



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

PL. ÚS 38/2015-59

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 1. februára 2017 v pléne zloženom z predsedníčky Ivetty Macejkovej a zo sudcov Jany Baricovej, Ľudmily Gajdošíkovej, Milana Ľalíka, Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca), Marianny Mochnáčovej, Ladislava Orosza a Rudolfa Tkáčika prerokoval prijatý návrh skupiny 33 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky na začatie konania o súlade § 26 ods. 1 druhej vety v časti „odpisová skupina 6, doba odpisovania 40 rokov“, § 27 ods. 1 v časti „odpisová skupina 6, ročný odpis 1/40“ a § 52zd ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a takto

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

Návrhu skupiny 33 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.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bol 12. januára 2015 doručený návrh skupiny 33 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len

„skupina poslancov“ alebo „navrhovatelia“) na začatie konania o súlade § 26 ods. 1 druhej vety v časti „odpisová skupina 6, doba odpisovania 40 rokov“, § 27 ods. 1 v časti „odpisová skupina 6, ročný odpis 1/40“ a § 52zd ods. 6 (spolu ďalej aj „napadnuté ustanovenia“) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) s čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“).

2. Skupina poslancov svoj návrh v úvode odôvodnila konštatovaním, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov sú retroaktívne a nenapĺňajú princíp proporcionality právnej úpravy, čím porušujú niektoré zo základných princípov právneho štátu zakotveného v čl. 1 ods. 1 ústavy. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov podľa skupiny poslancov ďalej porušujú aj základné právo na podnikanie zakotvené v čl. 35 ods. 1 ústavy, pretože svojimi následkami spôsobujú vážny zásah do tohto základného práva. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov podľa mienky skupiny poslancov majú taktiež potenciál spôsobiť následky, ktoré idú za rámec princípu zakotveného v čl. 13 ods. 4 ústavy, obmedzujú základné práva a slobody, pričom toto obmedzenie nedbá na podstatu a zmysel obmedzovaného práva a slobody a ide omnoho ďalej, než je ustanovený cieľ, t. j. zamedziť daňovým únikom, resp. vytvoriť bázu na vyšší výber dane z príjmu.

3. Skupina poslancov vyjadrila svoj názor na čl. 1 ods. 1 ústavy, pričom uviedla, že z ustanovenia čl. 1 ods. 1 ústavy možno nepochybné vyvodiť záver, podľa ktorého k základným princípom zvrchovaného, demokratického a právneho štátu neodmysliteľne patria určité obsahové prvky, ktoré vo svojom súhrne vytvárajú a napĺňajú princíp právneho štátu. Z tohto možno podľa presvedčenia skupiny poslancov jasne vyvodiť, že pokiaľ niektoré ustanovenia zákona odporujú niektorým princípom, ktoré v sebe obsahujú pojem „právny štát“, potom tieto ustanovenia odporujú princípu právneho štátu ako základnému ústavnoprávnemu princípu v Slovenskej republike samotnému.

3.1 Jedným z takýchto princípov právneho štátu je podľa vyjadrenia skupiny poslancov zákaz retroaktivity, teda zákaz spätného pôsobenia zákonov do minulosti, pričom sa narušujú doteraz dobromyseľne a v súlade s doteraz platnými právnymi predpismi

nadobudnuté práva. Podľa názoru navrhovateľov napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov možno považovať za také, ktoré vo svojom texte obsahujú prvky pravého spätného pôsobenia, čo je v právnom štáte všeobecne neprípustné. Navrhovatelia dôvodia, že v zmysle všeobecne uznávanej zásady, že neskorší právny predpis (lex posterior) nesmie zhoršiť, resp. zrušiť nadobudnuté práva, by podnikatelia, ktorí do účinnosti napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov uplatňovali odpisy zakúpených budov a tomuto prispôbili svoje ďalšie ekonomické fungovanie, resp. na toto ekonomické fungovanie, podnikateľský život, to malo zásadný vplyv, mohli celé toto svoje plánovanie zahodiť a pokračovať v odpisovaní administratívnych budov až do dosiahnutia 40 rokov trvania vlastníctva takejto budovy. Administratívna budova bola zo strany navrhovateľov uvedená ako príklad, v zásade však podľa nich ide o vytvorenie novej odpisovej skupiny (č. 6) v prílohe č. 1 zákona o dani z príjmov, pričom sa rozdeľujú budovy, a tým aj spôsob ich odpisovania. Odpisová skupina č. 5 sú v zásade budovy, v ktorých sa uskutočňuje výroba a inžinierske siete (doba odpisovania 20 rokov) ako podľa ustanovení zákona o dani z príjmov platných a účinných do 31. 12. 2014), a odpisová skupina č. 6, sú bytové budovy, hotely a podobné budovy, budovy pre administratívu, budovy pre kultúru a verejnú zábavu, vzdelávanie a zdravotníctvo atď., kde sa však už doba odpisovania zvýšila z 20 rokov na 40 rokov, teda o 100 %, a to bez ohľadu na to, že vlastník (podnikateľ) tento svoj majetok (danú budovu) už niekoľko rokov odpisoval a tomu prispôboval aj svoj ekonomický život.

3.2 Podľa skupiny poslancov napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov, ktoré upravujú, že doba odpisovania sa pri určitých druhoch budov (odpisová skupina č. 6) predlžuje z doterajších 20 rokov na 40 rokov, a to aj u tých budov, kde odpisovanie už niekoľko rokov prebieha (t. j. nové pravidlá sa nevzťahujú až na odpisy majetku začaté po nadobudnutí účinnosti zákona), nerešpektuje zásadu zákazu retroaktivity. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov podľa názoru skupiny poslancov (i) vstupujú do doteraz nadobudnutých práv podnikateľa a menia jeho ekonomickú situáciu (napríklad podnikateľ po určitom počte rokov odpisovania a plánovania výdavkov, investícií a pod. sa musí prispôbiť a odpisovať majetok až do pomerného uplynutia doby 40 rokov, napr. pri budove, ktorú už odpisoval 1 rok, ju nebude ďalej odpisovať 19 rokov, ale po novom už 39

rokov), (ii) nerešpektujú to, že podnikatelia, ktorí už začali s odpisovaním majetku, by sa možno za daného stavu pre kúpu tohto majetku nerozhodli a svoj podnikateľský postup by riešili inak, napr. prenájmom, alebo lízingom inými slovami, zákonodarca takto vstúpil do ich podnikateľského života dosť nevyberane a pomerne drasticky.

