

© Ministry of Justice of the Czech Republic, www.justice.cz. [Translation already published on the official website of the Ministry of Justice of the Czech Republic.] Permission to re-publish this translation has been granted by the Ministry of Justice of the Czech Republic for the sole purpose of its inclusion in the Court's database HUDOC.

© Ministerstvo spravedlnosti České republiky, www.justice.cz. [Překlad již zveřejněný na oficiální webové stránce Ministerstva spravedlnosti České republiky.] Povolení k opětovnému zveřejnění tohoto překladu bylo uděleno Ministerstvem spravedlnosti České republiky pouze pro účely zařazení do databáze Soudu HUDOC.

RADA EVROPY
EVROPSKÝ SOUD PRO LIDSKÁ PRÁVA
TŘETÍ SEKCE

VĚC ŠPAČEK, s. r. o., proti ČESKÉ REPUBLICE

(stížnost č. 26449/95)

ROZSUDEK

ŠTRASBURK

9. listopadu 1999

Rozsudek je v autentickém anglickém znění publikován na internetových stránkách Evropského soudu pro lidská práva v databázi HUDOC (www.echr.coe.int). Pořízený úřední překlad do českého jazyka není autentickým zněním rozsudku.

Ve věci Špaček, s. r. o., proti České republice,

Evropský soud pro lidská práva (pátá sekce), zasedající v senátu ve složení

J.-P. COSTA, *předseda*, P. KÜRIS,

F. TULKENS,

W. FUHRMANN,

K. JUNGWIERT,

H. S. GREVE,

K. TRAJA, *soudci*,

a S. DOLLÉ, *tajemnice*,

po poradě konané dne 26. října 1999

vynesl tento rozsudek, který byl přijat uvedeného dne:

ŘÍZENÍ

1. Věc byla postoupena Soudu Evropskou komisí pro lidská práva (dále jen „Komise“) dne 2. listopadu 1998 během tříměsíční lhůty stanovené bývalým čl. 32 odst. 1 a bývalým článkem 47 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Řízení bylo zahájeno stížností (č. 26449/95) směřující proti České republice, kterou dne 22. listopadu 1994 podala společnost Špaček, s. r. o. (dále jen „stěžovatelská společnost“) na základě bývalého článku 25 Úmluvy. Stížnost byla zapsána dne 6. února 1995.

Komise odkazovala na bývalé články 44 a 48 Úmluvy a na prohlášení, jímž Česká republika uznala obligatorní pravomoc Soudu (bývalý článek 46 Úmluvy). Předmětem stížnosti bylo rozhodnutí, zda skutkové okolnosti případu odhalovaly porušení povinností žalovaného státu podle článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

2. Dne 14. ledna 1999 kolegium velkého senátu rozhodlo podle čl. 5 odst. 4 Protokolu č. 11 ve spojení s čl. 100 odst. 1 a čl. 24 odst. 6 jednacího řádu Soudu,¹ že věc má projednat senát v rámci některé ze sekcí Soudu. Následně předseda Soudu přidělil věc třetí sekci. Senát ustavený v rámci sekce zahrnoval povinně K. Jungwierta, soudce zvoleného za Českou republiku (čl. 27 odst. 2 Úmluvy a čl. 26 odst. 1 písm. a) jednacího řádu Soudu) a J.-P. Costu, výkonného předsedu sekce a předsedu senátu (článek 12 a 26 odst. 1 písm. a) jednacího řádu Soudu). Dalšími členy ustanovenými J.-P. Costou k doplnění senátu byli P. Küris, F. Tulkens, W. Fuhrmann, H. S. Greve a K. Traja (čl. 26 odst. 1 písm. a) jednacího řádu Soudu).

3. Dne 9. března 1999 předseda třetí sekce vyzval účastníky řízení k předložení stanovisek k otázkám, které věc vyvolává (čl. 59 odst. 3 jednacího řádu). Stěžovatelská společnost byla dále vyzvána, aby předložila své požadavky na spravedlivé zadostiučinění podle článku 41 Úmluvy (čl. 60 odst. 1 jednacího řádu). Vláda odpověděla dne 5. května a 8. června 1999, stěžovatelská společnost předložila stanovisko dne 5. května 1999.

