Š. s.r.o. proti České republice, rozsudek ze dne 9. 11. 1999

Stěžovatel: Š. s.r.o.

Žalovaný stát: Česká republika

Číslo stížnosti: 26449/95

Datum: 19.11.1999

Článek Úmluvy: čl. 1 Protokolu č. 1

Rozhodovací formace: Senát

Soud: Evropský soud pro lidská práva

Významnost: 2

VÝBĚR ROZHODNUTÍ EVROPSKÉHO SOUDU PRO LIDSKÁ PRÁVA PRO JUSTIČNÍ PRAXI Č. 2/2000

Š. s.r.o. proti České republice, rozsudek ze dne 9. 11. 1999

Evropský soud pro lidská práva (Třetí sekce), zasedající ve složení: J.-P. Costa, předseda, K. Jungwiert, P. Kūris, F. Tulkensová, W. Fuhrmann, H. S. Greveová, K. Traja, soudci, a S. Dolléová, tajemnice sekce, po poradě konané dne 26. října 1999, vynesl následující rozsudek, který byl přijat výše uvedeného dne:

POSTUP

1. Případ byl postoupen Soudu Evropskou komisí pro lidská práva (dále jen „Komise“) dne 2. listopadu 1998 během tříměsíční lhůty stanovené bývalými články 32 § 1 a 47 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Případ vyvolala stížnost (č. 26449/95) proti České republice, podaná Komisi podle bývalého článku 25 Úmluvy firmou S. s. r. o. (dále jen „stěžovatelská společnost“) dne 22. listopadu 1994 a zaregistrovaná dne 24. února 1995.

Požadavek Komise odkazoval na bývalý článek 44 a 48 Úmluvy a na prohlášení, kterým česká republika uznala pravomoc Soudu (bývalý článek 46 Úmluvy). Předmětem požadavku Komise bylo získat rozhodnutí, zda skutková podstata případu prokázala, že obviněný stát porušil své závazky podle článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě

2. Dne 14. ledna 1999 kolegium Velkého senátu rozhodlo podle článku 5 § 3 Protokolu č. 11 spolu s článkem 100 § 1 a ustanovení 24 § 6 Jednacího řádu Soudu, že případ má projednat Senát v rámci jedné sekce Soudu. Následně předseda Soudu přidělil případ Třetí sekci. Senát vytvořený v rámci sekce zahrnoval K. Jungwirtha, soudce zvoleného za Českou republiku (článek 27 § 2 Úmluvy a ustanovení 26 § 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu) a J.-P. Costu, výkonného předsedu sekce a předsedu Senátu (ustanovení 12 a 26 § 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu). Dalšími členy jmenovanými J.-P. Costou k doplnění Senátu byli P. Kūris, F. Tulkensová, W. Fuhrmann, H. S. Greveová a K. Traja (ustanovení 26 § 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu).

3. Dne 9. března 1999 předseda Třetí sekce vyzval strany, aby předložily svá stanoviska k problematice případu (ustanovení 59 § 1 Jednacího řádu). Stěžovatelská společnost byla dále vyzvána, aby předložila své nároky na spravedlivé zadostiučinění podle článku 41 Úmluvy (ustanovení 60 § 1 Jednacího řádu). Vláda České republiky (dále jen „Vláda“) zaslala vyjádření dne 5. května 1999 a 8. června 1999. Stěžovatelská společnost předložila své stanovisko dne 5. května 1999.

4. Dne 2. března 1999 Soud (Třetí sekce) rozhodl podle ustanovení 59 odst. 2 Jednacího řádu o veřejném jednání.

5. Veřejné jednání se konalo v Paláci lidských práv ve Štrasburku dne 15. června 1999. Před Soudem vystoupili za Vládu A. Lidák, náměstek ministra spravedlnosti, vládní zmocněnec, A. Dvořák, A. Svobodová a V. Lemešová, a za stěžovatelskou společnost B. Mazourek, právní zástupce, a J. Svoboda, poradce.

6. Soud vyslechl projevy B. Mazourka a E. Slavíka.

SKUTKOVÁ ZJIŠTĚNÍ

I. Zvláštní okolnosti případu

7. V roce 1991 firma Š. SW (předchůdce stěžovatelské společnosti) vedla jednoduché účetnictví podle § 25 zákona o soukromém podnikání občanů a Zásad pro vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů, zveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 5 dne 15. června 1990.

