často v úvodních ustanoveních zákona, např. v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále také „ZSDP“), nebo jasně dovoditelných z dalšího obsahu předpisu. V tomto příspěvku se chci zabývat alespoň teoretickou možností aplikace principu dobré správy v daňovém řízení (jakožto obecně formulovaného korektoru, který by měl formovat veřejnou správu, tedy i správu daní každého členského státu EU). S ohledem na rozdílný časový původ ZSDP a nového správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, dále také jen „SŘ“, který již byl tvořen v duchu výše zmíněných standardů „evropské správy“) vznikají stále nové otázky kolem uplatňování principů dobré správy při správě daní, především v souvislosti s jejími zásadami. Je však vhodné poznamenat, že lze očekávat přijetí nového zákona o správě daní a poplatků, který může leccos napovědět; zatím je ovšem situace jiná.

1. Pojem daňového řízení

Přesně vyložit obsah pojmu „daňové řízení“ je poněkud složitý problém. ZSDP, jakožto základní právní předpis českého daňového práva, nedefinuje tento pojem příliš jasně. Hovoří pouze v ust. § 2 odst. 1 o tom, že *při správě daní jedná správce daně v řízení o daních (dále jen „daňové řízení“)* v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Díkce zákona považuje za daňové řízení toliko řízení o daních ve smyslu legislativní zkratky v ust. § 1 odst. 1 ZSDP – v tomto úvodním ustanovení vymezujícím rozsah působnosti zákona je definována daň, a to poměrně široce - jako daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, územních rozpočtů,

státních fondů nebo Národního fondu. Je tedy zřejmé, jak se má podle tohoto zákona postupovat *v řízeních o daních*, není však zřejmé (s poukazem na výše uvedený problém legislativní zkratky daň), jak má postupovat správce daně *v „jiných daňových řízeních“*, tedy v řízeních o něčem, co nelze podřadit pod legální definici daně (např. příslušenství daně, které s ohledem na ustanovení ust. § 58 ZSDP sice sleduje osud daně, pokud správce daně svým rozhodnutím nestanoví jinak, nicméně daní ve smyslu ust. § 1 odst. 1 ZSDP není). Takových příkladů dokazujících neúplnost a nelogičnost úpravy daňového práva (zvláště pak daňových pojmů) lze v českém právním řádu nalézt více. Jeví se na místě podotknout, že daňové řízení lze v duchu výše uvedeného chápat jednak:

- a) v užším pojetí - jako správní řízení **o dani**
- b) v širším pojetí - jako správní řízení ve věcech daňových, tj. **veškerá řízení před správcem daně při výkonu správy daní.**¹

Jinou věcí je, že ZSDP rozlišuje mezi daňovým řízením a správou daní. Činí tak však opět pomocí zvolených legislativních zkratk, které nevhodně, neúplně nebo dokonce zmatečně definují něco, co nemá souvztažnost s legálními pojmy v jiných daňových předpisech, anebo dokonce není v logickém souladu z obsahem a strukturou samotného ZSDP. Jedná se tedy o hrubý rozpor s potřebami aplikační praxe i daňové teorie. Ústředním předmětem tohoto příspěvku však není poukaz na problematičnost daňového zákonodárství, ale především pojednání o principech dobré správy a zásadách daňového řízení.²

2. Zásady daňového řízení

Na řízení před správcem daně by se měly použít také obecné principy procesního práva a správního procesu. Základními zásadami řízení před správcem daně bez ohledu na to, zda půjde o daňové řízení ve smyslu legislativní zkratky, nebo ne, jsou: zásada zákonnosti, součinnosti a spolupráce, hospodárnosti a přiměřenosti, volného hodnocení důkazů, objektivní pravdy, neveřejnosti, mlčenlivosti, ofiiciality a

¹ Mrkývka, P. In Mrkývka, P., Šramková, D., Pařízková, I. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno : Masarykova univerzita, Brno 2004, s. 159.