4. Dne 2. března 1999 Soud (třetí sekce) rozhodl podle čl. 59 odst. 2 jednacího řádu o konání veřejného jednání.

5. Veřejné jednání se konalo v Paláci lidských práv ve Štrasburku dne 15. června 1999. Před Soud předstoupili:

a) za vládu:

E. SLAVÍK, z Ministerstva spravedlnosti, *vládní zmocněnec*,

A. DVOŘÁK,

A. SVOBODOVÁ,

¹ Pozn. kanceláře Soudu: Jednací řád Soudu vstoupil v platnost dne 1. listopadu 1998.

Y. LEMEUX,

A. JEŘÁBEK, *poradci*,

b) za stěžovatelskou společnost:

B. MAZOUREK, *právní zástupce*,

J. SVOBODA, *poradce*.

Soud vyslechl vyjádření B. Mazourka a E. Slavíka.

SKUTKOVÝ STAV

I. OKOLNOSTI PŘÍPADU

6. Stěžovatelská společnost je společnost s ručením omezeným zřízená podle českého práva se sídlem v Praze.

7. V roce 1991 firma Špaček SW (předchůdce stěžovatelské společnosti) vedla jednoduché účetnictví podle § 25 zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, a Zásad pro vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů (dále jen „Zásady“) vydaných Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji č. 5 dne 15. června 1990.

8. Dne 31. května 1991 byla firma Špaček SW zapsána do podnikového rejstříku podle § 13 odst. 3 zákona o soukromém podnikání občanů.

9. Dne 1. ledna 1992 firma Špaček SW přešla na podvojný účetnictví. Dne 19. listopadu 1992 firma zanikla a vznikla společnost Špaček, s. r. o.

10. Dne 22. dubna 1993 Finanční úřad v Praze 5 vyměřil stěžovatelské společnosti dodatečnou důchodovou daň ve výši 385 600 Kč včetně penále ve výši 37 200 Kč za rok 1991, protože firma Špaček SW nezvýšila svůj daňový základ za daňový rok 1991 zahrnutím určitých aktiv v hodnotě 713 971 Kč, ačkoliv tak byla povinna učinit podle § 4 písm. e) Postupu přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví (dále jen „Postup přechodu“) ze dne 17. dubna 1991, uveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 6/7 dne 30. května 1991. Finanční úřad konstatoval, že firma Špaček SW porušila jak § 25 zákona o soukromém podnikání občanů, tak Postup přechodu.

11. Dne 17. srpna 1993 Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání stěžovatelské společnosti s tím, že finanční úřad rozhodl správně, v souladu se Zásadami uveřejněnými ve Finančním zpravodaji č. 5 a Postupem přechodu, uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 6/7. Konstatoval také, že Zásady i Postup přechodu byly uveřejněny za účelem vyjasnění povinností vyplývajících z § 25 zákona o soukromém podnikání občanů.

12. Dne 14. října 1993 se stěžovatelská společnost obrátila na Městský soud v Praze. Uvedla, že firma Špaček SW vedla jednoduché účetnictví v souladu s § 25 zákona o soukromém podnikání občanů a § 1 odst. 2 Zásad, vydaných Ministerstvem financí dne 18. dubna 1990 pod č. j. V/2-4900/90. Tvrdila, že Zásady ukládají jednoduché účetnictví podnikům nezapsaným v obchodním rejstříku nebo podnikům zapsaným v obchodním rejstříku podle § 13 odst. 3 zákona o soukromém podnikání občanů (tedy dobrovolně, a nikoli v důsledku povinnosti zápisu podle § 13 odst. 1 zákona). Stěžovatelská společnost také uvedla, že i když obsah Zásad není právně závazný, podniky je uplatňovaly, protože jim vyhovovaly. Stěžovatelská společnost dále tvrdila, že pražské finanční ředitelství uplatněním Zásad, které nejsou právně závazné, porušilo § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který stanoví, že správce daně je povinen jednat a rozhodovat v souladu se zákony a ostatními obecně závaznými právními předpisy, a § 4 odst. 1 zákona č. 157/1989

Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů, svým závěrem, že zisky stěžovatelské společnosti se zvýšily o částky, o něž nebyly zvýšeny její výdaje, v rozporu se zákonem.

13. Dne 22. prosince 1993 Městský soud v Praze zamítl žalobu stěžovatelské společnosti. Konstatoval, že v roce 1991 bylo Ministerstvo financí oprávněno upravit způsob vedení účetnictví a že neexistuje žádný zákon, který by je zavazoval uveřejňovat zásady a předpisy v této oblasti ve Sbírce zákonů. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 131/1989 Sb., o Sbírce zákonů, opatření ústředních orgánů státní správy a ostatních ústředních orgánů se tak zveřejňují, pouze stanoví-li to zákon. Protože stěžovatelská společnost nezvýšila svůj daňový základ za rok 1991, nesplnila požadavky Postupu přechodu, a tak porušila § 25 odst. 2 zákona o soukromém podnikání občanů.

