



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

PL. ÚS 9/2014-63

Ústavný súd Slovenskej republiky na verejnom zasadnutí 12. novembra 2014 v pléne zloženom z predsedníčky Ivetty Macejkovej a zo sudcov Jany Baricovej, Petra Brňáka, Ľubomíra Dobríka, Ľudmily Gajdošíkovej, Sergeja Kohuta, Milana Ľalíka, Lajosa Mészáros, Marianny Mochnáčovej a Ladislava Orosza (sudca spravodajca) o návrhu skupiny 51 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky, zastúpených JUDr. Danielom Lipšicom, LL.M, poslancom Národnej rady Slovenskej republiky, vo veci namietaného nesúladu ustanovenia § 52za ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s čl. 1 ods. 1, čl. 35 ods. 1 a s čl. 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky takto

### **r o z h o d o l :**

Návrhu skupiny 51 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky **n e v y h o v u j e .**

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

#### **Návrh skupiny poslancov**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bol 8. januára 2014 doručený návrh skupiny 51 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len „skupina poslancov národnej rady“ alebo „navrhovatelia“), zastúpených JUDr. Danielom Lipšicom, LL.M, poslancom Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej aj „národná rada“), na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) vo veci namietaného nesúladu § 52za ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“) s čl. 1 ods. 1, čl. 35 ods. 1 a s čl. 13 ods. 4 ústavy.

V návrhu skupiny poslancov národnej rady sa okrem iného uvádza:

*„Ustanovenia čl. I, bod 106, § 52za ods. 4 zákona sú v rozpore s čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, pretože sú retroaktívne a nenapĺňajú princíp proporcionality právnej úpravy, čím porušujú niektoré zo základných princípov právneho štátu, zakotveného práve v čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.*

*Uvedené ustanovenia zákona porušujú aj právo na podnikanie, zakotvené v čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, pretože svojimi následkami spôsobia vážny zásah do tohto práva, resp. tieto ustanovenia sú spôsobilé dokonca prinútiť podnikateľa ukončiť svoju podnikateľskú činnosť.*

*V súvislosti s vyššie uvedeným konštatujeme, že uvedené ustanovenia zákona majú potenciál spôsobiť následky, ktoré idú za rámec princípu zakotveného v čl. 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky; obmedzujú základné práva a slobody, pričom toto obmedzenie nedbá na podstatu a zmysel obmedzovaného práva a slobody a ide omnoho ďalej, než ako je ustanovený (resp. zákonodarcom zamýšľaný) cieľ, t. j. zamedziť daňovým únikom.*

*Ako je zdôvodnené ďalej, Národná rada Slovenskej republiky sa pri schvaľovaní zákona týmito ústavnými princípmi neriadila, porušila ich, čím je spôsobené, že vyššie uvedené ustanovenia zákona sú v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky.“*

Vo vzťahu k namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov s čl. 1 ods. 1 ústavy, ktorého integrálnou súčasťou je aj zákaz retroaktivity, navrhovatelia argumentujú, že *«napadnuté ustanovenia zákona možno považovať za také, ktoré vo svojom texte obsahuje prvky pravého spätného pôsobenia, čo v právnom štáte je všeobecne neprípustné. V zmysle všeobecne uznávanej zásady, že neskorší právny predpis (lex posterior) nesmie zhoršiť, resp. zrušiť nadobudnuté práva, by podnikatelia, ktorí do účinnosti zákona vykázali stratu (za roky 2010, 2011 a 2012), mali túto odpočítavať od základu dane podľa pravidiel platných doteraz, t. j. počas siedmich (7) po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach a v každom z týchto rokov v ľubovoľnej výške - teda podľa reálneho hospodárskeho výsledku tak, aby to neuškodilo, resp. inak neprekázalo jeho ďalšej podnikateľskej činnosti.*

*Ustanovenia zákona, ktoré hovoria o tom, že túto stratu môže odpočítavať z daňového základu len počas štyroch (4) zdaňovacích období, a to rovnomerne, t. j. zakaždým po jednej štvrtine (25 %), teda bez ohľadu na aktuálny hospodársky výsledok a situáciu podnikateľa, a to aj straty vykázané za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013 (t. j. nové pravidlá sa nevzťahujú až na straty vykázané po nadobudnutí účinnosti zákona), nerešpektuje zásadu zákazu retroaktivity. Uvedené napadnuté ustanovenia zákona vstupujú do doteraz nadobudnutých práv podnikateľa rozhodnúť sa, vzhľadom na svoju ekonomickú situáciu, ako bude v časovom horizonte 7 rokov odpisovať svoju stratu, ak už začal,*

*- nerešpektujú to, že podnikatelia, ktorí už začali s odpisovaním straty z rokov 2010, 2011 a 2012 už mohli s touto stratou nejakým spôsobom nakladať podľa doteraz platných predpisov,*

*- nová úprava núti podnikateľov, bez ohľadu na to, ako postupovali v súlade so zákonom doteraz (t. j. ako nakladali so stratou za rok 2010, 2011 a 2012), nerešpektovať svoju ekonomickú realitu, ale postupovať podľa ustanovení novej právnej úpravy mechanicky, teda odpísať 25 % za rok,*

*- tým, že idú aj do minulosti, majú spôsobilosť poškodiť podnikateľov, ktorí doteraz nakladali so stratou v súlade so svojou ekonomickou realitou, a to až tak, že môžu spôsobiť až ukončenie podnikania.*

*Právnu normu je potrebné považovať za retroaktívnu vtedy, ak stanoví právne následky pre také skutkové podmienky, k dovŕšeniu ktorých došlo ešte pred dátumom jej účinnosti. Zásada zákazu spätného pôsobenia zákonov sa javí zároveň ako jedna zo záruk zachovania základných ľudských práv a slobôd a jej vyjadrenie nesporne vidíme v článku 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.*

*Ústavný súd stav, v ktorom nová právna úprava neuznáva oprávnenia a povinnosti založené právnymi vzťahmi len lex priori, vymedzil ako pravú retroaktivitu (PL. ÚS 37/99), prípadne ako stav, kedy zákon dodatočne a pozmeňujúco zasahuje do už právne uzavretých minulých skutkových a právnych vzťahov (práv a povinností). (PL. ÚS 3/00).*

*Práve takýto stav navodili napadnuté ustanovenia zákona.*

*Napadnuté ustanovenia zákona „zavádzajú pravú retroaktivitu, pretože neuznávajú oprávnenia a povinnosti založené právnymi vzťahmi, ktoré vznikli za platnosti lex prior. Tým toto zákonné obmedzenie tiež vecne nespĺňa podmienky, ktoré sú uvedené v čl. 13 ods. 4 ústavy“ (PL. ÚS 37/99).*

*Zákaz retroaktivity je založený na presvedčení, že právo (právna norma) pôsobí do budúcnosti. V jeho zmysle preto napríklad nikoho nemožno potrestať za také správanie sa, ktoré v čase, keď sa uskutočnilo, nebolo trestným činom alebo priestupkom. Rovnako nie sú prípustné zákony, ktoré by spätne (so spätnou účinnosťou) zakladali alebo zvyšovali občanom akúkoľvek verejno-právnu povinnosť. Základom tohto prístupu je presvedčenie, že spoľahlivosť právneho poriadku v určitom čase zabezpečuje predvídateľnosť právnych následkov správania sa každého jednotlivca, a tým aj jeho vlastnú zodpovednosť za vedenie (budovanie) vlastného života. Odmietanie retroaktivity (spätnej účinnosti) sa spája s odmietaním zmeny subjektívnej právnej situácie vytvorenej na základe individuálnych právnych úkonov, ktoré vznikli podľa skoršej (predchádzajúcej) právnej úpravy. Napadnuté ustanovenia pôsobia retroaktívne voči podnikateľom, ktorí za roky 2010, 2011 a 2012 začali spôsobom ustanoveným doterajšou právnou úpravou, v súlade s vlastnou ekonomickou situáciou, odpisovať stratu tak, ako im to tieto determinanty umožnili. Napadnuté ustanovenia zákona zasiahli do existujúcich vzťahov, do existujúcej situácie v neprospech týchto podnikateľov, pretože zmenili právne vzťahy založené a existujúce pred dátumom účinnosti zákona, ktorého ustanovenia napádame.*