² Zajímavý článek publikovaný v poslední době, který velice výstižně shrnuje problematiku legislativních zkratk v ZSDP (např. „daň“, „daňové řízení“, „správa daně“, „správce daně“, atd.) je Kindl, M. „Správní řád v daňovém řízení?“. Právní forum, č. 3/2006.

rovnosti.³ Tyto zásady jsou obsaženy v ust. § 2 ZSDP označeném jako základní zásady daňového řízení. Výslovně uvedené „základní zásady daňového řízení“ však nelze považovat za jediné zásady pro řízení podle ZSDP. I v dalších ustanoveních ZSDP hovořících „o řízeních“ můžeme vystopovat a identifikovat další procesní zásady, na kterých je nutno trvat. Není tedy pochyb o tom, že výčet zásad v § 2 nemůže být taxativní. Otázkou pak zůstává povaha „dalších zásad řízení“ a vztah k základním zásadám uvedeným v ust. § 2. Například již z dalšího ustanovení ZSDP (§3) totiž můžeme označit další zásadu, a to jmenovitě zásadu úředního jazyka, o které sice není pochyb, co do závaznosti, ale zákonodárce ji nepodřadil pod rubriku základních zásad.⁴

Další procesní zásady můžeme dovodit z jednotlivých částí ZSDP. Zákonodárce tyto části opatřil nadpisem obsahujícím výraz řízení (např. přípravné řízení, vyměřovací řízení), a proto také někteří autoři sklouzli k označování jednotlivých stádií daňového řízení - s ohledem na formální strukturu ZSDP - právě pojmy obsaženými v názvech těchto nadpisů či přímo z nich vyplývajících (např. inkasní řízení). Jedná se však spíše dílem o etapy správy daní, v rámci kterých probíhají řízení výše uvedenými stádii, a dílem skutečně o stadia řízení, které však opět probíhají v rámci příslušných etap správy daní. K tomuto problému nutno poznamenat, že obecná úprava stádií řízení je obsažena v části první ZSDP, zvláštní úprava se nachází v následných částech ZSDP určujících pravidla etap správy daní.⁵ Samozřejmě, že zvláštní (procesní) úpravu obsahují jednotlivé daňové zákony (např. zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty) a úprava (obecná i zvláštní) stádií řízení v ZSDP se použije podpůrně (dle pravidla *lex specialis*). Toto striktní rozlišování jednotlivých daňových pojmů má svůj význam nejen z pohledu teoreticko-dogmatického, ale taktéž z pohledu aplikačně-praktického, protože diskuse o možnosti podpůrného použití správního řádu v rámci správy daní ještě neskončila a objevují se stále nové úhly pohledu na tuto problematiku, včetně možnosti podpůrného použití zásad správního procesu či obecněji formulovaných principů dobré správy. ZSDP je koncipován jako samostatný a ucelený soubor právních norem

³ Viz Mrkývka, P. In Mrkývka, P., Šramková, D., Pařízková, I. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, Brno 2004, s. 44.

⁴ Pravidlo „*Rubrica non est lex*“.

⁵ Mrkývka, P. In Mrkývka, P., Šramková, D., Pařízková, I. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, Brno 2004, s. 47.

regulujících správu daní, resp. správu berní.⁶ Konec diskusí o podpůrné aplikaci „správního řádu“ pro správu daní⁷ nepřinesl ani nový zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ale ani novelizace vztahového ustanovení § 99 ZSDP (dřívější znění „*Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správní řád, nepoužije*“ bylo nahrazeno textem „*Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížností*“). Naopak, rozvířily se ještě více diskusní vody a vyvěrají na povrch stále nové otázky týkající se především interpretace a aplikace zásad obou těchto normativních aktů. Tyto skutečnosti nás ještě více utvrzují ve faktu, že naznačená legislativní nedůslednost začíná mít povahu zhoubného bujení a prezentuje tak dále „trvale neudržitelný rozvoj“ (nejenom) daňového zákonodárství. Na svém významu pak neúměrně stoupá důsledné rozlišování jednotlivých pojmů a institutů, a také jejich jednotné zakotvení v právním řádu.

3. Problematika zásad

Diskuse o plné subsidiaritě správního řádu se rozšířila o možnost dílčí podpůrnosti v případě zásad uvedených v ust. §§ 2 až 8 SŘ s odkazem na ust. § 177 SŘ. Budu se chvíli zabírat právě tímto problémem. Pojetí obou normativních aktů jako autonomních a ucelených celků norem upravujících určitou část veřejné správy (včetně zásad) nebrání přeci jejich (byť částečné) provázanosti. Jak jsem již uvedl na začátku, ZSDP obsahuje výslovné vymezení základních zásad určených pro „daňové řízení“ v části první zákona a další zásady lze odvodit z jednotlivých ustanovení v dalších jeho částech. Taktéž v případě SŘ se zákonodárce snažil v úvodních ustanoveních (konkrétně §§ 2 až 8) stanovit výčet základních zásad, v tomto případě označených jako základní zásady činnosti správních orgánů. Co se týče rozsahu působnosti těchto zásad, je třeba uvést, že jejich širšímu uplatnění nasvědčuje jejich znění a obsah, který u většiny zásad překračuje tradiční rámec zásad ryze procesních.⁸ Tyto zásady představují jeden z prostředků pro zajištění dostatečných

⁶ K vhodnosti tohoto označení blíže s. 16 an. citovaného díla.