14. Dne 1. března 1994 stěžovatelská společnost podala ústavní stížnost pro porušení svého práva podle čl. 2 odst. 4 Ústavy, podle kterého „každému je dovoleno, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen k něčemu, co nevyžaduje zákon“. Dovolávala se také čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle níž „povinnosti se ukládají pouze zákonem a v mezích zákona, přičemž se musí dbát základních práv a svobod“. Stěžovatelská společnost tvrdila, že Městský soud v Praze nerozhodl, zda Zásady splňují požadavky zákona o Sbírce zákonů týkající se legislativních a řídicích nástrojů a nevzal v úvahu zásadu, že jakýkoliv podzákonný právní akt musí být uveřejněn ve Sbírce zákonů, musí mít vhodný titul a formu a musí vstoupit v platnost a být účinný, aby byl závazný pro fyzické a právnické osoby nepodléhající jeho vydavateli.

15. Stěžovatelská společnost také kritizovala názor Městského soudu v Praze, že podnik musí dodržovat interní normativní akty, které mu nebyly přístupny a jejichž obsah nemohl objektivně zjistit a používat. Stěžovatelská společnost závěrem uvedla, že v roce 1991 měla plnit povinnosti uložené Postupem přechodu, který neznala a ani nemohla znát, protože byly uloženy způsobem, který nebyl v souladu se zákonem o Sbírce zákonů.

16. Dne 2. června 1994 Ústavní soud zamítl ústavní stížnost stěžovatelské společnosti jako neopodstatněnou. Konstatoval mimo jiné:

„v ustanovení § 25 zákona [...] o soukromém podnikání občanů [byla] zakotvena povinnost vést jednoduché nebo podvojné účetnictví v souladu se stanovenými účetními zásadami. Podmínky a náležitosti vedení účetnictví bylo v roce 1991 oprávněno stanovit [...] ministerstvo financí [...] K vymezení povinnosti uvedené v [...] § 25 zákona [...] o soukromém podnikání občanů vydalo [...] ministerstvo financí Zásady vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů uveřejněné [ve] Finanční[m] zpravodaj[i] [...] ministerstva financí č. 5/[1990]. Tímto opatřením [...] jsou [...] konkretizovány povinnosti, jaké vznikají podnikatelům při vedení účetnictví, a nejen to, v ustanovení § 29 odst. 1 a 3 je deklarována odpovědnost podnikatele za stav účetnictví i sankce spojená s porušením povinnosti podle § 25 [...] a nedodržením ustanovení těchto zásad. Na uvedené opatření, stanovící zásady vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů, pouze navazuje stěžovatelem napadené opatření [...] ministerstva financí ze dne 17. [dubna] 1991 [...] uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 6-7/[1991] [...] Den, kdy toto opatření nabývá účinnosti, v něm sice není výslovně uveden, konstatuje se však v něm, že přechod z jednoduchého účetnictví na podvojné se uskutečňuje vždy k 1. [lednu] běžného roku[...]

Pokud jde o stěžovatelem vytýkanou nedostatečnost publikace posléze uvedeného opatření, lze stěžovateli jistě obecně přisvědčiti v tom, že podmínkou platnosti normativních právních aktů ústředních orgánů je publikace ve Sbírce zákonů. V případech, kdy není účelné vyhlásit znění obecně závazného právního předpisu ústředního orgánu státní správy, je vydání takového předpisu ve Sbírce zákonů oznámeno. V projednávané věci jde o opatření [...] ústředního orgánu, jež vzhledem k ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) zákona [...] o Sbírce zákonů vyžadovala vyhlášení v této Sbírce, jen stanoví-li tak zákon, [čemuž] v případě ustanovení § 25 zákona [o soukromém podnikání občanů] tak [...] není.“

II. PŘÍSLUŠNÉ VNITROSTÁTNÍ PRÁVO A PRAXE

17. České daňové zákonodárství přijalo zásadu, že daně a odvody mohou být ukládány pouze na základě zákona, jak je uvedeno v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

18. V předmětné době byla důchodová daň upravena zákonem č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 1990. Podle § 4 odst. 1 písm. a) byl daňovou základnou zisk z činností podléhajících zdanění zachycených v poplatníkově účetnictví, jakož i částky, jimiž byly protiprávně zvýšeny výdaje uvedené v účtech nebo snížen zisk. Zákon pak byl postupně změněn zákony č. 108/1990 Sb., č. 574/1990 Sb. a č. 578/1991 Sb.