3.3 Nová právna úprava v zmysle napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov nie je podľa presvedčenia skupiny poslancov právnou úpravou, ktorá by sa dala v podnikateľskom živote „zniest“, teda úpravou akceptovateľnou. Nová právna úprava predlžuje dobu odpisovania daného majetku až o 100 %, t. j. pri doterajších 20 rokoch na terajších 40 rokov, čo nie je podľa vyjadrenia skupiny poslancov zanedbateľná vec pri doterajšom investičnom rozhodovaní podnikateľa. Naopak, ide o drastické zvýšenie tejto doby, a tým aj o úplne, markantne inú situáciu, do ktorej sa podnikatelia dostali, teda tí, ktorí už investovali (nie tí, ktorí sa o investícii ešte len rozhodujú). Tým, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov pôsobia aj do minulosti, majú podľa názoru skupiny poslancov spôsobilosť poškodiť podnikateľov, ktorí v minulosti za určitej právnej situácie urobili rozhodnutie (napríklad investičné), ktoré by za takto stanovených podmienok možno neurobili.

3.4 Na tomto mieste skupina poslancov poukazuje na judikatúru ústavného súdu pojednávajúcu o pravej retroaktivite právnych predpisov, konkrétne sp. zn. PL. ÚS 36/95, sp. zn. PL. ÚS 37/99 a sp. zn. PL. ÚS 3/00.

3.5 Podľa navrhovateľov zákaz retroaktivity je založený na presvedčení, že právo (právna norma) pôsobí do budúcnosti. V jeho zmysle preto napríklad nikoho nemožno potrestať za také správanie, ktoré v čase, keď sa uskutočnilo, nebolo trestným činom alebo priestupkom. Rovnako nie sú podľa navrhovateľov prípustné zákony, ktoré by spätne (so spätnou účinnosťou) zakladali alebo zvyšovali občanom akúkoľvek verejnoprávnu povinnosť. Základom tohto prístupu je podľa navrhovateľov presvedčenie, že spoľahlivosť právneho poriadku v určitom čase zabezpečuje predvídateľnosť právnych následkov správania každého jednotlivca, a tým aj jeho vlastnú zodpovednosť za vedenie (budovanie) vlastného života aj podnikateľského. 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.

3.6 V prípade napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov sú navrhovatelia toho názoru, že ide o pravú retroaktivitu. Mohlo by sa podľa navrhovateľov zdať, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov nezavádzajú nové povinnosti, resp. nezvyšujú daňové zaťaženie a pod., ale nie je to tak. Podľa navrhovateľov predĺžením doby odpisovania daného majetku z 20 na 40 rokov toto odpisovanie výrazne spomaľujú, a tým zvyšujú daňové zaťaženie podnikateľov bez ohľadu na to, že nedošlo k zvýšeniu sadzby dane. Navrhovatelia konštatujú, že je všeobecne známe, že k zvýšeniu daňového zaťaženia nemusí dôjsť len zvýšením sadzby dane, ale aj inými úpravami systému dane z príjmu, ako to je napríklad práve pri napadnutých ustanoveniach zákona o dani z príjmov, keď sa zostatková hodnota budov (odpisová skupina 6), ktoré podnikateľský subjekt nadobudol pred 1. januárom 2015, bude premietat' do zníženia základu dane cez daňovo uznateľné výdavky (odpisy) dvojnásobne dlhšie obdobie. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov podľa navrhovateľov neupravujú situáciu podnikateľov len nepatrne, zanedbateľným spôsobom, ktorý „sa dá vydržať“, teda napríklad keby táto úprava predĺžila dobu odpisovania o 1 ~ 2 roky. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov predlžujú dobu odpisovania pri investičnom majetku, teda najmä pri budovách nevýrobného charakteru o 100 %, teda z doterajších 20 rokov (čo bola situácia v čase, keď sa podnikateľ rozhodoval o investícii do takéhoto majetku) na 40 rokov, čo je pre rozhodovanie podnikateľa výrazne iná situácia. Retroaktívna právna úprava teda významne mení situáciu zasiahnutých subjektov, nejde o nepatrnú zmenu, zvyšuje ich daňové zaťaženie a mení postavenie zasiahnutých subjektov, ktoré nadobudli v minulosti. Zákonodarca tak podľa navrhovateľov neuznáva stav, ktorý vznikol na základe platných právnych predpisov v minulosti, tento stav zásadným spôsobom mení, a tým mení aj situáciu dotknutých subjektov ~ podnikateľov. Z tohto dôvodu pri napadnutých ustanoveniach zákona o dani z príjmov ide podľa presvedčenia navrhovateľov o retroaktivitu pravú.

3.7 Zmenou pravidiel tak, že sa tieto zmenia o 100 %, než to bolo v čase rozhodovania, nespĺňajú podľa názoru navrhovateľov napadnuté ustanovenia zákona o dani

z príjmov požiadavku na predvídateľnosť právneho poriadku a nespĺňajú požiadavku dôveryhodnosti právneho poriadku. Zmena spôsobu odpisovania pri danom majetku tak podľa navrhovateľov zhoršuje, nezlepšuje postavenie dotknutých podnikateľov (na tomto mieste navrhovatelia odkazujú na judikatúru ústavného súdu vo veci retroaktivity právnych predpisov a otázky zlepšenia postavenia dotknutých adresátov práva – konkrétne sp. zn. PL. ÚS 38/99).