*V neprospech uvedených podnikateľov ich (tieto vzťahy) napadnuté ustanovenia zmenili tak, že:*

*- títo podnikatelia už nemôžu, vzhľadom na vlastnú ekonomickú situáciu, rozložiť odpisovanie vykázanej straty v lehote 7 rokov tak, ako začali a podľa toho ďalej nastaviť svoju podnikateľskú činnosť (napríklad plánovať racionalizačné opatrenia, alebo naopak, plánovať investície a ďalší rozvoj) a*

*- títo podnikatelia už nemôžu určiť výšku odpisovanej straty každý rok v rámci*

*7-ročnej lehoty v závislosti od economickej situácie tak, ako začali, ale musia povinne odpočítať 25 % straty tak, že táto bude odpočítaná celá za 4 roky. Toto spätné obmedzenie má spôsobilosť negatívne zasiahnuť ich podnikateľskú činnosť v ďalšom plánovaní, resp. dosiahnuť až to, že niektorí podnikatelia s podnikaním skončia.*

*Napadnuté ustanovenia preto nie sú v súlade s čl. 1 ods. 1 ústavy, pretože pôsobia retroaktívne, negatívne narušujú vzťahy, ktoré vznikli v súlade s doteraz platnou právnou úpravou, čím porušujú jeden z významných princípov právneho štátu.»*

*Vo vzťahu k namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov s čl. 35 ods. 1 ústavy navrhovatelia uvádzajú, že «Zisk môžeme považovať za jednu formu hospodárskeho výsledku - inou môže byť aj strata. Podnikateľ teda vykonáva svoju činnosť - podnikanie - za účelom dosiahnutia zisku, teda kladného hospodárskeho výsledku, sú však situácie, kedy toto nie je možné - na základe objektívnych aj subjektívnych príčin - a vtedy je hospodársky výsledok negatívny - strata. Vykázanie straty za určité zdaňovacie obdobie však ešte nemusí znamenať (a ani neznamená), že podnikateľ svoju činnosť musí ukončiť; naopak, existuje množstvo spôsobov, ako sa z negatívneho hospodárskeho výsledku dostať a začať opäť podnikáť so ziskom. S takouto situáciou počíta aj zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, preto sú v jeho ustanoveniach zakotvené spôsoby, ako sa s takouto stratou (účtovne, daňovo) vysporiadať a ďalej pokračovať v podnikaní. Podnikateľ sa v takejto situácii musí rozhodnúť, aké ďalšie rozhodnutie prijme, aby na jeho zodpovednosť vykonávaná sústavná činnosť opäť dosahovala zisk. Podnikatelia, ktorí za roky 2010, 2011 a 2012 vykázali stratu, mali možnosť sa rozhodnúť, či túto stratu odpíšu od základu dane hneď ďalší rok, pretože sa im ekonomicky darilo, alebo, vzhľadom na konkrétnu hospodársku situáciu, bude túto*

*stratu každý konkrétny podnikateľ odpisovať postupne, rozloženú na 7 rokov, pretože chce udržať firmu, zamestnanosť a prípadne aj niečo investovať za účelom ďalšieho rozvoja firmy a dosahovania budúceho zisku. Pokiaľ však do takéhoto plánu, ktorý sa už začal realizovať, vstúpi retroaktívne ustanovenie zákona, celý takýto doterajší plán sa ruší, stráca zmysel, pretože nové ustanovenia zákona presne určia „koľko a za ako dlho“ - bez ohľadu na to, aká je momentálne situácia, či už konkrétneho podnikateľa, alebo na trhu, alebo celkovo v hospodárstve štátu a pod.*

*Takéto retroaktívne ustanovenia vážnym spôsobom zasahujú do výkonu práva na podnikanie, a to negatívne; v prípade, že podnikateľ sa pri výkone svojej podnikateľskej činnosti primárne riadil racionálnymi úvahami, ovplyvnenými situáciou jeho samotného, ako aj celkovou situáciou v ekonomike, po nadobudnutí účinnosti takýchto retroaktívnych ustanovení už bude nútený ich len vykonať, bez ohľadu na racionálnu úvahu, vrátane negatívnych dopadov takýchto ustanovení na jeho podnikanie.*

*Ak bola podnikateľovi narušená možnosť vykonávať podnikateľskú činnosť retroaktívnou zmenou právnej úpravy, resp. táto možnosť bola úplne odňatá (podnikateľ musel skončiť), znamená to obmedzenie práva podnikat' nad nevyhnutnú mieru a v rozpore s verejným záujmom. Verejný záujem na stanovení vážnych prekážok, resp. na skončení podnikania v súlade so zákonom a za splnenia všetkých podmienok, za ktorých dotknutí podnikatelia doteraz podnikali, tu daný nie je.“*

*Zákonodarca pri odôvodnení napadnutého ustanovenia zákona uviedol nasledovné (Odôvodnenie sa týkalo pôvodne čl. I, bodu 100, § 52w ods. 4, ako bolo uvedené pri pozmeňujúcom návrhu v Spoločnej správe gestorského výboru. Pri redakcii textu pred zverejnením v Zbierke zákonov Slovenskej republiky boli napadnuté ustanovenia označené ako čl. I, bod 106, § 52az ods. 4 a tak sú aj týmto podaním napadnuté).».*

S prihliadnutím na „odôvodnenie napadnutého ustanovenia zákona“ zákonodarcom navrhovatelia namietajú, že tento sa usiloval «napadnuté ustanovenia zákona zakomponovať do zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov preto, aby eliminoval možnosti „pre optimalizáciu daňovej povinnosti“. V skutočnosti však tieto napadnuté ustanovenia zákona nesledujú len tento „verejný záujem“, t. j. vyšší výber daní; napadnuté ustanovenia sú spôsobilé vážne a negatívne zasiahnuť do podnikateľského

*života podnikateľa, resp. tento podnikateľský život dokonca ukončiť, čo však v žiadnom prípade nie je verejným záujmom. Takéto ustanovenia neobmedzujú právo na podnikanie len z hľadiska dosahovania verejného záujmu, ale idú ďaleko za tento záujem. Konštatujeme, že takéto ustanovenia nie sú v súlade s čl. 35 ods. 1 ústavy, pretože vážne poškodzujú právo na podnikanie podnikateľom, ktorí sú týmito retroaktívnymi ustanoveniami zasiahnutí. V spojitosti čl. 35 ods. 1 s čl. 13 ods. 4 ústavy konštatujeme tiež, že napadnuté ustanovenia zákona sú v rozpore aj s čl. 13 ods. 4, pretože zákonodarca pri ich schválení nielenže nedbal na podstatu a zmysel práva na podnikanie (nie je vo verejnom záujme prekážať v podnikaní, resp. znemožňovať ho – v takom prípade je samotné právo podnikateľ popreté), ale tieto napadnuté ustanovenia sa nepoužijú len na ustanovený cieľ (zvýšiť výber daní, resp. eliminovať obchádzanie daňovej povinnosti), ale tieto ustanovenia budú mať za následok aj negatívny dopad na dotknutých podnikateľov.»*