19. Dne 1. ledna 1993 vstoupil v platnost zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Upravoval mimo jiné také postup stanovení daňových povinností a výpočet daní, které mají používat finanční úřady i daňoví poplatníci. Podle § 2 odst. 1 musí správce daně jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a hájit zájem státu, ale také respektovat práva a zákonné zájmy daňových poplatníků a jiných zúčastněných osob. Zákon byl postupně změněn zákony č. 35/1993 Sb., č. 157/1993 Sb. a č. 302/1993 Sb.

20. Povinnost podniků vést jednoduché nebo podvojně účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami stanovil § 25 odst. 2 zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, který vstoupil v platnost dne 1. května 1990. Ustanovení § 25 odst. 1 vyžaduje, aby podniky vedly účetnictví odrážející jejich příjmy, jejich vydání a výsledek jejich podnikatelské činnosti, jakož i aktiva a pasiva vyplývající z těchto podnikatelských aktivit. Zákon nestanoví ani právní formu, kterou by měly být účetní zásady stanoveny, ani orgán oprávněný k jejich vydání.

21. Ministerstvo financí bylo příslušné ve věcech účetnictví podle § 14 zákona č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně-ekonomických informací, ve znění zákona č. 128/1989 Sb., který zmocnil ministerstvo k řízení účetnictví, rozpočtování a výkaznictví a k vydání vzorových účetních osnov, příslušných směrnic a dalších účetních norem. Zákon nepožadoval, aby ministerstvo zveřejňovalo přijatá opatření ve Sbírce zákonů.

22. Zásady pro vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 5 dne 15. června 1990, zavedly požadavek, aby podniky vedly jednoduché nebo podvojně účetnictví a stanovily, že základní účetní období je kalendářní rok. Zásady vstoupily v platnost dne 1. června 1990. Odvolávaly se na zákon o soukromém podnikání občanů a na okolnost, že byly vydány Ministerstvem financí za účelem objasnění povinností vyplývajících z § 25 zákona. Neobsahovaly však žádná přechodná ustanovení pro podniky, které začínaly vést podvojně účetnictví. Uváděly sankce za porušení povinností uložených § 25 zákona a za nedodržení Zásad.

23. Postup přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 6/7 dne 30. května 1991 upravoval přechod z jednoduchého na podvojně účetnictví. Mimo jiné § 4 písm. e) stanovil, že při přechodu musí být daňová základna podniku pro běžný rok zvýšena, kromě neodpočitatelných a odpočitatelných položek uvedených v zákoně, také o hodnotu materiálů, odpisů a zásob, pokud byly příslušně zaúčtovány a proplaceny do 31. prosince předchozího roku. Postup přechodu neobsahoval žádné odkazy na zákon o soukromém podnikání občanů a neuváděl ani den vstupu v platnost.

24. Ani Zásady, ani Postup přechodu nebyly uveřejněny ani oznámeny ve Sbírce zákonů.

25. Zákon č. 131/1989 Sb., o Sbírce zákonů, ve znění zákona č. 426/1990 Sb., upravoval kromě jiného způsob vyhlášení zákonných nebo regulačních nástrojů obecně závazných pro fyzické a právnické osoby, jakož i opatření ústředních orgánů státní správy.

26. Podle § 2 tohoto zákona se ve Sbírce zákonů vyhláší uveřejněním plného znění ústavní a jiné zákony parlamentu a zákonná opatření předsednictva parlamentu, nařízení vlády a právní předpisy ústředních orgánů státní správy a ostatních ústředních orgánů (vyhlášky) s výjimkami uvedenými v § 3.

27. Podle § 3 uvedeného zákona v případě výnosů vydaných ústředními orgány státní správy a jinými ústředními orgány stačí oznámení o jejich vydání ve Sbírce zákonů, pokud se týkají mimo jiné malého počtu adresátů nebo upravují podrobnosti práv a povinností úzkých skupin osob ve věcech pracovních vztahů a sociálního zabezpečení.