3.8 Túto časť argumentácie navrhovatelia uzatvorili konštatovaním, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov nie sú v súlade s čl. 1 ods. 1 ústavy, pretože pôsobia retroaktívne, pričom ide o pravú retroaktivitu, negatívne narušujú vzťahy, ktoré vznikli v súlade s doteraz (do 31. 12. 2014) platnou a účinnou právnou úpravou, čím porušujú jeden z významných princípov právneho štátu.

4. K čl. 35 ods. 1 ústavy skupina poslancov v úvode uviedla, že základné právo na podnikanie zakotvené v čl. 35 ods. 1 ústavy je jedným zo základných práv a slobôd garantovaných ústavou. Štát má podľa skupiny poslancov možnosť a povinnosť, samozrejme, v súlade s ústavou a zákonmi podrobnejšie upraviť výkon tohto práva. V zásade však má ísť podľa mienky skupiny poslancov o to, aby podnikateľské subjekty v súlade s ústavou a zákonmi mohli nerušene vykonávať toto svoje základné právo a neboli v tomto práve neprimerane rušené.

4.1 Imanentnou súčasťou podnikania je podľa názoru skupiny poslancov aj investovanie. Aby štát podporil ekonomiku, rôznymi nástrojmi podporuje podnikateľov investovať, resp. inak vynakladať finančné prostriedky na svoje podnikanie, ktoré pri dosahovaní zisku prinášajú prostriedky do štátnej pokladne (o. i.) formou daní.

4.2 Navrhovatelia uznávajú, že štát, resp. zákonodarca, má právo viac alebo menej podporovať podnikanie, viac alebo menej podporovať určité oblasti podnikania, resp. niektoré nepodporovať. Tvrdia však, že pokiaľ existuje základné právo na podnikanie garantované ústavou, štát musí zabezpečiť všetko potrebné, aby bol podnikateľ chránený od neodôvodnených a rušivých zásahov do tohto práva, pričom navrhovatelia nemajú na mysli

trhový vývoj a pod. Základným nástrojom štátu na takúto ochranu garantovaného základného práva je podľa ich názoru vytváranie a schvaľovanie legislatívneho rámca vrátane daňového. V prípade, že sa štát rozhodne nepodporovať podnikanie, nepodporovať investovanie, je to jeho rozhodnutie. Zákonodarca má podľa navrhovateľov právo prijímať aj nerozumné zákony. Podľa navrhovateľov je však podstatné, že takéto právne predpisy, ktorými štát reguluje určitú oblasť úpravy, by nemali aktívne poškodzovať tých, ktorí do systému a do právnych vzťahov vstúpili v čase, kedy podpora/nepodpora podnikania bola zo strany štátu úplne iná, teda v čase, keď aj právna situácia bola úplne iná. Inými slovami, vytvoriť právne prostredie, v ktorom sa podnikatelia rozhodnú pre určité správanie vrátane investičného, zrealizujú takéto svoje rozhodnutia, a následne zmeniť právne prostredie tak, že existujúce právne vzťahy podnikateľov sa vážne poškodzujú, je podľa úsudku navrhovateľov neprípustné. V prípade napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov sa podľa navrhovateľov v žiadnom prípade nedá hovoriť o podpore a ochrane podnikania zo strany štátu, ale o jeho aktívnom poškodzovaní.

4.3 Retroaktívne napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov podľa navrhovateľov vážnym spôsobom zasahujú do výkonu základného 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, na realitnom trhu, na trhu bankových úverov a pod., po nadobudnutí účinnosti retroaktívnych napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov už bude podľa navrhovateľov nútený správať sa zásadne inak – napríklad investíciu predať. Negatívne dopady napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov na už rozbehnuté podnikanie sú podľa navrhovateľov viac ako jasné, pričom ešte raz zdôrazňujú skutočnosť, že v prípade napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov nejde o zanedbateľnú zmenu, ale o zmenu zásadnú.

4.4 V závere k tejto časti navrhovatelia konštatujú, že ak bola podnikateľovi narušená možnosť vykonávať podnikateľskú činnosť retroaktívnou zmenou právnej úpravy, resp. táto možnosť bola úplne odňatá (podnikateľ musel skončiť), znamená to obmedzenie základného práva podnikateľ 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 (v prípade prijatia napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov) podľa navrhovateľov daný nie je.

4.5 Podľa sumarizácie navrhovateľov napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov nie sú v súlade s čl. 35 ods. 1 ústavy, pretože vážne poškodzujú základné právo na podnikanie podnikateľom, ktorí sú týmito retroaktívnymi napadnutými ustanoveniami zákona o dani z príjmov zasiahnutí. Navrhovatelia zároveň odkazujú na judikatúru ústavného súdu k základnému právu na podnikanie – sp. zn. II. ÚS 70/97 a sp. zn. PL. ÚS 13/09.

5. Skupina poslancov zastáva názor, že pokiaľ v súlade s ustanoveniami čl. 13 ods. 4 ústavy v rámci testu proporcionality právnej úpravy sa dá do pomeru verejný záujem (výber daní) a základné právo na podnikanie vo svetle jeho obmedzenia, až možného skončenia, výsledkom bude, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov v tomto teste neobstoja. Podnikatelia totiž ani pri 20-ročnej dobe odpisovania nezaplatia (v súvislosti s odpisovaním majetku) na dani z príjmu menej. Pri nových pravidlách (40-ročné odpisovanie majetku) zaplatia viac, avšak len krátkodobo. Tieto pravidlá sú podľa skupiny poslancov totiž neudržateľné a aj pre budúcich investorov také zlé, že časom ich bude musieť zákonodarca meniť. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov svojou pravou retroaktivitou podľa skupiny poslancov vážne poškodzujú tých podnikateľov, ktorí už do daného majetku investovali, svoje podnikateľské rozhodnutie už realizovali, novými pravidlami však budú vážne poškodení. Podľa skupiny poslancov ide o neprípustný retroaktívny zásah štátu.