Na základe uvedených skutočností skupina poslancov národnej rady tvrdí, že „ustanovenia čl. I, bod 106, § 52za ods. 4 zákona č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony nie sú v súlade s čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, pretože sú retroaktívne, čo je v rozpore s princípom právneho štátu zakotvenom v čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. ... nie sú v súlade s čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, pretože neprimeraným spôsobom zasahujú do práva na podnikanie garantovanom uvedeným článkom ústavy a znemožňujú dotknutým podnikateľom uplatňovať doterajšie platné postupy pre výkon, resp. zachovanie ich podnikateľskej činnosti. ... nie sú v súlade s čl. 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, pretože obmedzenia práv a slobôd, ktoré sú obsahom týchto ustanovení, nedbajú na podstatu a zmysel týchto práv a slobôd, ktoré sú obmedzované neprimerane a tiež preto, pretože tieto obmedzenia nesledujú len stanovený cieľ (verejný záujem), t. j. obmedziť možnosti daňovej optimalizácie, ale sú spôsobilé podstatne sťažiť, resp. až znemožniť podnikanie dotknutým podnikateľom, čo nie je sledovaným cieľom napadnutých ustanovení.“

Skupina poslancov národnej rady navrhuje, aby ústavný súd po prijatí jej návrhu na ďalšie konanie nálezom takto rozhodol:

*„Ustanovenie čl. I, bod 106, § 52za ods. 4 zákona č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákona nie je v súlade s čl. 1 ods. 1, čl. 35 ods. 1 a čl. 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky.“*

Ústavný súd návrh skupiny poslancov predbežne prerokoval a uznesením č. k. PL. ÚS 9/2012-15 z 23. apríla 2014 ho prijal podľa § 25 ods. 3 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších prepisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) na ďalšie konanie.

## **II.**

### **Ďalší priebeh konania**

Po prijatí návrhu skupiny poslancov národnej rady na ďalšie konanie si ústavný súd podľa § 39 ods. 1 zákona o ústavnom súde vyžiadal od Národnej rady Slovenskej republiky a od vlády Slovenskej republiky (ďalej len „vláda“) ako vedľajšieho účastníka, zastúpenej Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo spravodlivosti“), stanovisko k návrhu, pričom účastníkov konania zároveň požiadal, aby sa vyjadrili aj k tomu, či trvajú na ústnom pojednávaní vo veci.

Predseda národnej rady v liste z 8. júla 2014 oznámil ústavnému súdu, že národná rada netrvá na ústnom pojednávaní, pričom v rámci stanoviska národnej rady k návrhu skupiny poslancov okrem iného uviedol: *„Navrhovateľom napadnuté prechodné ustanovenie zákona (§ 52za ods. 4) vo svojej podstate ponecháva daňovníkom, ako aj ich právnym nástupcom právo odpočítať si neuplatnenú daňovú stratu vo výške zistenej v súlade s § 17 až 29 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov za roky 2010 až 2013. Z uvedeného vyplýva, že daňovníkovi zostáva aj po 1. januári 2014 právo si od základu dane z príjmov odpočítať súčet daňových strát a to v plnej výške, tak ako vykázal za zdaňovacie obdobia 2010 až 2013. Zmenou v systéme odpočtu daňovej straty podľa § 30 ods. 1 premietnutej do § 52za ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov*

*v znení neskorších predpisov je tak len lehota, v ktorej je možné si daňovú stratu uplatniť a ktorá sa oproti právnej úprave účinnej do 31. decembra 2013 skraca zo siedmich na štyri bezprostredne po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia, počas ktorých daňovník uplatní daňovú stratu vykázanú za roky 2010 až 2013 rovnomerne. Je však potrebné podotknúť, že uvedené zmeny sa týkajú výhradne daňových strát vykázaných počas zdaňovacích období 2010 až 2013, pričom na straty vykázané do 31. decembra 2009 zostáva plynúť päť ročná lehota na ich uplatnenie.*

*Ďalej je potrebné upozorniť na skutočnosť, že ustanovenie § 52za ods. 4 sa aplikuje počnúc zdaňovacím obdobím začínajúcim najskôr 1. januára 2014, z čoho vyplýva, že pri podaní daňového priznania za rok 2013 daňovník postupoval ešte podľa ustanovenia § 30 účinného do 31. decembra 2013, čím bola daňovníkovi daná možnosť sa na zmenu systému odpočtu daňovej straty pripraviť (naplnenie legisvakanej lehoty), a v daňovom priznaní za rok 2013 teoreticky optimalizovať daň z príjmu maximálnym využitím odpočtu straty naakumulovanej v rokoch 2010 až 2013.*

*Zmenou dĺžky lehoty na umorovanie daňovej straty zo siedmich na štyri roky, ako aj zavedením zákonnej výšky odpočtu daňovej straty, ktorú si už nebude určovať daňovník a ich aplikáciou spätne aj na neuplatnené daňové straty vykázané v rokoch 2010 až 2013, bol naplnený princíp tzv. nepravej retroaktivity...*

*Národná rada Slovenskej republiky prostredníctvom schválenia § 52za ods. 4 (čl. I, bod 106, zákona č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony) účinného od 1. januára 2014 uznala právnu skutočnosť, ktorá vznikla na základe § 30 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v znení účinnom do 31. decembra 2013 a ktorou je daňová strata vykázaná daňovníkom za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013. Zároveň Národná rada Slovenskej republiky schválením citovaného prechodného ustanovenia odsúhlasila určité zmeny právnych následkov, ktoré súvisia s uplatnením odpočtu daňovej straty vykázanej za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013, pričom tieto právne následky v čase nadobudnutia účinnosti zákona č. 463/2013 Z. z. ešte nenastali, nakoľko sa týkajú výlučne ešte neuplatnenej daňovej straty...*

*Zmenu v systéme odpočtu daňovej straty je tak možné charakterizovať ako jeden z nástrojov znižovania priebežných deficitov verejných financií a konsolidácie verejného dlhu.“*

Predseda národnej rady ďalej v stanovisku tiež uviedol, že *„navrhovateľom napadnuté prechodné ustanovenie § 52za ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je účinné od 1. januára 2014, avšak prvýkrát sa použije až v zdaňovacom období začínajúcom 1. januára 2014, teda v rámci daňového priznania podaného v roku 2015, čím vzniká dotknutým daňovým subjektom možnosť na maximálnu optimalizáciu dane z príjmu využiť ešte aj daňové priznanie podané v roku 2014 za zdaňovacie obdobie roka 2013. Pritom dotknutým daňovníkom zostáva priznaná možnosť odpočtu daňovej straty aj naďalej počnúc zdaňovacím obdobím začínajúcim 1. januára 2014, avšak daňovú stratu, ktorá im pretrvala z obdobia rokov 2010 až 2013 resp. vznikne neskôr, už budú povinní uplatniť počas štyroch po sebe nasledujúcich rokov rovnomerne.“*

Stanovisko vlády ako vedľajšieho účastníka, zastúpenej ministerstvom spravodlivosti, z 12. júna 2014 bolo ústavnému súdu doručené 16. júna 2014; vláda v ňom navrhla, aby ústavný súd návrhu skupiny poslancov nálezom nevyhovel, a zároveň oznámila, že netrvá na ústnom pojednávaní.

