

26. 10. 2000

Veźměte, prosěme, na vědomě, Źe text ělĀnku odpovědĀ platně prĀvně ūpravě ke dni publikace.

Evropskĵ soud pro lidskĀ prĀva - rozsudek v pŕěpadu Ťpaěek s.r.o. vs. ĀeskĀ republika

StěŹovatelskĀ spoleěnost si stěŹovala, Źe dodateěně vyměření dŭchodově daně a penĀle nĀrodněměi orgĀny poruŖilo jeĵ prĀvo podle ělĀnku 1 Protokolu ě. 1 k Ŭmluvě o ochraně lidskěch prĀv a zĀkladněch svobod

RADA EVROPY - EVROPSKĵ SOUD PRO LIDSKĀ PRĀVA - TŕĚTĪ SEKCE

Ťpaěek s.r.o. vs. ĀeskĀ republika

(stěŹnost ě. 26449/95)

R O Z S U D E K

Ťstrasburk, 9. listopadu 1999

v pŕěpadu Ťpaěek s.r.o. vs. ĀeskĀ republika

Evropskĵ soud pro lidskĀ prĀva (Tŕětě sekce) zasedajěcě jako SenĀt ve sloŹeně:

p. J.-P.COSTA, pŕedseda,

p. P.KŬRIS,

pě F. TULKENS,

p. W. FUHRMANN,

p. K. JUNGWIERT,

pě H.S. GREVE,

p. K. TRAJA, soudci

a pě S. Dollě, zapisovatelka sekce,

v uzavŕeněm zasedĀně dne 26. řějna 1999

vynesl tento rozsudek, kterě byl pŕijat věŖe uvedeněho dne.

POSTUP

1. Příklad byl postoupen Soudu Evropskou komisí pro lidská práva (dále jen "Komise") dne 2. listopadu 1998 během tříměsíční lhůty stanovené bývalými články 32 odst. 1 a 47 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen "Úmluva"). Příklad vyvolala stížnost (č. 26449/95) proti České republice, podaná Komisí podle bývalého článku 25 Úmluvy firmou Špaček s.r.o. (dále jen "stěžovatelská společnost") dne 22. listopadu 1994. Stížnost byla registrována dne 6. února 1995.

Požadavek Komise odkazoval na bývalý článek 44 a 48 Úmluvy a na prohlášení, kterým Česká republika uznala obligatorní 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 odst. 4 Protokolu č. 11 spolu s čl. 100 odst. 1 a článku 24 odst. 6 Jednacího řádu Soudu (který vstoupil v platnost dne 1. listopadu 1998 - pozn. zapisovatelky), že případ má projednat Senát v rámci jedné sekce Soudu. Následně předseda Soudu přidělil případ třetí sekci. Senát vytvořený v rámci sekce zahrnoval p. K. Jungwierta, soudce zvoleného za Českou republiku (článek 27 odst. 2 Úmluvy a článek 26 odst. 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu) a p. J.-P. Costu, výkonného předsedu sekce a předsedu Senátu (článek 12 a 26 odst. 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu). Dalšími členy jmenovanými p. J.P. Costou k doplnění Senátu byli p. P. Küris, pí F. Tulkens, p. W. Fuhrmann, pí H.S. Greve a p. K. Traja (článek 26 odst. 1 písm. a) Jednacího řádu Soudu).

3. Dne 9. března 1999 předseda třetí sekce vyzval strany, aby předložily svá stanoviska k problematice případu (článek 59 odst. 3 Jednacího řádu). Stěžovatel byl dále vyzván, aby předložil své nároky na spravedlivé zadostiučinění podle článku 41 Úmluvy (článek 60 odst. 1 Jednacího řádu). 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 článku 59 odst. 2 Jednacího řádu, o veřejného zasedání.

5. Veřejné zasedání se konalo v Paláci lidských práv ve Štrasburku dne 15. června 1999. Před Soudem stanuli:

a) za vládu:

p. E. Slavík, Ministerstvo spravedlnosti, vládní zmocněnec

p. A. Dvořák

pí A. Svobodová

p. Y. Lemeux

p. A. Jeřábek poradci

b) za stěžovatelskou společnost:

p. B. Mazourek, právní zástupce

p. J. Svoboda, poradce

Soud vyslechl projevy p. Mazourka a p. Slavíka.

ZJIŠTĚNÉ SKUTEČNOSTI

I. Skutkové okolnosti případu

6. Stěžovatel 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 firma 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 37 200 Kč za rok 1991, protože firma Špaček 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 podvojný 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 Špaček 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, uveřejněným, ve Finančním zpravodaji č. 6/7. Konstatoval také, že Zásady i 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 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 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](#) Sb., 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". 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 druhotný (podzákoný) 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 názor Městského soudu v Praze, že podnik musí dbát "vnitřních předpisů", které mu nebyly přístupny a jejichž obsah nemohl objektivně zjistit a aplikovat. 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 nepodloženou. Soud konstatoval mimo jiné:

"§ 25 zákona o soukromém podnikání občanů.... stanovil povinnost vést jednoduché nebo podvojně 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 uveden specificky. Nicméně Postup přechodu stanoví, že přechod z jednoduchého na podvojně účetnictví má vždy proběhnout k 1. lednu účetního roku....