⁷ Kohoutková, A. Šimek, K. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert, č.2, 2006, s. 32.

⁸ Skulová, S., Průcha, P., Havlan, P., Kadečka, S. Správní právo procesní. Praha : Eurolex Bohemia, 2005, s. 34.

garancí předpokladů a podmínek pro řádný výkon veřejné správy.⁹ Vycházejí tedy z principů dobré správy (Good Administration, Good Governance). Požadavky na dobrou správu nejsou nikde striktně stanoveny, nicméně existuje určitý společenský konsenzus o jejich obsahu (uvedené výslovně taktéž v některých dokumentech, především Rady Evropy, Evropské unie, judikatuře, literatuře atd.). Zajímavým se za této situace jeví znění ust. odst. 1 § 177 SŘ, který je zařazen do tzv. společných ustanovení zákona. Říká se v něm totiž, že „Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v ust. §§ 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje“. A to je podle mého názoru případ ZSDP. Pohlédneme-li drobnohledem na zásady výslovně uvedené v obou zmiňovaných předpisech, dojdeme k závěru, že se přece jenom liší, a kromě společného průniku množin (shodných či podobných) zásad existují další, které dokonce mohou být ve zdánlivě protikladném postavení. V ust. § 177 tak není potvrzena s definitivní platností reciproční autonomie obou právních předpisů, ba naopak SŘ nás odkazem vrací do ZSDP. Za zmínku možná stojí vyřknout úvahu, že zákaz definovaný v ust. § 99 ZSDP je obecné povahy a příkaz vyplývající z ust. § 177 SŘ je přeci jenom konkrétnější a lze jej chápat jako speciální. Pak se nabízí možnost výkladu pravidlem *lex specialis*. Nutno však poznamenat, že sám SŘ si osobuje postavení obecného a snad „kvazinařazeného“ právního předpisu pro „ostatní“ správní řízení (viz přímo ust. § 1 odst. 2 SŘ). O nadřazenosti ve smyslu hierarchie, resp. právní síly normativních aktů nemůže být řeč, nicméně teorie i praxe shodně přijímá SŘ jak základní kámen pro obecné správní řízení (to platilo i v případě jeho předchůdce). Z tohoto úhlu pohledu se nám daří přerušit odkazovou disproporci zapříčiněnou zněním ust. § 99 ZSDP a ust. § 177 SŘ.¹⁰ Samozřejmě, že tímto způsobem dovozená možnost aplikace SŘ pro správu daní platí jenom pro zásady v něm uvedené. Dalším argumentem pro je podle mého názoru fakt, že vyloučení subsidiární aplikace obecného právního předpisu jako celku (v tomto případě SŘ) nebrání aplikaci zásad v něm obsažených, pokud obsahuje „speciální odkaz na tyto zásady“.¹¹ To jenom potrhuje význam a dosah takových zásad (a ten je v případě SŘ značně široký). Na

⁹ Citované dílo s. 35.

¹⁰ Srovnej Kohoutková, A. Šimek, K. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert, č.2, 2006, s. 32.

¹¹ Podobně Kobík, J. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno?. Daňový expert, č.2, 2006, s. 32 an.