V stanovisku vlády sa okrem iného uvádza: *«V §52za ods. 4 zákona o dani z príjmov sa podľa zákona č. 463/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, zmenili pravidlá odpočtu neuplatnených daňových strát vykázaných za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013 s účinnosťou od 1. 1. 2014 tak, že od základu dane sa odpočítavajú rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období začínajúcich zdaňovacím obdobím najskôr 1. 1. 2014. Touto úpravou sa zavádza nový režim odpočtu daňovej straty s účinnosťou od 1. 1., a preto nejde o pravú retroaktivitu.*

*Pokiaľ sa týka zdaňovacieho obdobia 2013, v tomto bolo stále možné odpočítať daňovú stratu podľa zákona o dani z príjmov platného do 31. 12. 2013, t. j. v ľubovoľnej výške. V prípade daňových strát vykázaných za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch*

2010 až 2013 sa bude pri ich odpočte počnúc zdaňovacím obdobím od 1. 1. 2014 postupovať tak, že daňovník pri daňovej strate vykázanej za zdaňovacie obdobie ukončené v roku 2010 nestráca žiaden rok na odpočet daňovej straty, t. j. môže si ju odpočítať počas 7 zdaňovacích období. Pri daňových stratách vykazaných za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2011 až 2013 síce dochádza k znižovaniu počtu zdaňovacích období, počas ktorých je možné ich odpočítať od základu dane postupne o jeden rok, ale možnosť odpočtu celého objemu vykazaných daňových strát ostáva stále nezmenená. Na to, aby § 52 ods. 4 zákona o dani z príjmov obsahoval prvky spätného pôsobenia, musel by obmedzovať aj objem vykázanej daňovej straty, ktorý je možné v priebehu ustanoveného obdobia odpočítať od základu dane. Ustanovenie § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov neukladá ani povinnosť dodatočne upraviť už odpočítanú daňovú stratu alebo jej časť.

Navrhovateľ ďalej vo svojom návrhu namieta nesúlad § 52za zákona o dani z príjmov s čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, keď sa zavedením rovnomernosti pri odpočte daňových strát v jednotlivom zdaňovacom období odníma podnikateľovi možnosť plánovať odpočet daňovej straty v súlade s dosiahnutým výsledkom hospodárenia, čím sa negatívne zasahuje do výkonu práva na podnikanie.

Právna úprava účinná od 1. 1. 2014 zavádza povinnosť rovnomernosti pri odpočte daňovej straty v jednotlivom zdaňovacom období, pričom toto neponecháva na rozhodnutí podnikateľa v závislosti od dosiahnutého zisku, avšak neznamená obmedzenie podnikateľskej činnosti. Odpočet daňovej straty vo všeobecnosti znamená poskytnutie daňovej výhody zo strany štátu v podobe zníženia základu dane. V dôsledku tejto daňovej výhody vo forme úspory na dani samozrejme prichádza k zvýšeniu zisku po zdanení, ktorý ale podnikateľ vôbec nemusí použiť na rozvoj podnikania a zachovanie podnikateľskej činnosti, ale môže ho použiť, na základe svojej vlastnej úvahy, prostredníctvom výplaty podielu na zisku na svoju osobnú potrebu.

Plánovanie odpočtu daňovej straty je ďaleko viac závislé na skutočnosti, či vôbec príde k dosiahnutiu zisku, resp. dostatočného základu dane, ako na určení pravidiel odpočítavanej daňovej straty v jednotlivom zdaňovacom období. Využívanie daňovej výhody v podobe odpočtu daňovej straty je tým intenzívnejšie, čím vyšší základ dane (zisk) podnikateľ dosiahne, a preto nemožno považovať za relevantné tvrdenie navrhovateľa, že dôsledkom prijatia novej právnej úpravy prichádza k rušeniu podnikateľských plánov, a tým

*k ohrozeniu podnikateľskej činnosti. Vzhľadom na to, že na existenciu a trvanie podnikateľskej činnosti vplyva viacero rôznych faktorov, nie je možné v oblasti plánovania viazať existenciu podnikateľskej činnosti práve na pravidlá v odpočte daňovej straty. Podobne to konštatuje aj navrhovateľ vo svojom návrhu (v časti V. návrhu), kde uvádza, že „vykázanie daňovej straty za určité zdaňovacie obdobie však ešte nemusí znamenať (a ani neznamená), že podnikateľ svoju činnosť musí ukončiť; naopak, existuje množstvo spôsobov ako sa z negatívneho hospodárskeho výsledku dostať a začať opäť podnikat' so ziskom.“...*

*Z vyššie uvedenej argumentácie vyplýva, že ustanovenie §52za ods. 4 zákona o dani z príjmov neobmedzuje právo na podnikanie a nemá iný ako verejný záujem, a preto nie je ani v rozpore s čl. 13 ods. 4 ústavy.»*

Označené vyjadrenia národnej rady a vlády ústavný súd zaslal na vedomie a prípadné zaujatie stanoviska zástupcovi skupiny poslancov národnej rady. Zástupca skupiny poslancov nevyužil možnosť zaujať k vyjadreniam národnej rady a vlády písomné stanovisko.

Národná rada a vláda vo svojich stanoviskách ústavnému súdu oznámili, že netrvajú na tom, aby sa vo veci konalo ústne verejné pojednávanie. Zástupca skupiny poslancov ústavnému súdu v podaní doručenom 30. mája 2014 oznámil, že trvá na ústnom pojednávaní vo veci. Na tomto základe ústavný súd nariadil ústne verejné pojednávanie vo veci na 12. november 2014 so začiatkom o 10.00 h.

Na ústnom verejnom pojednávaní konanom 12. novembra 2014 sa zúčastnil zástupca skupiny poslancov poslanec Daniel Lipšic, ostatní účastníci konania (národná rada a vláda) sa verejného ústneho pojednávania nezúčastnili, pričom svoju neúčast' ospravedlnili.

Zástupca skupiny poslancov vo svojom vystúpení na ústnom verejnom pojednávaní zopakoval základnú argumentáciu uvedenú v písomnom vyhotovení návrhu skupiny poslancov a žiadal o ňom rozhodnúť. Na otázku sudcu spravodajcu, či napadnutá právna úprava môže prispieť k deklarovanému cieľu – zníženiu daňových únikov — zástupca skupiny poslancov uviedol, že ide o „cieľ, ktorý... pripúšťam, že legitímny, samozrejme, že

je“, pričom „Nemyslím si, že to je úplne jednoznačné, že právna úprava, ktorá bola schválená, prispeje výrazne k zníženiu daňových únikov...“.

### III.

#### Základné východiská pre rozhodovanie ústavného súdu

##### III.1 Podstata problému nastoleného návrhom skupiny poslancov národnej rady

Skupina poslancov národnej rady sa návrhom doručeným 8. januára 2014 domáha, aby ústavný súd v konaní podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) ústavy vyslovil nesúlad ustanovenia § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov s čl. 1 ods. 1, čl. 35 ods. 1 a s čl. 13 ods. 4 ústavy, keďže podľa ich názoru:

a) zavádza pravú retroaktivitu, pretože (podľa ich tvrdenia) neuznáva oprávnenia a povinnosti založené predchádzajúcou právnou úpravou, pravá retroaktivita napadnutého ustanovenia má spočívať konkrétne v tom, že sa zmenil časový rámec odpisovania vykázaných daňových strát a tiež sa zároveň ustanovila podmienka, že vykázané daňové straty musia byť odpisované rovnomerne, pričom napadnutá právna úprava sa vzťahuje aj na daňové straty vykazané v rokoch 2010 až 2013 (t. j. nové pravidlá pôsobia spätne, keďže sa vzťahujú aj na daňové straty vykazané pred nadobudnutím účinnosti novelizácie zákona o dani z príjmov uskutočnenej zákonom č. 463/2013 Z. z.),

b) v dôsledku svojho spätného pôsobenia závažným spôsobom porušuje základné právo na podnikanie, keďže zmena rovnomernosti a harmonogramu odpisovania vykázaných daňových strát za roky 2010 až 2013 sa môže odraziť na hospodárskom výsledku a negatívne zasiahnuť podnikanie daňových subjektov,

c) napadnutá právna úprava presahuje zákonodarcom deklarovaný cieľ spočívajúci vo vyššom výbere daní, keďže je spôsobilá „*vážne a negatívne zasiahnuť do podnikateľského života podnikateľa, resp. tento podnikateľský život dokonca ukončiť, čo však v žiadnom prípade nie je verejným záujmom*“.