... co se týče nedostatečnosti ve zveřejnění tohoto Postupu přechodu... soud může obecně souhlasit se stěžovatelem, že normální zákony nabývají platnosti pouze, když jsou zveřejněny ve Sbírce zákonů. V případech, kdy není důvodu k uveřejnění obecně závazných předpisů ústředních orgánů státní správy, musí být takovéto právní předpisy oznámeny 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. Relevantní vnitrostátní právo

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 § 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 sniženy zisk. Zákon pak byl postupně novelizován zákony č. 108/1990, č. 574/1990 a č. [578/1991](#) Sb.

19. Dne 1. ledna 1993 vstoupil v platnost zákon o správě daní (č. [337/1992](#) Sb.). Upravoval mezi jiným 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 novelizován zákony č. 35/1993, č. 157/1993 a č. [302/1993](#) Sb.

20. Povinnost podniků vést jednoduché nebo podvojně účetnictví v souladu s předepsanými účetními zásadami stanovila § 25 odst. 2 zákona o soukromém podnikání občanů (č. [105/1990](#) Sb.), který vstoupil v platnost dne 1. května 1990. První odstavec tohoto paragrafu požaduje, aby podniky vedly účetnictví obzvláště 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 kompetentní ve věcech účetnictví v důsledku § 14 zákona o sociálně ekonomických informacích (č. [21/1971](#) Sb.) 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 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 vyhlášení 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 a zákonných opatření přijatých předsednictvem Parlamentu, nařízení vlády a zákonné legislativní nástroje přijaté ústředními orgány státní správy a jinými ústředními orgány - vyhlášky (kromě výjimek vyjmenovaných v § 3) musí být uveřejněny ve Sbírce zákonů.

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 mezi jiným 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 jsou proveditelné patnáctého dne po jejich uveřejnění, pokud není den jejich vstupu v platnost stanoven později.

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, pokud to zákon vyžaduje. Podle § 8 odst. 2 takovéto 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. Stěžovala si 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 : 2 k názoru, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. (Kopii zprávy Komise je možno obdržet od spisovny Kanceláře soudu - pozn. Kanceláře soudu.)

KONEČNÉ VYJÁDŘENÍ VLÁDY PŘED SOUDEM

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.

PŘÁVNÍ ZJIŠTĚNÍ

I. Předběžné 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 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 zástupce stěžovatelské společnosti při veřejném zasedání dne 15. června 1999 je oprávněn 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, pokud ovšem stěžovatelská společnost nepředložila 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 přijatelností stížnosti. Námitku tedy nelze uplatnit (viz mezi jiným další rozhodnutí jako např. Zana vs. Turecko, rozsudek ze dne 25. listopadu 1997, Reports of Judgements and Decisions 1997-VII, s. 2546, § 44, a Nikolova vs. Bulharsko, rozsudek ze dne 25. března 1999, § 44, který bude zveřejněn v oficiálních zprávách Soudu).

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. 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

ospravedlněno 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 vs. Nizozemí, rozsudek 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 podvojně 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 podvojně 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 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 stěžovatele skutečnost, že opatření ministerstva se stalo právně závazným v důsledku jeho distribuce SEVTem nebo prohlášením státního orgánu, že doplňuje jiné opatření ministerstva, by platilo pouze pro příslušné ministerstvo. 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 podvojně 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 podvojně 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 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 podvojně účetnictví byly uveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 6/7 v květnu 1991 ve formě Postupu přechodu. Když firma Špaček SW přešla na podvojně 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 podvojně 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 i Postup 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 např. *Cantoni vs. Francie*, rozsudek z 15. listopadu 1996, Reports 1996-V, s. 1627, § 29 s odkazem na *S.W. a C.R. vs Spojené království*, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, Série A, č. 335-B a 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 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 podvojně 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 interpretován ve svém věcném smyslu a ne ve smyslu formálním (viz *Kruslin a Huvig vs. Francie*, rozsudek ze dne 24. dubna 1990, Série A, č. 176-A a 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 zpravodaj č. 5 a 6/7 měly 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 nic uvedeno.

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 proto soudí, 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 národních 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 se tedy domnívá, 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 uvedený případ *Cantoni vs. Francie*, rozsudek ze dne 15. listopadu 1996, Reports 1996-V, s. 1629, § 35). Dokonce 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 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 tedy konstatuje, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

Z TĚCHTO DŮVODŮ SOUD JEDNOMYSLNĚ

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

Rozsudek je vyhotoven v anglickém jazyce a odeslán jako ověřená kopie dne 9. listopadu 1999 podle článku 77 odst. 2 a 3 Jednacího řádu Soudu.

S. DOLLÉ J.-P. COSTA

zapisovatelka předseda

© EPRAVO.CZ - Sbíрка zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemnému mezi spojenými osobami](#)