28. Zákon o Sbírce zákonů v § 6 stanoví, že právní akty vyjmenované v § 2 a 3 vstupují v platnost dnem jejich uveřejnění ve Sbírce zákonů a nabývají účinnosti patnáctého dne po vyhlášení, pokud není stanovena účinnost pozdější.

29. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) zákona o Sbírce zákonů stanoví, že opatření ústředních správních nebo jiných orgánů mohou být buď uveřejněna v plném znění ve Sbírce zákonů, nebo v ní pouze oznámena, stanoví-li tak zákon. Podle § 8 odst. 2 se taková opatření nebo vnitřní směrnice se nesmějí nazývat „vyhlášky“ nebo „výnosy“.

ŘÍZENÍ PŘED KOMISÍ

30. Stěžovatelská společnost se obrátila na Evropskou komisi pro lidská práva dne 22. listopadu 1994. Poukazovala na vyměření dodatečné daně vycházející ze správních ustanovení, která nikdy nebyla zveřejněna ani oznámena ve Sbírce zákonů. Stěžovala si na porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

31. Komise prohlásila stížnost (č. 26449/95) za přijatelnou dne 14. října 1996. Ve své zprávě ze dne 15. dubna 1998 (podle bývalého článku 31) dospěla poměrem hlasů 27 ku 2 k závěru, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.²

KONEČNÉ NÁVRHY [ÚČASTNÍKŮ ŘÍZENÍ] PŘED SOUDEM

32. Ve svém stanovisku vláda požádala Soud, aby rozhodl, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

33. Stanovisko stěžovatelské společnosti se omezilo na otázky spravedlivého zadostiučinění.

PŘÁVNÍ POSOUZENÍ

I. PŘEDBĚŽNÉ NÁMITKY VLÁDY

34. Při veřejném jednání vláda tvrdila, že stěžovatelská společnost nemá postavení „oběti“ ve smyslu článku 34 Úmluvy, a že stížnost je tudíž třeba zamítnout pro neslučitelnost *ratione personae*. Vláda uvedla, že rozhodnutí Finančního úřadu v Praze 5 ze dne 22. dubna 1993, kterým byla firmě ŠPAČEK SW vyměřena dodatečná důchodová daň ve výši 385 600 Kč včetně penále ve výši 37 200 Kč, se netýkalo stěžovatelské společnosti. Vláda také vyjádřila pochybnosti, zda jsou zástupci stěžovatelské společnosti na jednání před Soudem

² Pozn. kanceláře Soudu: [...]

konaným dne 15. června 1999 oprávněni ji zastupovat podle českého práva vzhledem ke konkursnímu řízení, zahájenému Krajským obchodním soudem v Praze dne 16. března 1998. Vláda uvedla, že stěžovatelskou společnost může zastupovat jen správce konkursní podstaty, ledaže stěžovatelská společnost předloží plnou moc vydanou správcem.

35. Stěžovatelská společnost argumentům vlády odporovala.

36. Soud konstatuje, že námitka vlády, že stěžovatelskou společnost nelze pokládat za „obět“ ve smyslu článku 34 Úmluvy, nebyla vznesena v době určené k jejímu uplatnění, kdy se Komise zabývala přijatelností stížnosti. Námitku tedy nelze uplatnit (viz mezi jinými *Zana proti Turecku*, [č. 18954/91], rozsudek ze dne 25. listopadu 1997, [...], § 44, a *Nikolova proti Bulharsku*, [č. 31195/96], rozsudek [velkého senátu] ze dne 25. března 1999, § 44, [...]).

37. Co se týče druhé námítky vlády, Soud je toho názoru, že okolnost, že proti stěžovatelské společnosti bylo dne 16. března 1998 v České republice zahájeno konkursní řízení, nemůže ovlivnit její postavení „oběti“ ve věci stížnosti, kterou podala Komise dne 22. listopadu 1994.

II. K TVRZENÉMU PORUŠENÍ ČLÁNKU 1 PROTOKOLU Č. 1 K ÚMLUVĚ

38. Stěžovatelská společnost poukazuje na to, že dodatečné vyměření důchodové daně a penále vnitrostátními orgány porušilo její právo podle článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě, který stanoví:

„Každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva.

Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“

A. Otázka existence zásahu

39. Účastníci řízení nepovažují za sporné, že vyměření dodatečné důchodové daně a penále stěžovatelské společnosti daňovými orgány představovalo zásah veřejného orgánu do práva stěžovatelské společnosti na pokojné užívání majetku ve smyslu článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

B. Otázka zákonnosti zásahu

40. V projednávané věci je podstatná pouze otázka zákonnosti zásahu do práv stěžovatelské společnosti podle druhého odstavce článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

41. Soud připomíná, že uvalení daně jako zásah do práv zaručených článkem 1 Protokolu č. 1 je odůvodněn druhým odstavcem článku 1. Tato ustanovení výslovně opravňuje smluvní státy k přijímání zákonů, které podkládají nutné k zajištění placení daní (viz *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH proti Nizozemsku*, [č. 15375/89], rozsudek ze dne 23. února 1995, [...], § 59).

42. Stěžovatelská společnost uvedla, že v roce 1991 vedla jednoduché účetnictví a v roce 1992 podvojně účetnictví v souladu s § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. Zdůraznila, že toto ustanovení nepožaduje zvýšení daňové základny důchodové daně při přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví. Tuto povinnost zavedl teprve Postup přechodu, který nenabyl postavení obecně závazného právního předpisu ve smyslu zákona o Sbírce zákonů.

43. Stěžovatelská společnost kritizovala tvrzení vnitrostátních orgánů, že Zásady byly vydány Ministerstvem financí k objasnění povinností vyplývajících z § 25 zákona o

soukromém podnikání občanů, že Postup přechodu pouze doplnil Zásady a že zákon o soukromém podnikání občanů nevyžadoval uveřejnění ani Zásad, ani Postupu přechodu ve Sbírce zákonů. Polemizovala také s argumentem vlády předloženým Komisi, že Zásady i Postup přechodu svým uveřejněním ve Finančním zpravodaji byly dostupné v prodejnách SEVT, a. s. (Státního evidenčního vydavatelství tiskopisů, a. s.), které je vydavatelem úředních dokumentů i Sbírky zákonů. Podle stěžovatelské společnosti skutečnost, že opatření ministerstva se stalo právně závazným v důsledku jeho distribuce tímto nakladatelstvím nebo prohlášením státního orgánu, že doplňuje jiné opatření ministerstva, by bylo známo pouze příslušnému ministerstvu. Co do možností veřejnosti získat informace o nových právně závazných opatřeních ministerstva přímo na ministerstvu stěžovatelská společnost argumentuje, že to je nepřijatelné: informace o povinnostech ukládaných státem musí být k dispozici veřejnosti okamžitě a z úředního zdroje bez zprostředkujících zásahů státních orgánů nebo specialistů, jako jsou právní nebo daňoví poradci.

44. Stěžovatelská společnost tvrdila, že Zásady ani Postup přechodu, uveřejněné ve Finančním zpravodaji, neměly charakter obecně závazných právních předpisů, protože nebyly uveřejněny ve Sbírce zákonů; nebyly označeny jako zákon, nařízení vlády, vyhláška ani výnos, jak stanoví § 2 a 3 zákona o Sbírce zákonů; nikdy nevstoupily v platnost ani v účinnost a nebyly dostupné prostřednictvím Sbírky zákonů v každé obci.

45. Stěžovatelská společnost tvrdila, že skutečnost, že Finanční zpravodaj, pouhý informační nástroj Ministerstva financí – na rozdíl od Sbírky zákonů, která je zákonem stanoveným oficiálním zdrojem obecně závazných právních předpisů – je dostupný v prodejnách SEVT, a. s., neuspokojuje požadavek veřejnosti ve smyslu zákona o Sbírce zákonů. Dále uvedla, že v současnosti je distribuce Sbírky zákonů a Finančního zpravodaje v rukou různých společností.

46. Stěžovatelská společnost také upozornila, že podle návrhu Ministerstva financí má být povinnost zvýšit daňový základ důchodové daně o hodnotu zásob při přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví zahrnuta do novely zákona o důchodové dani, který by měl vstoupit v platnost dne 1. ledna 2000.

47. Stěžovatelská společnost konečně poznamenala, že Zásady používala ve své evidenci financí, aktiv, dluhů a závazků ke splnění požadavků zákona o soukromém podnikání občanů. Závěrem dodala, že jednání státu může být v souladu s Úmluvou pouze tam, kde „právo“ zajišťující placení daní vyhovuje formálním a publikačním požadavkům stanoveným v jeho ústavním pořádku.