5.1 Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmu podľa mienky skupiny poslancov neobmedzujú základné právo na podnikanie len z hľadiska dosahovania verejného záujmu, ale idú ďaleko za tento záujem. Napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmu podľa vyjadrenia skupiny poslancov neprechádzajú a nemôžu prejsť testom proporcionality právneho predpisu.

5.2 Pokračujúc vo svojom návrhu, skupina poslancov uvádza, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov sú v rozpore aj s čl. 13 ods. 4 ústavy, pretože zákonodarca pri ich schválení nielenže nedbal na podstatu a zmysel základného práva na podnikanie (nie je vo verejnom záujme prekážať v podnikaní, resp. znemožňovať ho – v takom prípade je samotné základné právo podnikat' popreté), tieto napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov sa nepoužijú ani len na ustanovený cieľ [konsolidácia verejných financií, posilňovanie právnej istoty a daňovej spravodlivosti – navrhovatelia odkazujú na dôvodovú správu k novele zákona o dani z príjmov (zákon č. 333/2014 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), všeobecnú časť, kde sa odôvodňuje predloženie návrhu napadnutých ustanovení], teda budú mať za následok negatívny dopad na dotknutých podnikateľov.

6. Skupina poslancov navrhla, aby ústavný súd prijal nález, podľa ktorého § 26 ods. 1 druhej vety v časti „odpisová skupina 6, doba odpisovania 40 rokov“, § 27 ods. 1 v časti „odpisová skupina 6, ročný odpis 1/40“ a § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov nie je v súlade s čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 ústavy.

## **II.**

### **Prijatie návrhu na ďalšie konanie**

7. Ústavný súd uznesením č. k. PL. ÚS 38/2015-16 zo 17. júna 2015 prijal návrh skupiny poslancov na ďalšie konanie.

## **III.**

### **Ďalší postup ústavného súdu**

8. V súlade s § 39 ods. 1 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 predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) si ústavný súd vyžiadal písomné stanovisko od Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len „národná

rada“ alebo „odporca“), keďže ide o orgán verejnej moci, ktorý vydal napadnutý všeobecne záväzný právny predpis. Ústavný súd si ďalej v súlade s § 39 ods. 1 zákona o ústavnom súde vyžiadal písomné stanovisko vlády Slovenskej republiky (ďalej len „vláda“), ktorá je v konaní o súlade právnych predpisov podľa § 37 ods. 2 zákona o ústavnom súde vedľajším účastníkom.

8.1 V súlade s § 31 ods. 2 zákona o ústavnom súde si ústavný súd vyžiadal písomné stanovisko od Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „finančné riaditeľstvo“).

8.2 V súlade s § 31a zákona o ústavnom súde v spojení s v tom čase platným a účinným § 128 Občianskeho súdneho poriadku si ústavný súd vyžiadal písomné stanovisko aj od Združenia podnikateľov Slovenska (ďalej aj „združenie“) k podanému návrhu skupiny poslancov.

## **1. Vyjadrenie odporcu**

9. Listom č. PREDS-576/2015 zo 16. septembra 2015 doručeným ústavnému súdu 21. septembra 2015 sa k návrhu skupiny poslancov vyjadrila prostredníctvom svojho predsedu národná rada ako odporca v konaní pred ústavným súdom.

9.1 Navrhovateľmi napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmu podľa odporcu vo svojej podstate ponechávajú daňovníkom, ako aj ich právnym nástupcom právo prostredníctvom právneho inštitútu odpisovania znižovať zostatkovú cenu dlhodobého hmotného majetku, a to až do výšky jeho vstupnej ceny a zahrňovať ju postupne do daňových výdavkov v zmysle § 22 až § 28 zákona o dani z príjmov. Z uvedeného podľa odporcu vyplýva, že daňovníkovi zostáva aj po 1. januári 2015 právo si od základu dane z príjmov postupne odpočítať zostatkovú cenu investičného majetku, a to v plnej výške. Zmenou v systéme odpisovania podľa § 26 ods. 1 premietnutej aj do § 27 ods. 1 a následne do § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov je tak podľa odporcu len lehota, v ktorej je možné uplatniť odpisy majetku zaradeného do 6. odpisovej skupiny.

9.2 Ďalej je podľa odporcu potrebné upozorniť na skutočnosť, že navrhovateľmi napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmu sa na základe § 52zd ods. 2 aplikujú počnúc zdaňovacím obdobím začínajúcim najskôr 1. januára 2015, z čoho vyplýva, že pri podaní daňového priznania za rok 2014 daňovník postupuje ešte podľa znenia zákona o dani z príjmov účinného do 31. decembra 2014, čím bola daňovníkovi daná možnosť sa na zmenu systému odpisovania pripraviť (naplnenie legisvakačnej lehoty).

9.3 Zmenou dĺžky lehoty na odpisovanie určitej skupiny dlhodobého hmotného majetku a s tým súvisiacej zmeny ročného odpisu, ktoré sa budú uplatňovať aj v prípade majetku, ktorý sa začal odpisovať pred 1. januárom 2015, bol podľa presvedčenia odporcu naplnený princíp tzv. nepravej retroaktivity. Odporca na tomto mieste cituje: *„Za nepravú retroaktivitu sa pokladá také konanie zákonodarca, pri ktorom zákonodarca v novom právnom predpise uzná právne skutočnosti, ktoré vznikli počas platnosti skoršieho zákona, ale zároveň prinesie určité zmeny práv alebo povinností, ktoré vznikli na základe týchto právnych skutočností...“* (Drgonec J. Ústava Slovenskej republiky. Komentár. 3. vydanie. Šamorín: Heuréka, 2012. s. 169). *„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).