Napadnuté ustanovenie § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov znie:

„Neuplatnené daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2010 až 2013 alebo súčet týchto neuplatnených daňových strát, aj keď sa mohli odpočítať od základu dane, sa odpočítajú od základu dane rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období začínajúcich zdaňovacím obdobím najskôr 1. januára 2014. Rovnaký postup sa uplatní aj pri vykázaní daňovej strate za zdaňovacie obdobie rokov 2010 a 2011 z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3.“

Navrhovatelia namietajú nesúlady napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov s čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 ústavy.

Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.

Podľa čl. 13 ods. 4 ústavy pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel. Takéto obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ.

Podľa čl. 35 ústavy každý má právo na slobodnú voľbu povolania a prípravu naň, ako aj právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť.

V súvislosti so súdnym prieskumom ústavnosti napadnutého ustanovenia § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov ústavný súd považoval za podstatné tieto skutočnosti:

- napadnuté ustanovenie je súčasťou daňového zákona, konkrétne zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov,

- napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov má charakter (je) intertemporálneho ustanovenia, ktoré vo svojej podstate v zásade vždy rieši otázku vzťahu „starej“ a „novej“ právnej úpravy,

- namietajú sa nesúlady napadnutej právnej úpravy so základným právom na podnikanie, ktorého sa podľa čl. 51 ods. 1 ústavy možno „Domáhať... len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia vykonávajú.“.

### **III.2 Napadnuté ustanovenie § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov ako súčasť daňového zákona**

Predmetom zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby a spôsob platenia a vyberania dane [§ 1 písm. a) a b) tohto zákona].

Napadnuté ustanovenie tvorí súčasť zákona o dani z príjmov, teda zákona, ktorý možno zaradiť do skupiny daňových zákonov. Ústavný súd v tejto súvislosti pripomína, že ústavný základ na vydávanie daňových zákonov, a teda aj zákona o dani z príjmov tvorí čl. 59 ods. 1 ústavy, podľa ktorého „Dane a poplatky sú štátne a miestne“, v spojení s čl. 59 ods. 2 ústavy, podľa ktorého „Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“.

Zákon o dani z príjmov bol vydaný na základe čl. 59 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 59 ods. 2 ústavy, pričom jeho predmetom je daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby a spôsob platenia a vyberania tejto dane [§ 1 písm. a) a b) zákona o dani z príjmov].

Ústavný súd už viackrát vo svojej doterajšej judikatúre (v ostatnom čase najmä v náleze sp. zn. PL. ÚS 5/2012 z 22. januára 2014) poukázal na skutočnosť, že v rozhodovacej praxi ústavného súdu, ako aj iných (zahraničných) ústavných súdov, resp. medzinárodných súdnych orgánov sa kryštalizujú sféry právnej úpravy, k ústavnej kontrole ktorých pristupuje súdny orgán ochrany ústavnosti so zvýšenou pozornosťou, čo sa prejavuje predovšetkým v intenzite (hlĺbke) súdneho prieskumu. Naopak, existujú určité sféry právnej úpravy, pri rozhodovaní ktorých sú ústavné súdy zdržanlivejšie, rešpektujú vyššiu mieru diskrecie parlamentu (zákonodarného zboru) ako občanmi (voličmi) priamo legitimovaného ústavného orgánu. Do tejto sféry tradične označovanej ako „politické otázky (political question)“ ústavné súdy zasahujú v rámci ústavného prieskumu len celkom výnimočne, a to predovšetkým vtedy, ak je napadnutá právna úprava prejavom svojvôle zákonodarcu, príp. predstavuje intenzívny zásah do sféry hodnôt chránených ústavou, osobitne všeobecných ústavných princípov a tiež ľudských práv a základných slobôd.

Ústavný súd vo veci vedenej pod sp. zn. PL. ÚS 5/2012 za sféru, v rámci ktorej sa má rešpektovať vyššia miera autonómie (uváženia) zákonodarcu, výslovne označil rozpočtovú politiku a v rámci nej tiež problematiku daní či odvodov ako základného zdroja príjmov štátneho rozpočtu, či príp. iných verejných rozpočtov. Tento svoj záver ústavný súd argumentačne podložil jednak poukazom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva [konkrétne na právne názory vyslovené vo veci *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH. v. Holandsko*, rozsudok z 23. 2. 1995, bod 60, a tiež vo veci *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse a ďalší proti Švédsku*, sťažnosť č. 13013/87, rozhodnutie Komisie, 14. 12. 1998, DR 58, s. 186, v spojení s doktrínou voľného uváženia štátov (*margin of appreciation doctrine*) sformulovanou predovšetkým vo veci *Handyside proti Spojenému kráľovstvu* (rozsudok ESĽP zo 7. 12. 1976, sťažnosť č. 5493/72)], ako aj s poukazom na judikatúru iných (zahraničných) ústavných súdov, osobitne Ústavného súdu Českej republiky (pozri okrem iných rozhodnutie vo veci PL. ÚS 24/07 a najmä rozhodnutie vo veci PL. ÚS 29/08).

V nadväznosti na uvedené skutočnosti ústavný súd v už spomínanom náleze sp. zn. PL. ÚS 5/2012 z 22. januára 2014 (v zhode s právnymi názormi vyslovenými vo veci vedenej pod sp. zn. PL. ÚS 109/2011) artikuloval svoje základné východiská k ústavnému prieskumu daní, a to takto:

«... sféra daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejavovať v intenzite (rozsahu), vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie

a) rešpektovania princípu legality, t. j. či bola preskúmaná daň uložená zákonom, resp. „na základe zákona“ (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia,

b) či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,

c) či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t. j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom

a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality),

d) či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitostí) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprimeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť)..»

Ústavný súd nemá dôvod prehodnocovať citované východiská k ústavnému prieskumu daní, a preto ich považuje za potrebné uplatniť aj vo vzťahu k napadnutému ustanoveniu § 52za ods. 4 zákona o daní z príjmov.

### **III.3 Napadnuté ustanovenie ako prechodné (intertemporálne) ustanovenie**

Napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov je v štruktúre zákona zaradené ako prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2014. Ústavný súd vo vzťahu k prechodným (intertemporálnym) ustanoveniam vo svojej doterajšej judikatúre okrem iného uviedol, že «... slúžia na riešenie vzťahu novej a starej právnej úpravy, tvoria tzv. „intertemporálne“ právo, ktoré ustanovuje, či platí stará právna úprava alebo nová právna úprava a aký je vzájomný vzťah týchto dvoch právnych úprav. Prechodné ustanovenia však okrem toho môžu obsahovať aj ustanovenia, ktoré majú časovo obmedzenú platnosť a pôsobia do budúcnosti bez vzťahu k „starej“ právnej úprave. Takýto obsah prechodných ustanovení predpokladá aj čl. 6 legislatívnych pravidiel tvorby zákonov schválených uznesením Národnej rady Slovenskej republiky 18. decembra 1996 č. 519 a uverejnených v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 19/1997 Z. z. v súvislosti s úpravou systematiky členenia zákonov» (PL. ÚS 126/07).