překážku by neměla být ani skutečnost, že účinnost novely ust. § 99 ZSDP, která rozšířila vyloučení subsidiarity SŘ na „správu daní“,¹² nastala později než účinnost SŘ, a tedy i předmětného § 177. Vraťme se ke komparaci zásad zahrnutých v obou zákonech. Odhledneme-li od skutečnosti, že jedny jsou stanoveny pro poněkud těžkopádně určený okruh společenských vztahů „daňového řízení“, a druhé pro činnost „správních orgánů“,¹³ můžeme dojít k závěru, že značná část zásad je společná, menší část zásad není *expresis verbis* v jednom nebo druhém předpisu uvedena, a konečně nejmenší část, která je v zdánlivém rozporu. Ohledně posledně zmíněné skupiny zásad se dá říct, že odlišnost vždy nepřekáží.¹⁴ Je to dáno poněkud výjimečnou specifičností správy daní, a proto daná zásada pramenící ze SŘ (potažmo principů dobré správy) se v daném rozsahu neaplikuje, resp. aplikuje s výhradami, což nikterak nevyklučuje aplikaci zbylých zásad – třeba právě s poukazem na principy dobré správy. Tak například absence zásady přednosti smírného vyřešení rozporů neznamena, že i tento požadavek není kladen na daňové řízení. Jiná situace je v případě principu „předvídatelnosti rozhodnutí“ nebo „odpovědnosti“. Tyto je v rozporu s ZSDP, což pramení z výjimečnosti správního řízení v daňových věcech (a proto také vyžaduje bezesporu zvláštní ucelený systém právních norem). Výše jsem uvedl několik důvodů, které svým způsobem zpochybňují neprolomitelnost přísného zákazu užití správního řádu pro správu daní (což mělo být navíc utvrzeno novelou ust. § 99 ZSDP). A ani případné konečné vyřčení nezávislosti „daňového řádu“ a SŘ v podobě nové právní úpravy či novel, nevyklučuje přímo principy, které jsou v obecné poloze kladeny na veřejnou správu - tedy i na správu daní, jakožto zvláštní výseč veřejné správy (byť pro ni vždy bude určen zvláštní ucelený soubor právních pravidel). Těmito principy mám na mysli právě principy dobré správy, které v sobě zahrnují (nejenom) zásady vyjádřené v ust. §§ 2 až 8 SŘ, a tak je nutno je aplikovat i v případě, že ZSDP úpravu jim odpovídajících zásad neobsahuje (ani implicitně).

V této souvislosti je vhodné připomenout, co je principem dobré správy rozuměno. Obecně jej můžeme charakterizovat jako soubor požadavků a vlastností, které by měl

¹² Dříve nevhodně zvolený pojem „daňové řízení“.

¹³ Podle ZSDP postupují v některých případech subjekty (jako „správci daně“), které nelze podřadit (alespoň s určitostí) pod legální definici „správního orgánu“ uvedenou § 1 odst. 1 SŘ (např. soudy), na což upozrňují ve svém článku Kohoutková, A. Šimek, K. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu ... ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert č. 2/2006. s. 32.

¹⁴ Srovnej tamtéž.

naplňovat výkon veřejné správy v podmínkách moderního státu.¹⁵ Tyto standardy by měla zachovávat, podle mého názoru, i daňová správa (i když je v daném předpise nijak pozitivně nevymezuje).¹⁶ Vlastní požadavky kladené na dobrou daňovou správu je potřeba hledat pohledem skrze zásady zahrnuté do ZSDP i SŘ. A tak nezbyvá než konstatovat, že paušálně nelze odmítnout aplikaci zásad SŘ při správě daní, protože nastávají případy, kdy je aplikace zásad správního řádu nezbytná.¹⁷ Pokud bychom tedy trvali na striktním oddělení těchto zákonů i v oblasti zásad (např. v důsledku doslovného jazykového výkladu „vztahových ustanovení“, především ust. § 99), narazíme na požadavek dobré správy. Nemůžeme opomenout přirozenoprávní principy ústavního práva a jeho garance v podobě principu spravedlivého procesu, který se promítá taktéž do daňového procesu. Je jasné, že se požadavky dobré správy daleko více promítají přímo do nového SŘ (byť jsou výslovně deklarovány jenom v ust. § 8 odst. 2) - s ohledem na dobu jeho vzniku. To však nebrání (i s ohledem na současnou dikci ust. § 99 ZSDP) aplikaci zásad SŘ a potažmo principů dobré správy na výkon veřejné správy v oblasti daní, protože se jedná o přirozenoprávní principy, a tak se bude na jejich základě postupovat vždy (i po novelizacích nebo přijetí nového předpisu – daňového řádu).

Podíváme-li se na ještě jednou na doslovnou dikci ustanovení § 99 ZSDP, tak ten přeci jenom v jednom výjimečném případě možnost použití správního řádu výslovně připouští, a to konkrétně v případě postupu podle § 175 SŘ při vyřizování stížností: *„Dotčené osoby mají právo obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany.“* ZSDP touto výjimkou (z obecného zákazu subsidiarity SŘ) výslovně odkazuje na úpravu stížnostního postupu v SŘ, tedy dle mého názoru umožňuje si stěžovat právě na postup, který není v souladu s principy dobré správy, nebo jinak řečeno, počítá s tím, že taktéž výkon daňové správy musí splňovat určité vlastnosti dobré správy zakomponované do správního řádu. Konkrétně mám na mysli výkon veřejné správy jakožto služby

¹⁵ Skulová, S., Průcha, P., Havlan, P., Kadečka, S. Správní právo procesní. Praha : Eurolex Bohemia, 2005, s. 36.