9.4 Národná rada prostredníctvom schválenia navrhovateľmi napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov účinných od 1. januára 2015 podľa názoru odporcu uznala právne skutočnosti, ktoré vznikli na základe zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2014, a to konkrétne:

- právo daňovníka na postupné uplatnenie odpisov do výšky celej nadobúdacej hodnoty dlhodobého hmotného majetku a zároveň
- právo daňovníka už uplatnené odpisy spätne neupravovať.

9.5 Aj tu odporca cituje: *„Nepravá retroaktivita sa za určitých okolností akceptuje ako prípustný prostriedok na dosiahnutie cieľov verejnej moci, ak ide o ciele súladné so zásadami právneho štátu“* (Drgonec J. Ústava Slovenskej republiky. Komentár.

3. vydanie. Šamorín: Heuréka, 2012. s. 171), pričom v takom prípade musí zákonodarca preukázať *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). Uvedený princíp je podľa odporcu vyjadrený vo všeobecnej časti dôvodovej správy k návrhu novely zákona o dani z príjmov, podľa ktorej sú zmeny v odpisovaní hmotného majetku jedným z nástrojov konsolidácie a trvalej udržateľnosti verejných financií.

9.6 Odporca upozornil, že navrhovateľmi napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov sú účinné od 1. januára 2015, avšak podľa § 52zd ods. 2 zákona o dani z príjmov sa prvýkrát použijú až v zdaňovacom období začínajúcom 1. januára 2015, teda v rámci daňového priznania podaného v roku 2016, čím vzniká dotknutým daňovým subjektom právo si v rámci daňového priznania podaného v roku 2015 maximalizovať daňové výdavky prostredníctvom využitia odpisu dlhodobého hmotného majetku zaradeného od 1. januára 2015 do novej 6. odpisovej skupiny podľa znenia zákona o dani z príjmov účinného do 31. decembra 2014, teda s predpokladom, že bude takýto majetok odpisovať len 20 rokov. Pritom dotknutým daňovníkom zostáva podľa presvedčenia odporcu aj naďalej priznané právo postupného uplatnenia odpisov do výšky celej nadobúdacej hodnoty dlhodobého hmotného majetku zaradeného s účinnosťou od 1. januára 2015 do 6. odpisovej skupiny. Predĺžením lehoty na odpisovanie uvedenej skupiny majetku z 20 rokov na 40 rokov tak podľa odporcu dôjde u dotknutých daňovníkov prechodne k zvýšeniu daňovej povinnosti, avšak pri súčasnom akceptovaní možnosti odpisu celej nadobúdacej hodnoty dlhodobého hmotného majetku.

9.7 Odporca v závere uviedol, že súhlasí s upustením od ústneho pojednávania v konaní pred ústavným súdom.

## **2. Vyjadrenie vedľajšieho účastníka**

10. Listom č. 44733/2015/21 z 18. septembra 2015 doručeným ústavnému súdu 22. septembra 2015 sa k návrhu skupiny poslancov vyjadrila vláda ako vedľajší účastník konania pred ústavným súdom.

10.1 Vedľajší účastník uviedol, že sa s podaným návrhom nestotožňuje a navrhuje, aby ústavný súd vo svojom náleze vyslovil, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov sú v súlade s referenčnými ustanoveniami ústavy. Podľa vedľajšieho účastníka ustanovenia § 26 ods. 1 a § 27 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa rozšírili o novú odpisovú skupinu 3 s dobou odpisovania 8 rokov a novú odpisovú skupinu 6 s dobou odpisovania 40 rokov, pričom pri zmene metódy odpisovania, pri zmene odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania, ročnej sadzby alebo koeficientu je daňovník povinný podľa § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov vykonať zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa predpisu účinného do 31. 12. 2014, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú. Touto úpravou sa podľa vedľajšieho účastníka zavádza nový režim výpočtu odpisov pri vybranom type hmotného majetku, ktorý sa podľa § 52zd ods. 2 zákona o dani z príjmov použije po prvýkrát za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. 1. 2015, a preto nejde o pravú retroaktivitu. Retroaktivita v práve podľa názoru vedľajšieho účastníka znamená spätnú pôsobnosť právnych predpisov do minulosti, t. j. nie sú prípustné zákony, ktoré by pôsobili spätne. Uvedené však podľa vedľajšieho účastníka neznamena, že štát by nemohol od istého dátumu meniť určité už existujúce povinnosti do budúcnosti.

10.2 Podľa vedľajšieho účastníka v zdaňovacom období roku 2014 bolo stále možné vypočítať odpisy podľa zákona o dani z príjmov účinného do 31. 12. 2014 a nové ustanovenia sa použijú prvýkrát najskôr od 1. 1. 2015. Na to, aby § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov obsahoval prvky spätného pôsobenia, musel by podľa mienky vedľajšieho účastníka obmedzovať a upravovať aj už uplatnené odpisy majetku. Ustanovenie § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov podľa presvedčenia vedľajšieho účastníka neukladá ani povinnosť ich dodatočne upraviť za predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

10.3 Úprava obsiahnutá v napadnutých ustanoveniach zákona o dani z príjmov podľa názoru vedľajšieho účastníka vychádza zo zrealnenia doby odpisovania administratívnych budov a stavieb s dobou ich používania. Úprava v odpisovaní však nenastala podľa vedľajšieho účastníka len pre tieto budovy a stavby, ale aj napríklad pre vybrané druhy majetku technologického charakteru, ktorá umožní podnikateľom ich rýchlejšie odpísanie, a to z pôvodných 12 za 8 rokov. Mechanizmus výpočtu odpisov je teda podľa vedľajšieho

účastníka rovnaký aj u majetku technologického charakteru, kedy daňovník odpíše majetok skôr ako bol pôvodne plánovaný, pri ktorom navyše bola ponechaná aj zrýchlená metóda odpisovania.