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

9. Dne 1. ledna 1992 forma Š. SW přešla na podvojné účetnictví. Dne 19 listopadu 1992 firma zanikla a vznikla firma S. s. r. o.

10. Dne 22. dubna 1993 Finanční úřad v Praze 5 vyměřil stěžovatelské společnosti dodatečně důchodovou daň ve výši 385 600 Kč včetně penále 37 200 Kč za rok 1991, protože forma Š. SW nezvýšila svůj daňový základ za daňový rok 1991 zahrnutím určitých aktiv v ceně 713 971 Kč, ačkoliv podle § 4 písm. e) Postupu přechodu z jednoduchého na podvojné účetnictví (dále jen „Postup přechodu“) ze dne 17. dubna 1991, uveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 6/7 dne 30. května 1991, tak měla učinit. Finanční úřad konstatoval, že firma Š. SW porušila jak § 25 zákona o soukromém podnikání občanů, tak i 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 uveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 6/7. Konstatoval také, že Zásady o Postup přechodu byly uveřejněny proto, aby vyjasnily povinnosti vyplývající z § 25 zákona o soukromém podnikání občanů.

12. Dne 14. října 1993 se stěžovatelská společnost odvolala k Městskému soudu v Praze. Uvedla, že firma Š. 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 čj. 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 ne v důsledku povinnosti zápisu podle § 13 odst. 1 zákona). Stěžovatelská společnost také uvedla, že i když obsah Zásad není právně závazný, podniky je aplikovaly, 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, tvrzením, 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 odvolání stěžovatelské společnosti. Konstatoval, že v roce 1991 Ministerstvo financí bylo 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, o Sbírce zákonů, opatření ústředních orgánů státní správy a ostatních ústředních orgánů se tak zveřejňují pouze, požaduje-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 článku 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 článku 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“. Stěžovatelova společnost tvrdila, že Městský soud v Praze nerozhodl, zda Zásady splňují požadavky zákona o Sbírce zákonů, týkající se legislativních a řídících nástrojů, a nevzal v úvahu zásadu, že jakýkoliv druhotný (podzákonný) právní akt musí být uveřejněn ve Sbírce zákonů, musí mít vhodný titul a formu a musí vstoupit v platnost a být proveditelný, aby byl závazný pro fyzické a právnické osoby nepodléhající jeho vydavateli.

15. Stěžovatelská společnost také kritizovala tvrzení Městského soudu v Praze, že podnik musí dbát Zásad, přestože jejich obsah nemohl objektivně zjistit, jelikož nebyly uveřejněny ve Sbírce zákonů. Tvrdila, že v roce 1991 měla plnit povinnosti uložené Postupem přechodu, který nebyl v souladu se zákonem o Sbírce zákonů, neboť nebyl vydán ve formě právního předpisu, který by byl obecně závazný.

16. Dne 2. června 1994 Ústavní soud zamítl ústavní stížnost stěžovatelské společnosti jako nepodloženou. Soud konstatoval mimo jiné:

„§ 25 zákona o soukromém podnikání občanů … stanovil povinnost vést jednoduché nebo podvojné účetnictví v souladu s účetními předpisy předepsanými zákonem. V roce 1991 … Ministerstvo financí bylo oprávněno předepsat podmínky a požadavky kladené na účetnictví … Ke specifikaci povinností stanovených v § 25 … Ministerstvo financí vydalo Zásady pro vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 5. Toto opatření … dále definovalo povinnosti podniků týkající se účetnictví. Kromě toho § 29 odst. 1 a 3 stanoví zodpovědnost podniků za stav jejich účetní evidence a sankce za porušení povinností vyplývajících z … § 25 … a z nedodržení Zásad. Po tomto opatření, které stanoví normy pro vedení účetnictví soukromých podniků, vydalo Ministerstvo financí dne 17. dubna 1991 Postup přechodu … uveřejněný ve finančním zpravodaji č. 6/7 … Datum, kdy tento Postup přechodu vstupuje v platnost, není uvedeno specificky. Nicméně Postup přechodu stanoví, že přechod z jednoduchého na podvojné účetnictví má vždy proběhnout k 1. lednu účetního roku … přechodu … soud může obecně souhlasit se stěžovatelem, že normální zákony nabývají platnosti pouze, když jsou zveřejněny ve Sbírce zákonů. Předmětný případ se týká předpisu … ústředního orgánu státní správy, který ve světle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o Sbírce zákonů by měl být uveřejněn ve Sbírce zákonů pouze, pokud by to vyžadoval zákon. V případě § 25 zákona o soukromém podnikání občanů tomu však tak nebylo.“