48. Vláda uvedla, že po dlouhé době centrálně plánovaného hospodářství se soukromé podnikání občanů stalo novým jevem, který si vyžádal rychlé přizpůsobení účetních a daňových pravidel. Zákon o soukromém podnikání občanů byl prvním zákonem umožňujícím soukromé podnikání občanů. Tento zákon v § 25 ukládal podnikatelům, aby používali jednoduché nebo podvojný účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami. Správně vedené účetnictví je klíčovým předpokladem přesného daňového přiznání. Účetní zásady vydalo Ministerstvo financí, které bylo zmocněno k regulaci oblasti účetnictví podle § 14 zákona č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, ve znění pozdějších předpisů.

49. Vláda dále uvedla, že zákon o Sbírce zákonů neuložil Ministerstvu financí zveřejnění účetních zásad ve Sbírce zákonů. Zákon požaduje uveřejňování opatření ústředních orgánů státní správy, pokud tak stanoví příslušný zákon, což se tohoto případu netýká. Účetní zásady byly proto uveřejněny ve Finančním zpravodaji. Vláda připomněla, že Finanční zpravodaj byl založen za účelem informování veřejnosti o opatřeních Ministerstva financí. V tomto případě byl jediným obecně známým zdrojem podrobných informací o účetních metodách a byl dostupný podnikatelům stejně jako Sbírka zákonů. Vláda zdůraznila, že

podnikatelské subjekty, jako Špaček SW, které nepopřely dostupnost ani jasnost zásad uveřejněných ve Finančním zpravodaji, Finanční zpravodaj soustavně využívaly.

50. Vláda uvedla, že Zásady přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 6/7 v květnu 1991 ve formě Postupu přechodu. Když firma Špaček SW přešla na podvojný účetnictví, byl Postup přechodu obecně znám mezi podnikateli již přes šest měsíců. Firma zřejmě sledovala Finanční zpravodaj, protože vedla své účetnictví podle Zásad a změnila své účetnictví z jednoduchého na podvojný ke dni 1. ledna 1992, a nikoli ke dni svého zápisu do Obchodního rejstříku v květnu 1991. Musela tedy Postup přechodu znát.

51. Vláda dodala, že od podniků se očekává, že se budou zajímat o úpravu daní a účetnictví. Většina si najala experty, kteří jim vedou účetnictví a vypracovávají daňová přiznání, vzhledem k tomu, že účetní zásady byly formulovány pro odborníky a bylo žádoucí svěřit jejich uplatňování a rozvoj těmto odborníkům.

52. Vláda závěrem konstatovala, že zásah do vlastnictví stěžovatelské společnosti, vycházející ze zákona o důchodové dani, zákona o správě daní a poplatků a zákona o soukromém podnikání občanů, který ukládá podnikům vést účetnictví v souladu s účetními zásadami, byl zákonný ve smyslu druhého odstavce článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. I když zákon neukládal uveřejnění zásad obsažených v Postupu přechodu, nelze říci, že by nebyly závazné: povinnost vést účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami byla uložena zákonem a Zásady i Postup přechodu byly vydány za tímto účelem.

53. Jak Komise, tak Soud pokládá za hlavní otázku veřejnou dostupnost zásad upravujících výpočet důchodové daně, na nichž závisí i výška důchodové daně.

54. Soud se domnívá, že článek 1 Protokolu č. 1 používá pojmu „zákony“ ve stejném smyslu jako jinde v Úmluvě; pojem tedy zahrnuje zákony i soudcovské právo (precedenty). Vyplynají z něj kvalitativní požadavky, zejména dostupnost a předvídatelnost (viz např. *Cantoni proti Francii*, [č. 17862/91], rozsudek ze dne 15. listopadu 1996, [...], § 29, s odkazem na *S. W. a C. R. proti Spojenému království*, [č. 20166/92 a 20190/92], rozsudky ze dne 22. listopadu 1995, [...], § 35, resp. [...], § 33).

55. Soud podotýká, že v dotčené době upravoval zdanění soukromých podnikatelů zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon a jeho novely byly uveřejněny ve Sbírce zákonů.

56. Soud poznamenává, že povinnost podniků vést účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami byla stanovena v § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. I když toto ustanovení neuvádělo ani orgán oprávněný vydat účetní zásady, ani právní formu, v níž by měly být vydány, Soud přijímá argumentaci vlády, že Ministerstvo financí mělo obecné pověření regulovat účetnictví podle § 14 zákona o sociálně-ekonomických informacích, ve znění pozdějších předpisů. Na základě tohoto obecného pověření a k objasnění povinností vyplývajících z § 25 zákona o soukromém podnikání občanů Ministerstvo financí vydalo Zásady, definující dvě možné formy vedení účetnictví a Postup přechodu, který stanovil, mimo jiné, povinnost podniků zvýšit svou základnu důchodové daně při přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví. Soud dodává, že i když zvýšení daňové základny jako takové spadá do kategorie otázek upravených daňovým zákonodárstvím, je to v podstatě účetní operace, jejíž úprava byla plně v kompetenci Ministerstva financí.