V súvislosti s riešením vzťahu novej a starej úpravy musí zákonodarca vždy venovať osobitnú pozornosť tomu, aby nezvolil také legislatívne riešenie, ktoré by umožnilo ústavne neprípustnú formu spätného pôsobenia právnych noriem. K problematike retroaktívneho pôsobenia právnych noriem sa ústavný súd už mnohokrát vyjadroval vo svojej doterajšej

judikatúre. Na tomto mieste preto považuje za postačujúce poukázať na svoju ustálenú judikatúru, v rámci ktorej sa usiluje o dôsledné rozlišovanie medzi pravou a nepravou retroaktivitou, a to predovšetkým z toho dôvodu, že nepravú retroaktivitu v prípadoch, ak existujú „závažné dôvody všeobecného záujmu, ktoré si môže vyžiadať alebo odôvodniť prelomenie zásady zákazu spätnej pôsobnosti v prospech slobodnej tvorby právnej úpravy zo strany zákonodarcu“ (PL. ÚS 3/00) považuje za ústavne prípustnú [aj s poukazom na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, napr. Mellacher v. Austria, rozsudok z 19. 12. 1989 (bod 51)], aj keď ju nepovažuje za štandardný vstup do existujúcich právnych vzťahov (napr. PL. ÚS 28/00, PL. ÚS 25/05).

Pravú retroaktivitu ústavný súd spravidla vymedzuje ako stav, v ktorom nová právna úprava neuznáva oprávnenia a povinnosti založené právnymi vzťahmi len *lex priori* (napr. PL. ÚS 37/99), alebo stav, keď zákon dodatočne a pozmeňujúco zasahuje do už právne uzavretých minulých skutkových a právnych vzťahov (práv a povinností) (PL. ÚS 3/00).

Za nepravú retroaktivitu ústavný súd považuje stav, v ktorom nová právna úprava nevytvára žiadne právne účinky smerujúce pred deň nadobudnutia účinnosti, avšak kvalifikuje tie právne úkony, ku ktorým došlo ešte pred nadobudnutím jej účinnosti, v dôsledku čoho môže dôjsť k zmene alebo zrušeniu tých právnych účinkov, ktoré boli predtým späté s ich uzavretím (PL. ÚS 38/99). O nepravú retroaktivitu ide aj v prípade, ak zákon uzná skutkové podstaty alebo právne skutočnosti, ktoré vznikli počas účinnosti skoršieho zákona, súčasne však prináša určité zmeny právnych následkov, ktoré s nimi súvisia, pokiaľ tieto právne následky v čase nadobudnutia účinnosti tohto nového zákona ešte nenastali (PL. ÚS 3/00).

Pri posudzovaní ústavnej akceptovateľnosti legislatívnej zmeny, ktorá má charakter nepravej retroaktivity, ústavný súd berie tiež do úvahy aj to, či v konkrétnych okolnostiach posudzovanej veci dôjde prijatím novej právnej úpravy k výraznému zhoršeniu doterajšej právnej pozície dotknutých osôb (či už fyzických, alebo právnických), pretože v takomto prípade je nová právna úprava minimálne v napätí s princípom ochrany legitímnych

očakávaní, keďže bez adekvátneho verejného záujmu nesmie byť do budúcnosti arbitrárne zhoršená právna pozícia jednotlivca (m. m. pozri napr. PL. ÚS 3/09 alebo PL. ÚS 11/2010). Ústavný súd v súvislosti s ústavnou akceptovateľnosťou retroaktívneho pôsobenia právnych noriem tiež zohľadňuje, či nezasahujú neprípustným spôsobom do ochrany legálne nadobudnutých práv (napr. PL. ÚS 38/99). Ústavný súd taktiež zohľadňuje, či v posudzovanom prípade nedošlo k náhlej zmene pravidiel, ktoré sú z ústavnoprávneho hľadiska spravidla veľmi citlivé a spravidla priamo súvisiace s kategóriami retroaktivity, ochranou legálne nadobudnutých práv a legitímnym očakávaním, ktorého účelom je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci (m. m. PL. ÚS 10/06). Na legitímne očakávanie ústavný súd nazerá aj v kontexte generálneho princípu právneho štátu fixovaného v čl. 1 ods. 1 ústavy, ktorého integrálnou súčasťou je aj princíp právnej istoty a ochrany dôvery všetkých subjektov práva v právny poriadok (m. m. II. ÚS 48/97, PL. ÚS 37/99, PL. ÚS 49/03, PL. ÚS 25/00, PL. ÚS 1/04, PL. ÚS 6/04 atď.). Ústavný súd ale zároveň zdôrazňuje, že legitímne očakávanie nemožno v modernom právnom štáte stotožňovať so zákazom zmeny právnej úpravy, ale s potrebou toho, aby zákonodarca pri zmenách právnej úpravy volil také spôsoby, ktoré budú v čo najväčšej miere zohľadňovať fakt, že adresáti právnych noriem boli dosiaľ nútení prispôbovať svoje správanie existujúcej právnej úprave (m. m. PL. ÚS 19/08).

### **III.4 Ústavné limity zásahov do základného práva na podnikanie**

V súvislosti so skutočnosťou, že skupina poslancov národnej rady namieta aj nesúlad napadnutého ustanovenia § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov so základným právom na podnikanie, ústavný súd zdôrazňuje, že ide o základné právo, ktorého sa v zmysle čl. 51 ods. 1 ústavy možno domáhať len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia vykonávajú. Základné právo na podnikanie, tak ako ostatné základné práva, ktoré sú obsahom druhej hlavy piateho oddielu ústavy (hospodárske, sociálne a kultúrne práva), sú teda garantované len v rozsahu ústavnej výhrady vyvoditeľnej z dikcie čl. 51 ods. 1 ústavy, prostredníctvom ktorej ústava poskytuje zákonodarcovi väčší priestor (v porovnaní s inými skupinami základných práv a slobôd) pre voľnú úvahu (uváženie) na účely určenia, v akom rozsahu, kvalite a za akých podmienok bude garantovať hospodárske, sociálne a kultúrne práva

a slobody. V tejto súvislosti ústavný súd ale zároveň zdôrazňuje, že priestor pre voľnú úvahu poskytnutý ústavou zákonodarcovi pri prijímaní týchto zákonov nemožno chápať absolútne; jej limity treba hľadať predovšetkým v ústavných princípoch a požiadavke ochrany ústavných hodnôt.

Všeobecné ústavné limity obmedzujúcich zásahov do základného práva na podnikanie (a aj všetkých ostatných základných práv a slobôd) sú vyjadrené v ustanoveniach čl. 13 ods. 3 a 4 ústavy, z ktorých vyplýva, že obmedzujúci zásah

- musí platiť rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky (čl. 13 ods. 3 ústavy), teda v posudzovanej veci pre všetkých podnikateľov, ktorí v rozhodnom období vykázali daňové straty,

- musí dbať na podstatu a zmysel základného práva na podnikanie a môže sa použiť len na ustanovený cieľ (čl. 13 ods. 4 ústavy).

Právo podnikateľ je upravené vo viacerých zákonoch, prostredníctvom ktorých sa zabezpečuje vykonanie čl. 35 v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy. K týmto zákonom treba zaradiť najmä Obchodný zákonník a zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.

Podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

Z citovaného ustanovenia § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka možno nepochybné vyvodiť, že podstatou a základným zmyslom podnikania je dosahovanie zisku, pričom z povahy veci vyplýva, že jeho súčasťou je aj právo podnikateľských subjektov autonómne rozhodovať o jeho použití. Z tohto zároveň vyplýva, že v zmysle čl. 13 ods. 4 ústavy bude neprípustným zásahom do základného práva na podnikanie taký zásah, ktorý vo svojej podstate znemožňuje, resp. neprimerane sťažuje dosahovanie zisku a v konečnom dôsledku „núti“ podnikateľa k ukončeniu podnikania.