¹⁶ Podrobněji Skulová, S. Principy dobré správy jako součást modernizace veřejné správy. Právník, 2005, č. 6. s. 565.

¹⁷ Kobík, J. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno?. Daňový expert, č.2, 2006, s. 36.

občanům (a danou možnost stížnostního práva).¹⁸ Dobrá správa obsahuje taktéž personální stránku věci. Tu představují určité požadavky na chování osob vykonávajících veřejnou správu (pravidla slušnosti, zdvořilosti, vstřícnosti, apod.), i když se jedná v tomto případě o vrchnostenskou vztahy (mocensko-majetkové v případě finanční správy).¹⁹ Tyto požadavky na úředníky jsou již nyní zakotveny ve vícero právních předpisech. Tak například:

§ 4 SŘ: „*Veřejná správa je službou veřejnosti. Každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříc.*“

§ 16 odst. 2 písm. d) zákona č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů: „*Úředník je dále povinen zachovávat pravidla slušnosti při úředním jednání a vůči ostatním zaměstnancům působícím ve veřejné správě.*“

§ 61 odst. 1 písm. s) 218/2002 Sb., služební zákon: „Státní zaměstnanci jsou povinni zachovávat pravidla slušnosti při úředním jednání.“ atd.

Pokud tedy ZSDP odkazuje na určitý stížnostní proces v duchu této stránky dobré správy, dalo by se rovněž říct, že tyto principy dobré správy uznává?

Závěr

Zpracování problematiky zásad správního a daňového procesu přináší řadu sporných problémů. Tato stať si nekladla za cíl odpovědět na všechny problémové otázky, ale třeba upozornit na některé aktuální z nich. A možná tím iniciovat širší diskuzi na toto téma, která by mohla přispět ke „zkvalitnění“ českého daňového procesu. Některé vyřčené názory jsou možná trochu odvážné, protože vyplývají z relativně nekonformního výkladu daňového práva. Prezentované úvahy jsou zatím spíše laděny do teoretické roviny, je však jen otázkou času, kdy najdou uplatnění v aplikační praxi, protože donekonečna není možné opomíjet některé legislativní nepřesnosti, a tak se tedy postupně začnou reálně prosazovat určité shora uvedené přístupy (včetně principů dobré správy). Musím se na závěr přiznat, že k výběru tématu „principů dobré správy“ pro napsání tohoto příspěvku mě nejvíce inspirovaly pojednání

¹⁸ K tomu více Skulová, S. Principy dobré správy jako součást modernizace veřejné správy. Právník, 2005, č. 6. s. 256 an.

¹⁹ Pramenící z charakteru metody právní regulace v správním, resp. finančním právu.

v odborných časopisech z poslední doby. Závěry, ke kterým současná odborná diskuse dospěla, nejsou konečné a bude zajímavé sledovat, jak se s nimi praxe vypořádá (a potažmo judikatura). A ještě bych jenom dodal, že současně jsem chtěl tímto příspěvkem poukázat na fakt, že zásada zákazu podpůrného použití SŘ pro daňové řízení, nelze ani ve světle nové úpravy považovat za nějaké právní dogma.

Literatura:

[1] Kobík, J. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? Daňový expert, č. 2, 2006, s. 36.

[2] Kohoutková, A. Šimek, K. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert, č.2, 2006, s. 32.

[3] Mrkývka, P. In Mrkývka, P., Šramková, D., Pařízková, I. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno : Masarykova univerzita, Brno 2004, s. 159.

[4] Mrkývka, P. In Mrkývka, P., Šramková, D., Pařízková, I. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, Brno 2004, s. 44 an.

[5] Skulová, S. Principy dobré správy jako součást modernizace veřejné správy. Právník, 2005, č. 6. s. 256 an.

[6] Skulová, S., Průcha, P., Havlan, P., Kadečka, S. Správní právo procesní. Praha : Eurolex Bohemia, 2005, s. 36.

Kontaktní údaje na autora – e-mail:

jopek@mail.muni.cz