II. Příslušné domácí právo a praxe

17. České daňové zákonodárství přijalo zásadu, že daně a odvody mohou být ukládány pouze na základě zákona, jak je uvedeno v článku 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 § 5 odst. 1 písm. a) byl daňovou základnou zisk z činnosti podléhající dani zachycený v poplatníkově účetnictví, jakož i částky, jimiž byly protiprávně zvýšeny výdaje uvedené v účtech nebo snížen zisk. Zákon byl postupně novelizován zákony č. 108/1990 Sb., č. 57/1990 Sb. a č. 78/1991 Sb.

19. Dne 1. ledna 1992 vstoupil v platnost zákon o správě daní (č. 337/1992 Sb.), upravující mezi jiným 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 zároveň respektovat práva a zákonné zájmy daňových poplatníků a jiných zúčastněných osob. Zákon byl postupně novelizován zákony č. 35/1993 Sb., č. 157/1993 Sb. a 302/1993 Sb.

20. Povinnost podniků vést jednoduché nebo podvojné účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami je stanovena v § 25 zákona o soukromém podnikání občanů (č. 105/1990 Sb.), který vstoupil v platnost dne 1. července 1990. Tento paragraf ukládá podnikům povinnost vést účetnictví tak, aby poskytovalo přehled o výsledcích jejich podnikatelské činnosti, jakož i o aktivech a pasivech vyplývajících z jejich podnikatelských aktivit.

21. Ministerstvo financí bylo kompetentní ve věcech účetnictví v důsledku § 14 zákona o sociálně ekonomických informacích (č. 21/1971 Sb.), ve znění pozdějších předpisů, který je zmocňoval k vydávání opatření v oblasti účetnictví a k vydávání 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, stanovily požadavek, aby podniky vedly jednoduché nebo podvojné účetnictví, přičemž účetním obdobím je kalendářní rok. Zásady vstoupily v platnost dne 1. června 1990. Uváděly sankce za porušení povinností uložených v § 25 zákona o soukromém podnikání občanů a odpovědnost podniků za stav jejich účetní evidence.

23. Postup přechodu z jednoduchého na podvojné účetnictví, uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 6/7 dne 30. května 1991, upravoval přechod z jednoduchého na podvojné účetnictví. Mimo jiné v § 4 písm. e) stanovil, že daňový základ podniku pro běžný rok musí být zvýšen kromě neodpočitatelných a odpočitatelných položek uvedených v zákoně také o hodnotu hmotného majetku zapsaného v soupisu zásob k 31. prosinci předchozího roku. Postup přechodu neobsahoval žádné odkazy na zákon o soukromém podnikání občanů a neuváděl ani datum, kdy vstoupí v platnost.

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

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

26. Podle § 2 tohoto zákona úplné znění všech ústavních a ostatních zákonů přijatých Parlamentem, nařízení vlády a zákonných legislativních nástrojů přijatých ústředními orgány státní správy muselo být uveřejněno ve Sbírce zákonů.

27. Podle § 3 uvedeného zákona v případě výnosů vydaných ústředními orgány státní správy postačovalo oznámení o jejich vydání ve Sbírce zákonů, pokud se týkaly pouze omezeného počtu adresátů nebo upravovaly podrobnosti práv a povinností úzkých skupin osob.

28. Zákon o Sbírce zákonů v § 6 stanovil, že právní akty uvedené v § 2 a 3 vstupují v platnost dnem

jejich uveřejnění ve Sbírce zákonů a jsou proveditelné patnáctého dne po jejich uveřejnění, pokud nebyl stanoven pozdější den platnosti.

29. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) zákona o Sbírce zákonů stanoví, že opatření ústředních orgánů státní správy mohou být uveřejněna ve Sbírce zákonů pouze tehdy, vyžaduje-li to zákon. Podle § 8 odst. 2 takové opatření nebo vnitřní směrnice se nesmějí nazývat vyhláškami.