10.4 Obdobná úprava zákona o dani z príjmov bola podľa odkazu vedľajšieho účastníka vykonaná aj zákonom č. 60/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 1. 3. 2009. Došlo k preradeniu niektorých druhov majetku do nižších odpisových skupín, a to napr.:

- z odpisovej skupiny 2 do odpisovej skupiny 1 boli preradené niektoré stroje na poľnohospodárstvo a lesníctvo (traktory, stroje na obrábanie pôdy, kosačky), stroje na výrobu potravín, nápojov a na spracovanie tabaku, stroje pre textilný, odevný a kožiarsky priemysel,

- z odpisovej skupiny 3 do odpisovej skupiny 2 boli preradené zdvíhacie a manipulačné zariadenia, rýpadlá, kolesové nakladače a iné.

Touto úpravou bolo podľa vedľajšieho účastníka umožnené daňovníkovi odpísať tento hmotný majetok rýchlejšie, keďže sa zmenila doba jeho odpisovania zo 6 na 4 roky, resp. z 12 na 6 rokov, a už uplatnené odpisy podľa prepisu účinného do 28. 2. 2009 sa spätne tiež neupravovali, pričom mechanizmus výpočtu odpisov bol rovnaký, ako je použitý od 1. 1. 2015.

10.5 Zmeny v pravidlách odpisovania sú podľa vyjadrenia vedľajšieho účastníka štandardným nástrojom aj v legislatíve ostatných členských štátov Európskej únie. Keďže ide o vyspelé členské štáty Európskej únie, nedá sa podľa neho povedať, že tie, ktoré nastaví vyššiu dobu odpisovania, ohrozujú pokračovanie podnikateľskej činnosti.

10.6 Vedľajší účastník sa domnieva, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov nie sú v rozpore s čl. 35 ods. 1 ústavy, t. j. neobmedzujú právo na podnikanie. Z toho dôvodu napadnuté ustanovenia nemajú podľa neho iný ako verejný záujem, a preto nie sú ani v rozpore s čl. 13 ods. 4 ústavy.

10.7 Vedľajší účastník súhlasil, aby ústavný súd upustil od ústneho pojednávania vo veci.

### **3. Vyjadrenie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky**

11. Listom č. 1336471/2015 z 26. augusta 2015 doručeným ústavnému súdu 8. septembra 2015 sa k podanému návrhu skupiny poslancov vyjadrilo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

11.1 Finančné riaditeľstvo v úvode zhrnulo, že podľa čl. I zákona č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopľňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopľňajú niektoré zákony (ďalej aj „novela zákona“), s účinnosťou od 1. 1. 2015 došlo v dôsledku zmeny vykonanej v ustanovení § 26 zákona o dani z príjmov k rozšíreniu počtu odpisových skupín zo 4 na 6, zaviedla sa nová odpisová skupina 3 s dobou odpisovania 8 rokov a odpisová skupina 6 s dobou odpisovania 40 rokov. Do odpisovej skupiny 3 boli vyčlenené len výrobné technológie (do konca roka 2014 odpisované 12 rokov), čo podľa finančného riaditeľstva umožní ich rýchlejšie odpisovanie, a do odpisovej skupiny 6 sa vyčlenili nevýrobné budovy a stavby (napr. administratívne budovy, hotely do konca roka 2014 odpisované 20 rokov), čím, vychádzajúc z dôvodovej správy k predmetnému návrhu zákona, dochádza k zrealneniu doby odpisovania týchto budov a stavieb s dobou ich používania. V nadväznosti na nové rozdelenie hmotného majetku do odpisových skupín podľa prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov a s tým spojenou zmenou doby odpisovania v ustanovení § 26 ods. 1 zákona o dani z príjmov je podľa finančného riaditeľstva vykonaná aj úprava ustanovenia § 27 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Uvedenou úpravou sa podľa názoru finančného riaditeľstva nezavádza nový spôsob výpočtu odpisov, mení sa len doba odpisovania pri vybranom type hmotného majetku.

11.2 Podľa finančného riaditeľstva v súlade s prechodným ustanovením § 52zd ods. 2 zákona o dani z príjmov sa uvedené zmeny prvýkrát použijú za zdaňovacie obdobie, ktoré začína najskôr 1. 1. 2015. Podľa ustanovenia § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov pri

zmene metódy odpisovania, pri zmene odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania, ročnej odpisovej sadzby alebo koeficientu je podľa vyjadrenia finančného riaditeľstva daňovník povinný vykonať zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa zákona o dani z príjmov účinného do 31. 12. 2014, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú.

11.3 Novým odpisovaním hmotného majetku, ktoré sa vzťahuje aj na majetok zaradený do užívania do 31. 12. 2014, nedochádza podľa finančného riaditeľstva k zmene už uplatnených odpisov. Napriek tomu, že nový systém odpisovania hmotného majetku sa vzťahuje aj na hmotný majetok, ktorý daňovník už odpisoval v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, t. j. do nadobudnutia účinnosti zmien od 1. 1. 2015, odpisy už uplatnené do daňových výdavkov podľa znenia zákona o dani z príjmov účinného do 31. 12. 2014 sa podľa finančného riaditeľstva spätne neupravujú.

11.4 Podľa finančného riaditeľstva zmena ustanovení § 26 ods. 1, § 27 ods. 1 a prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov v spojení s prechodnými ustanoveniami § 52zd ods. 2 a 6 zákona o dani z príjmov má vplyv na uplatnenie odpisov do daňových výdavkov daňovníka až po nadobudnutí ich účinnosti od 1. 1. 2015 a nemá vplyv na odpisy, ktoré už boli uplatnené do daňových výdavkov podľa znenia zákona o dani z príjmov účinného do 31. 12. 2014.

#### **4. Vyjadrenie Združenia podnikateľov Slovenska**

12. Listami z 18. septembra 2015 a 13. novembra 2015 doručenými ústavnému súdu 25. septembra 2015 a 18. novembra 2015 sa k návrhu skupiny poslancov vyjadrilo Združenie podnikateľov Slovenska.