57. Soud dále konstatuje, že i když byly určeny veřejnosti, ani Zásady, ani Postup přechodu nebyly uveřejněny v plném znění ani oznámeny ve Sbírce zákonů formou vyhlášky nebo výnosu. Nemohly proto představovat všeobecně závazné právní předpisy ve smyslu zákona o Sbírce zákonů. Soud však připomíná, že termín „zákon“ musí být vykládán ve svém věcném smyslu, a ne ve smyslu formálním (viz *Kruslin a Huvig proti Francii*, [č. 11801/85], rozsudek ze dne 24. dubna 1990, [...], § 29, resp. [...], § 28). Soud dále připomíná, že

Úmluva neobsahuje žádné specifické požadavky na stupeň veřejnosti jednotlivých předpisů. Kromě toho není úkolem Soudu vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených právní úpravou smluvního státu ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je slučitelný s českým právem. Jeho úkol je omezen na určení, zda jsou metody použité smluvním státem v souladu s Úmluvou.

58. Soud připomíná, že podle tvrzení vlády byl Finanční zpravodaj založen za účelem informování veřejnosti o opatřeních Ministerstva financí. Je určen pro veřejnost a v dotčeném období byl distribuován, jako Sbírka zákonů, předplatitelům a v prodejnách SEVT, a. s. Finanční zpravodaj č. 5 a 6/7 měly tedy stejnou míru veřejné dostupnosti jako Sbírka zákonů. Zákon o Sbírce zákonů nevyžaduje zveřejňování takových předpisů v samotné Sbírce zákonů vzhledem k tomu, že zmocňovací zákon (§ 25 zákona o soukromém podnikání občanů) k tomu neobsahuje žádné ustanovení.

59. Soud dále připomíná, že v roce 1991 firma Špaček SW, předchůdce stěžovatelské společnosti, využívala účetní zásady uvedené v Zásadách, které byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 5. Soud se proto domnívá, že i kdyby Zásady a Postup přechodu uveřejněné ve Finančním zpravodaji nebyly pro fyzické a právnické osoby všeobecně závaznými právními předpisy, ve smyslu tehdy platných vnitrostátních zákonů, firma Špaček SW přijala Finanční zpravodaj jako oficiální veřejný zdroj závazných předpisů a dodržovala jej při vedení svých účtů „v souladu s účetními zásadami“ podle § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. Soud shledává, že firma Špaček SW při přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví si byla vědoma způsobu, kterým Ministerstvo financí zveřejnilo účetní zásady, a mohla si tedy snadno opatřit informace o jakýchkoliv přechodných opatřeních, v případě nutnosti se poradit s odborníky (viz *mutatis mutandis* výše uvedená věc *Cantoni proti Francii*, rozsudek ze dne 15. listopadu 1996, [...], § 35). Nikdo ani netvrdil, že by snad firma Špaček SW nebo stěžovatelská společnost neznaly předpisy uveřejněné v příslušných částkách Finančního zpravodaje. Vezme-li se kromě toho v úvahu, že stěžovatelská společnost jako právnická osoba – na rozdíl od individuálního daňového poplatníka – se mohla a měla poradit s kompetentními odborníky, bylo uveřejnění Zásad i Postupu přechodu ve Finančním zpravodaji dostačující.

60. Soud shledává, že Postup přechodu byl dostatečně dostupný a předvídatelný, a dospívá k závěru, že zásah, který je předmětem stížnosti, byl dostatečně právně zdůvodněn českým právem, takže splňuje podmínky druhého odstavce článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

61. Soud tedy konstatuje, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

Z TĚCHTO DŮVODŮ SOUD JEDNOMYSLNĚ

1. *zamítá* předběžné námitky vlády;
2. *rozhoduje*, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

Vyhotoveno v anglickém jazyce a následně odesláno v ověřené kopii dne 9. listopadu 1999 v souladu s čl. 77 odst. 2 a 3 jednacího řádu Soudu.

S. DOLLÉ
tajemnice

J.-P. COSTA
Předseda