30. Stěžovatelská společnost se obrátila na Evropskou komisi pro lidská práva dne 22. listopadu 1994 se stížností na porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

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

KONEČNÝ NÁVRH VLÁDY PŘEDLOŽENÝ SOUDU

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

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

PRÁVNÍ ZJIŠTĚNÍ

1. Předložené námitky vlády

34. Při veřejném zasedání vláda tvrdila, že stěžovatelská společnost nemá postavení „oběti“ ve smyslu článku 34 Úmluvy a že žádost je proto třeba zamítnout ratione materiae. Vláda uvedla, že rozhodnutí Finančního úřadu v Praze 5 ze dne 22. dubna 1993, kterým byla firmě Š. 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 zástupce stěžovatelské společnosti při veřejném zasedání dne 15. června 1990 je oprávněn ji zastupovat podle českého práva, vzhledem ke konkurznímu řízení, zahájenému Krajským obchodním soudem v Praze dne 16. března 1998. Vláda uvedla, že stěžovatelskou společnost může zastupovat jen správce konkurzní podstaty, pokud ovšem stěžovatelská společnost nepředloží plnou moc vydanou správcem.

35. Stěžovatelská společnost oponovala argumentům vlády.

36. Soud konstatuje, že námitka vlády, že stěžovatelskou společnost nelze pokládat za „oběť“ ve smyslu článku 34 Úmluvy, nebyla vznesena v době určené k jejímu uplatnění, když se Komise zabývala přípustností stížnosti. Námitku tedy nelze uplatnit (viz mezi jinými např. rozsudek ve věci Zana v. Turecko ze dne 25. listopadu 1997, Reports of judgements and Decisions 1997-VII, s. 2546, § 44, a rozsudek ve věci Nikolová v. Bulharsko ze dne 25. března 1999, § 44, který bude zveřejněn v úředních zprávách Soudu).

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

II. Údajné porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě

38. Stěžovatelská společnost si stěžovala, že dodatečné vyměření důchodové daně a penále národními orgány porušilo její právo podle článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě, který stanoví:

„Každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svého vlastnictví. Nikdo nesmí být zbaven svého vlastnictví kromě případů veřejného zájmu a za podmínek stanovených zákonem a obecnými zásadami mezinárodního práva.

Předchozí ustanovení však nijak nenarušují právo státu přijímat zákony, které pokládá za nutné k regulaci užívání vlastnictví v souladu s obecným zájmem nebo k zajištění placení daní nebo jiných poplatků nebo pokut.“

A. Zda došlo k zásahu do práva

39. Strany nejsou v rozporu v tom, že vyměření dodatečné důchodové daně a penále stěžovatelské společnosti daňovými orgány představovalo zásah veřejného orgánu do stěžovatelova práva užívat svého vlastnictví ve smyslu článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

B. Zda byl zásah zákonný

40. V daném případě připadá v úvahu pouze otázka zákonnosti zásahu do práv stěžovatelské společnosti podle druhého odstavce článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

41. Soud konstatuje, že zdaňování, jako zásah do práv zaručených článkem 1 Protokolu č. 1 je ospravedlněné druhým odstavcem článku 1. Toto ustanovení výslovně opravňuje smluvní státy k přijímání zákonů, které pokládají za nutné k zajištění placení daní (viz rozsudek ve věci Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH v. Nizozemí ze dne 23. února 1995, Série A., č. 306-B, s. 48, § 59).

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

43. Stěžovatelská společnost kritizovala tvrzení národních 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 Komisí, 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 stěžovatele skutečnost, že opatření ministerstva se stalo právně závazným v důsledku jeho distribuce SEVTem nebo prohlášení státního orgánu, že doplňuje jiné opatření ministerstva, by platilo pouze pro příslušné ministerstvo. Co do možnosti veřejnosti získat informace o nových právně závazných opatřeních ministerstva přímo na ministerstvu, stěžovatelská společnost argumentuje, že je to nepřijatelné; informace o povinnostech ukládaných státem musejí 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 podvojné 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 podvojné 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 o sociálně ekonomických informacích (č. 21/1971 Sb.), 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 zveřejněny 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 Š. SW., které nepopřely dostupnost ani jasnost zásad uveřejněných ve Finančním zpravodaji, Finanční zpravodaj soustavně využívaly.