12.1 Združenie uviedlo, že posudzovaná právna úprava predlžuje dobu odpisovania nehnuteľného majetku až o 100 %, čo významne ovplyvňuje právnu istotu dotknutých podnikateľských subjektov, ktoré takýto majetok nadobudli pred 1. januárom 2015. Narušenie právnej istoty spočívajúcej v dôvere podnikateľov v predvídateľný právny

poriadok je pritom podľa združenia v značnom nesúlade so základnými princípmi právneho štátu, a teda v rozpore s čl. 1 ods. 1 ústavy.

12.2 Okrem právnej istoty nadobudnutej pred 1. januárom 2015 sa posudzovaná právna úprava podľa združenia negatívne dotýka taktiež jedného zo základných ľudských práv, ktorým je právo na podnikanie. K tomu, aby toto právo mohlo byť uplatňované v plnej miere, je podľa názoru združenia nevyhnutná podpora podnikateľského prostredia zo strany štátu spočívajúca okrem iného v optimalizácii regulačného zaťaženia, ako i v zdržaní sa prijímania nežiaducich opatrení. Združenie je toho názoru, že zavedením novej odpisovej skupiny a predĺžením doby odpisovania vybraných typov nehnuteľností došlo k vytvoreniu takého obmedzenia práva na podnikanie, ktoré je v rozpore s čl. 35 ods. 1 ústavy.

12.3 Keďže posudzovaná právna úprava dopadá aj na právne vzťahy vzniknuté ešte pred nadobudnutím jej účinnosti, združenie zastáva názor, že táto právna úprava má retroaktívne účinky, ktoré sú vo svetle ustálenej judikatúry ústavného súdu považované za neprípustné. V spojení s porušením už popísaných princíпов a základných práv garantovaných ústavou túto retroaktivitu možno podľa združenia označiť za natoľko právne významnú, že si zasluhuje osobitú pozornosť.

12.4 Pokiaľ ide o hodnotenie ekonomickej záťaže, nemožno podľa združenia inak, než súhlasiť s tým, že podnikateľ, ktorý by mal vedomosť o dlhšej dobe odpisovania nehnuteľného majetku ešte pred účinnosťou posudzovanej právnej úpravy, by sa pri dlhodobom plánovaní svojich aktivít rozhodoval odlišne.

12.5 Nedá sa podľa mienky združenia pritom vylúčiť, že jedným z dôsledkov takéhoto rozhodovania by mohlo byť uprednostnenie nájmu alebo lízingu nehnuteľnosti. Združenie je preto presvedčené, že táto skutočnosť do budúca negatívne ovplyvní objem investícií do kúpy či výstavby nových nehnuteľností, teda aj s tým spojené podnikateľské príležitosti a celkový ekonomický rast krajiny.

12.6 Rozdiel v hodnote daňových výdavkov pripadajúcich na obdobie 20 a 40 rokov odpisovania nehnuteľností podľa 6. odpisovej skupiny môže v prípade jedného podnikateľa dosiahnuť podľa presvedčenia združenia až niekoľko stotisíc eur, z ktorých bude musieť zaplatiť zodpovedajúcu daň z príjmu. I keď sa sadzba dane z príjmu nezvýši, celkové daňové zaťaženie podnikateľov bude podľa združenia vo výsledku vyššie. Práve daňové zaťaženie patrí podľa názoru združenia medzi hlavné aspekty, ktoré zásadne ovplyvňujú kvalitu a možnosti rozvoja podnikateľského prostredia v Slovenskej republike. Združenie preto zastáva názor, že posudzovaná právna úprava nebude mať negatívny dopad iba na podnikateľské aktivity slovenských podnikateľov, ale aj na rozhodovanie zahraničných investorov o vstupe na slovenský trh.

12.7 Vzhľadom na to, že údaje spojené s vlastníctvom a odpisovaním nehnuteľností sú súčasťou účtovnej závierky každého podnikateľa, vychádzajúc z registra účtovných závierok, združenie zadalo vypracovanie konkrétnej analýzy ekonomických dopadov posudzovanej právnej úpravy, ktorú následne doručilo ústavnému súdu.

12.8 I keď združenie nie je účastníkom konania o súlade napadnutých ustanovení s ústavou, svojím postojom sa pripája k návrhu skupiny poslancov.

## **5 Replika skupiny poslancov**

13. Listom z 2. novembra 2015 doručeným ústavnému súdu 5. novembra 2015 zaujala skupina poslancov k vyjadreniam odporcu a vedľajšieho účastníka stanovisko.

13.1 Skupina poslancov začala svoju repliku odkazom, že odporca vo svojom vyjadrení uvádza, že „*daňovníkovi zostáva aj po 1. januári 2015 právo si od základu dane z príjmov postupne odpočítať zostatkovú cenu investičného majetku, a to v plnej výške*“. To je síce podľa skupiny poslancov pravda, ale predmetom podania ústavnému súdu nebolo to, že by sa odstránilo z právneho poriadku právo odpisovania. Toto považuje skupina poslancov zo strany odporcu len za akýsi úskočný manéver, pretože sa navrhovateľov snaží presvedčiť o niečom, o čom niet sporu. Následne odporca podľa skupiny poslancov uvádza,

že zmenou v systéme odpisovania je tak len lehota, v ktorej je možné uplatniť odpisy majetku zaradeného do 6. odpisovej skupiny. Tá „*len lehota*“ je ale podľa skupiny poslancov presne to, čo je v ich návrhu podstatné, nie je to niečo, čo by bolo popri inom „*len*“ niečo menej podstatné. Keďže zákonodarca predĺžil túto lehotu dvojnásobne, a to z 20 na 40 rokov, a to aj spätne, teda aj tam, kde sa s odpisovaním daného majetku už začalo, ide podľa skupiny poslancov o významný a retroaktívny zásah do podnikania, ktorý sa nedá označiť ako len niečo málo podstatné.