Vo vzťahu k ústavným limitom obmedzujúcich zásahov do základného práva na podnikanie sa ústavný súd vyjadril v náleze sp. zn. PL. ÚS 67/07 zo 6. februára 2008, v ktorom uviedol, že pri obmedzovaní, ako aj ustanovovaní podmienok podnikania a uskutočňovania inej zárobkovej činnosti musí zákonodarca rešpektovať ústavné limity, ktoré okrem iného, a predovšetkým, spočívajú v rešpektovaní ústavných princípov, a zároveň na inom mieste zdôraznil, že obmedzujúci zásah do základných práv a slobôd musí rešpektovať princíp proporcionality, pričom „obmedzenie, resp. zasahovanie do ústavou chránených práv a slobôd, a teda aj do základného práva podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, je ústavne akceptovateľné len vtedy, ak je ustanovené zákonom, zodpovedá niektorému ustanovenému legitímnemu cieľu a je nevyhnutné v demokratickej spoločnosti na dosiahnutie sledovaného cieľa, t. j. ospravedlňuje ho existencia naliehavej spoločenskej potreby a primerane (spravodlivo) vyvážený vzťah medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom“ (m. m. pozri tiež PL. ÚS 3/00, I. ÚS 4/02, I. ÚS 36/02 alebo I. ÚS 193/03). Ústavný súd tento právny názor vo všeobecnosti nespochybňuje, ale považuje za potrebné ho v nadväznosti na závery načrtnuté v časti III.2 tohto nálezu spresniť v tom smere, že vo vzťahu k ustanoveniam daňových zákonov možno za ústavne akceptovateľný zásah do základného práva na podnikanie považovať taký zásah, ktorý

- a) je uskutočnený pri rešpektovaní princípu legality,
- b) sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,
- c) nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprimeranú záťaž a nie je v porovnaní so sledovaným verejným záujmom extrémne disproporčný,
- d) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti, a to aj v spojení s ochranou základných práv podnikateľov.

#### **IV.**

#### **Právne závery**

Vychádzajúc z kľúčových námietok navrhovateľov (pozri časť III.1 tohto nálezu) a načrtnutých základných východísk pre rozhodovanie ústavného súdu o návrhu skupiny

poslancov národnej rady (časti III.2, III.3 a III.4 tohto nálezu), je nevyhnutné, aby ústavný súd formuloval svoje právne závery k

- namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov s čl. 1 ods. 1 ústavy z dôvodu porušenia zákazu retroaktivity,
- namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov s čl. 35 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 13 ods. 4 ústavy,
- namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov s čl. 35 ods. 1 ústavy samostatne.

#### **IV.1 K namietanému nesúladu § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov s čl. 1 ods. 1 ústavy v súvislosti s dôvodom porušenia zákazu retroaktivity**

Skupina poslancov národnej rady tvrdí, že napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov *„možno považovať za také, ktoré vo svojom texte obsahuje prvky pravého spätného pôsobenia, čo je v právnom štáte neprípustné“*.

Vychádzajúc zo svojej doterajšej judikatúry, v ktorej dôsledne rozlišuje medzi pravou a nepravou retroaktivitou (k tomu podrobnejšie v časti III.3 tohto nálezu), ústavný súd v konkrétnych okolnostiach v akých by malo pôsobiť napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov, považuje za potrebné rozlíšiť právnu situáciu, pri ktorej dochádza k zmene pravidiel, ktoré pochádzajú z minulosti, od právnej situácie, pri ktorej dochádza k zmene pravidiel s pôsobením do minulosti. V posudzovanej veci došlo napadnutým ustanovením zákona o dani z príjmov k zmene pravidiel odpisovania vykázaných daňových strát pochádzajúcich z minulosti, ale celkový objem strát (za roky 2010 až 2013), ktoré daňovník (podnikateľ) do účinnosti napadnutého ustanovenia vykázal, sa nezmenšuje, nezväčšuje a ani nezaniká, pričom účinky nových (zmenených) pravidiel sa prejavia až v budúcnosti.

Vo vzťahu k tvrdeniu navrhovateľov, že nové ustanovenie zákona vykazuje znaky pravej retroaktivity, pretože mení práva a povinnosti založené predchádzajúcim znením zákona, ústavný súd poznamenáva, že minulé aj súčasné (napadnuté) úpravy vychádzajú zo skutočností, ktoré už nastali (vykázanie daňovej straty), pričom nová právna úprava len

smerom do budúcnosti ustanovuje nové podmienky odpisovania daňových strát, konkrétne ich rovnomernosť a kratší časový rámec (m. m. PL. ÚS 16/09).

Na tomto základe ústavný súd v zhode s argumentáciou národnej rady a vlády zastáva názor, že napadnuté ustanovenie § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov tým, že výlučne do budúcnosti mení pravidlá odpisovania vykázanej daňovej straty za obdobie rokov 2010 až 2013, zjavne napĺňa znaky tzv. nepravej retroaktivity, prípadne tzv. okamžitého účinku zákona (porovnaj PETRLÍK, D. *Retroaktivita právnych predpisů v komunitárním právu*. Praha : Linde 2005, s. 37).

Ústavný súd zároveň zastáva názor, že v konkrétnych okolnostiach posudzovanej veci možno napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov, ktoré vykazuje znaky nepravej retroaktivity, považovať z hľadiska požiadaviek vyvoditeľných z čl. 1 ods. 1 ústavy za ústavne akceptovateľné, keďže

- nejde o náhlu zmenu pravidiel odpisovania vykázaných daňových strát, pretože napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov bolo ako súčasť zákona č. 463/2013 Z. z. uverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky už 3. decembra 2013 a je účinné od 1. januára 2014, pričom prvýkrát budú podnikatelia (daňovníci) podľa neho postupovať až pri podávaní daňových priznaní v roku 2015,

- zmena pravidiel odpisovania vykázaných daňových strát sa teda prejaví až v budúcnosti, pričom nemožno očakávať výraznejšie zhoršenie právneho postavenia podnikateľov, ktorí v minulosti vykázali daňové straty, vzhľadom na to, že im napadnuté ustanovenie neustanovuje novú právnu povinnosť a ani nezvyšuje v minulosti vzniknutú daňovú povinnosť, len mení spôsob a časový rámec odpisovania vykázaných daňových strát,

- napadnuté ustanovenie sleduje legitímny cieľ, ktorý nie je ustanovený arbitrárne.

Na tomto základe ústavný súd dospel k záveru, že napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov založené na nepravej retroaktivite nie je z dôvodu namietaného porušenia zákazu retroaktivity v rozpore s čl. 1 ods. 1 ústavy.