50. Vláda uvedla, že Zásady přechodu z jednoduchého na podvojné účetnictví byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 6/7 v květnu 1991 ve formě Postupu přechodu. Když firma Š. SW přešla na podvojné 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 podvojné ke dni 1. ledna 1992 a ne 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 daňovou a účetní legislativu. 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 aplikaci 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 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 a Postupy přechodu byly vydány za tímto účelem.

53. Jak Komise, tak i Soud pokládá za hlavní otázku publicitu 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). Implikuje kvalitativní požadavky, zejména dostupnost a předvídatelnost (viz rozsudek ve věci Cantoni v. France ze dne 15 listopadu 1996, Reports 1996-V, s. 1627, § 29, s odkazem na rozsudek ve věci S. W. a C. R. v. Spojené království ze dne 22. listopadu 1995, Série A, č. 335-B a č. 335-C, s. 41 – 42, § 35, resp. s. 68 – 69, § 33).

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

56. Soud konstatuje, že povinnost podniků vést účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami byla stanovena § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. I když tento paragraf neuváděl ani orgán oprávněný vydat účetní zásady, ani právní formu, v níž 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 povinnosti 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 podvojné účetnictví. Soud dodává, že i když zvýšení daňové základny jako takové spadá do otázek upravených daňovým zákonodárstvím, je to v podstatě účetní operace, jejíž úprava byla plně v kompetenci Ministerstva financí.

57. Soud 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 interpretován ve svém věcném smyslu, a ne ve smyslu formálním (viz rozsudek ve věci Kruslin a Huvig v. Francie ze dne 24. dubna 1990, Série A, č. 176-A a č. 176-B, s. 21, § 29, resp. s. 53, § 28). Soud dále připomíná, že Úmluva neobsahuje žádné specifické požadavky na stupeň publicity jednotlivých předpisů. Kromě toho není úkolem Soudu vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených legislativou smluvního státu ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je kompatibilní s českým právem. Jeho úkol je omezen na stanovení, jsou-li 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 zpravodaje č. 5 a 6/7 mely tedy stejnou publicitu jako Sbírka zákonů. Zákon o Sbírce zákonů nevyžaduje zveřejňování takovýchto předpisů v samotné Sbírce zákonů a také ve zvláštním zákonu (§ 25 zákona o soukromém podnikání občanů) o tom není uvedeno.

59. Soud dále připomíná, že v roce 1991 firma Š. SW, předchůdce stěžovatelské společnosti, využívala účetní zásady uvedené v Zásadách, které byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 5. Soud proti soudí, že kdyby Zásady a Postup přechodu uveřejněné ve Finančním zpravodaji nebyly pro fyzické a právnické osoby všeobecně závaznými právními předpisy ve smyslu tehdy platných národních zákonů, firma Š. 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 se tedy domnívá, že firma Š. SW při přechodu z jednoduchého na podvojné 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 uvedený rozsudek ve věci Cantoni v. Francie ze dne 15. listopadu 1996, Reports 1996-V, s. 1629, § 35). Dokonce nikdo ani netvrdil, že by snad firma Š. 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 konstatuje, že Postup přechodu byl dostatečně dostupný a předvídatelný, a dospěl k závěru, že zásah, který je předmětem stížnosti, byl dostatečně právně zdůvodněn českým právem, takže splňuje druhý odstavec článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

61. Soud konstatuje, že Postup přechodu byl dostatečně dostupný a předvídatelný, a dospěl k závěru, že zásah, který je předmětem stížnosti, byl dostatečně právně zdůvodněn českým právem, takže splňuje druhý odstavec článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

VÝROK

Z TĚCHTO DŮVODŮ SOUD JEDNOMYSLNĚ

1. *Zamítá* předběžné námitky vlády.

2. *Konstatuje*, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

Vyhotoveno v anglickém jazyce podle článku 77 odst. 2 a 3 Jednacího řádu Soudu odesláno jako ověřená kopie dne 9. listopadu 1999.

S DOLLEOVÁ
tajemnice

J. – P. COSTA
předseda