#### **IV.2 K namietanému nesúladu § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov s čl. 35 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 13 ods. 4 ústavy**

*Skupina poslancov národnej rady tvrdí, že napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov je „... spôsobilé vážne a negatívne zasiahnuť do podnikateľského života podnikateľa, resp. tento podnikateľský život dokonca ukončiť“, pričom je v rozpore nielen s čl. 35 ods. 1 ústavy, ale aj s čl. 13 ods. 4, pretože zákonodarca pri ich schválení nielenže nedbal na podstatu a zmysel práva na podnikanie (nie je vo verejnom záujme prekážať v podnikaní, resp. znemožňovať ho – v takom prípade je samotné právo podnikat' popreté), ale tieto napadnuté ustanovenia sa nepoužijú len na ustanovený cieľ (zvýšiť výber daní, resp. eliminovať obchádzanie daňovej povinnosti), ale tieto ustanovenia budú mať za následok aj negatívny dopad na dotknutých podnikateľov“.*

V súvislosti s citovaným ústavným súdom v prvom rade zdôrazňuje, že ak by sa stotožnil s argumentáciou navrhovateľov, tak by ústavné pochybnosti muselo vyvolávať ustanovenie akejkoľvek novej či zvýšenej daňovej (poplatkovej či odvodovej) povinnosti, keďže takáto povinnosť už z povahy veci negatívne pôsobí na každého daňovníka. Táto negatívna záťaž je nepriamo kompenzovaná tým, že základným účelom daní je zhromažďovať finančné prostriedky na zabezpečovanie určitých verejných záujmov a verejných služieb (m. m. PL. ÚS 5/2012), pričom práve tento účel v zásade legitimizuje ukladanie daňových povinností. Podstatné je ale to, aby zákonodarca pri ustanovovaní nových daňových povinností nepostupoval svojvoľne a nevyvolal nimi „deštrukčné účinky“ u jednotlivých skupín daňovníkov (m. m. PL. ÚS 109/2011).

Z povahy a podstaty napadnutého ustanovenia, ktoré tvorilo súčasť rozsiahlejšej novelizácie zákona o dani, ako aj zo všeobecnej časti dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov (parlamentná tlač č. 613), možno vyvodíť, že dôležitým verejným záujmom, ktorý sa ním sledoval, bol vo všeobecnosti vyšší výber dane z príjmov a v konkrétnostiach aj prijatie opatrení smerujúcich k „nekompromisnému, koncepčnému a systematickému boju proti daňovým únikom“.

V naznačených súvislostiach ústavný súd zdôrazňuje, že schválením napadnutého ustanovenia sledoval zákonodarca verejný záujem, čo nespochybňujú ani navrhovatelia, ktorí len tvrdia, že bude mať „negatívny dopad na dotknutých podnikateľov“. Ústavný súd nemá dôvod zásadnejšie spochybňovať túto argumentáciu navrhovateľov, ale zároveň poukazuje na skutočnosť, že prípadný negatívny dopad napadnutej právnej úpravy na dotknutú skupinu daňovníkov (podnikateľov) kompenzovaný navyše legitímnym verejným záujmom, ktorý bol sledovaný schválením príslušnej novelizácie zákona o dani z príjmov, a priori nemožno hodnotiť ako zásah do podstaty a zmyslu základného práva na podnikanie, a to aj preto, že napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov samo osebe celkom zjavne nie je spôsobilé zabrániť tomu, aby dotknutí podnikatelia dosahovali kladný hospodársky výsledok, teda zisk, ktorý je podstatou a zmyslom podnikania.

Dosahovanie zisku z podnikateľskej činnosti nepochybne patrí ku kľúčovým pojmovým znakom podnikania. Napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov vymedzuje nové podmienky odpisovania vykázaných daňových strát zo zisku za obdobie rokov 2010 až 2013 do budúcnosti, a to tak, že sa skracaje oproti pôvodnej právnej úprave čas odpisovania (zo siedmich rokov na štyri bezprostredne po sebe nasledujúce roky) a ustanovuje rovnomernosť odpisovania (v každom roku 25 %), pričom nové podmienky odpisovania vykázaných daňových strát nepôsobia na dotknutých podnikateľov neprimerane zaťažujúco a zjavne nepopierajú podstatu a zmysel základného práva na podnikanie.

Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd dospel k záveru, že sprísnenie podmienok odpisovania vykázaných daňových strát za roky 2010 až 2013 do budúcnosti nemožno v žiadnom prípade považovať za zásah do podstaty a zmyslu práva na podnikanie, a teda v posudzovanej veci zjavne neobstojí názor skupiny poslancov, podľa ktorého je § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov v rozpore s čl. 35 ods. 1 v spojení s čl. 13 ods. 4 ústavy.

### **IV.3 K namietanému nesúladu § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov so základným právom na podnikanie garantovaným v čl. 35 ods. 1 ústavy**

Opätovne zdôrazňujúc široký priestor pre politické uváženie zákonodarcu pri rozhodovaní o daniach a poplatkoch a vychádzajúc z už vyslovených právnych záverov, považoval ústavný súd za potrebné na tomto mieste zaujať meritórny postoj k namietanému nesúladu napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov so základným právom na podnikanie garantovaným čl. 35 ods. 1 ústavy z hľadiska kritérií formulovaných v časti III.4 tohto nálezu, teda z hľadiska toho, či a) bolo schválené pri rešpektovaní princípu legality, b) sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ, c) nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprimeranú záťaž a nie je v porovnaní so sledovaným verejným záujmom extrémne disproportčný, d) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti, a to aj v spojení s ochranou základných práv podnikateľov.

V nadväznosti na uvedené ústavný súd v prvom rade uvádza, že národná rada, uplatňujúc svoju zákonodarnú právomoc špecifikovanú pre sféru daní a poplatkov ustanoveniami čl. 59 ústavy, v riadnom legislatívnom procese schválila na svojej 27. schôdzi 29. novembra 2013 vládny návrh, ktorým sa mení zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (parlamentná tlač č. 613). Tento zákon bol publikovaný v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 463/2013 Z. z., pričom jeho súčasťou bolo (je) aj napadnuté ustanovenie § 52za ods. 4. Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že pri schvaľovaní napadnutého ustanovenia zákona o dani z príjmov bol rešpektovaný princíp legality.

Opätovne konštatujúc, že napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov sleduje dôležitý verejný záujem spočívajúci vo zvýšení efektivity výberu daní, ústavný súd po preskúmaní jeho obsahu konštatuje, že má racionálny základ, keďže môže (výrazne) napomôcť vyššiemu výberu daní a je spôsobilé naplniť zákonodarcom proklamovaný a plne legitímny cieľ smerujúci k „nekompromisnému, koncepčnému a systematickému boju proti daňovým únikom“ (pozri parlamentnú tlač č. 613).

Vychádzajúc zo skutočnosti, že prostredníctvom napadnutého ustanovenia sa neustanovuje nová neprímeraná daňová povinnosť, len upravujú podmienky spôsobu odpisovania vykázaných daňových strát za obdobie rokov 2010 – 2013 do budúcnosti, ústavný súd zastáva názor, že § 52za zákona o dani z príjmov nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprímeranú záťaž a nie je v porovnaní s legitímnym verejným záujmom, ktorý sa jeho schválením sledoval, extrémne disproporčný.

Napadnuté ustanovenie zákona o dani z príjmov sa rovnako vzťahuje na všetkých podnikateľov, ktorí vykázali daňové straty v rozhodnom období, a preto nemôže byť v žiadnom prípade hodnotené ako prejav zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti, a to ani v spojení s jeho pôsobením na ďalšie práva podnikateľov vyvoditeľné z ústavy či iných právnych predpisov.

Na tomto základe ústavný súd dospel k záveru, že § 52za zákona o dani z príjmov nie je v rozpore ani s čl. 35 ods. 1 ústavy, a preto, sumarizujúc svoje dosiaľ vyslovené závery, rozhodol o návrhu skupiny poslancov národnej rady tak, že mu nevyhovel.

Nad rámec uvedeného ústavný súd ešte poznamenáva, že zákon o dani z príjmov predstavuje legitímny nástroj daňovej politiky štátu, pričom je len jedným z nástrojov, ktoré ovplyvňujú podnikateľské prostredie. Nemožno ho preto preceňovať (tak ako to vyplýva z návrhu skupiny poslancov národnej rady), ale ani podceňovať jeho vplyv na podnikateľskú činnosť daňovníkov, ktorých hospodársky výsledok závisí i od množstva iných faktorov.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 12. novembra 2014