13.2 Podľa skupiny poslancov ak odporca považoval za podstatné upozorniť, že nový spôsob odpisovania sa premietne až do daňového priznania za rok 2015, teda až v roku 2016, čím sa mala poskytnúť daňovníkovi dostatočná možnosť sa na zmenu odpisovania pripraviť, potom uvedené nie je podľa skupiny poslancov relevantné, pretože napadnuté ustanovenia vstúpili do účinnosti nedlho po ich schválení. To, že ich účinky sa uplatnia v praxi o rok, nie je podľa skupiny poslancov výsledok pôsobenia legisvakačnej lehoty, ale následok behu daňového cyklu.

13.3 Podľa skupiny poslancov napadnutými ustanoveniami sa zvyšuje daňové zaťaženie daňovníka, a to násobne, pretože doba odpisovania sa predlžuje dvojnásobne. Z toho vyplýva fakt, čo odporca vo svojom vyjadrení taktne zamlčiava, že sa tak zvyšuje daňové zaťaženie daňovníka napriek tomu, že vstúpil do určitého právneho vzťahu za vopred stanovených podmienok. Zákonodarca tieto podmienky zmenil, a to nielen nepatrne, ale podľa skupiny poslancov markantne.

13.4 Skupina poslancov ďalej uvádza, že daňovníkovi sa zvyšuje jeho verejnoprávna povinnosť, a to nielen takému, ktorý do právneho vzťahu vstúpi až po účinnosti napadnutých ustanovení, ale práve takému, ktorý za vopred známych pravidiel už v právnom vzťahu fungoval. Práve tieto pravidlá boli podľa názoru skupiny poslancov jedným z podstatných faktorov, za ktorých sa do právneho vzťahu rozhodol vstúpiť (investovať). Následná dvojnásobná zmena (predĺženie) doby odpisovania a tým zvýšená daňová povinnosť nie je podľa presvedčenia skupiny poslancov bežná zmena, ktorou by takto podnikateľ (daňovník) nebol dotknutý.

13.5 Reagujúc na vyjadrenie odporcu, skupina poslancov ďalej konštatuje, že odôvodnením, že ide o jeden z nástrojov „konsolidácie a trvalej udržateľnosti verejných financií“, sa dá vykonať akákoľvek (aj retroaktívna) právna úprava. Uvedené odôvodnenie možno podľa skupiny poslancov považovať viac za všeobecnú frázu, ako za seriózne zdôvodnenie takéhoto zásahu do už uzavretých a fungujúcich právnych vzťahov, navyše spôsobom poškodzujúcim podnikateľov, resp. daňovníkov.

13.6 Takéto ustanovenie v žiadnom prípade nenapĺňa požiadavku dôvery v právny poriadok, resp. jeho predvídateľnosti, pričom skupina poslancov cituje: „V ústavnom poriadku Slovenskej republiky platí zásada, podľa ktorej ten, kto konal, resp. postupoval na základe dôvery v platný právny predpis (jeho noriem), nemôže byť vo svojej dôvere k nemu sklamaný spätným pôsobením právneho predpisu alebo niektorého jeho ustanovenia.“ (PL. ÚS 36/95). Nemožno podľa skupiny poslancov teda vec „vybaviť“ konštatovaním, že právo odpisovať zostalo, ale zmenila sa len doba tohto odpisovania. Tá doba odpisovania je podľa skupiny poslancov veľmi významnou súčasťou systému odpisovania a nie je jedno, či trvá 20 alebo 40 rokov, resp. či sa v bežiacom odpisovaní (a tomu prispôbenom podnikateľskom pláne a správaní) táto doba predĺži dvojnásobne.

13.7 K navrhovateľmi deklarovanej nesúlade napadnutých ustanovení s čl. 35 ods. 1 ústavy odporca podľa odkazu skupiny poslancov tvrdí, že ide o podnikateľské riziko. Toto tvrdenie však podľa skupiny poslancov ani nemožno brať vážne, pretože následná zmena právneho prostredia je všetko možné, len nie podnikateľské riziko. V takomto prípade ide podľa názoru skupiny poslancov o neprípustnú spätnú zmenu regulačného rámca, čo s podnikateľským rizikom nemá nič spoločné.

13.8 Následne skupina poslancov reaguje na vyjadrenie vedľajšieho účastníka. Pri posudzovaní súladu napadnutých ustanovení s čl. 35 ods. 1 ústavy sa podľa skupiny poslancov vedľajší účastník zaoberá dosť nepochopiteľne dvomi vecami:

- že napadnuté ustanovenia vychádzajú „zo zrealnenia doby odpisovania administratívnych budov a stavieb s dobou ich používania“. Čo sa tým ale chcelo povedať, už vedľajší účastník ďalej podľa skupiny poslancov nerozvíja. Skupina poslancov tak kladie

otázky: Prečo má byť táto doba zrealnená? Je na to nejaký ekonomický alebo iný dôvod, alebo ide o „zrealnenie“ len samo pre seba, t. j. bez ďalšieho vážneho odôvodnenia? A navyše, prečo sa toto „zrealnenie“ má dotýkať už aj tých podnikateľov – daňovníkov, ktorí už s odpisovaním začali? Čo to s tým má spoločné? Na tieto otázky vedľajší účastník podľa skupiny poslancov ďalej neodpovedá;

- rýchlosťou odpisovania v iných odpisových skupinách, teda akože porovnaním, že inde sa odpisuje aj rýchlejšie, aj keď v napadnutej 6. odpisovej skupine sa odpisovanie dvojnásobne spomalilo. Podľa skupiny poslancov pri porovnávaní investície – nákup traktora či kosačky, s investíciou – nákupom administratívnej budovy či hotela, nejde práve o porovnateľné veci.

#### **IV.**

### **Referenčné ústavné normy a napadnuté ustanovenia**

#### **1. Referenčné ústavné normy**

14. 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 ods. 1 ústavy každý má právo na slobodnú voľbu povolania a prípravu naň, ako aj právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť.

#### **2. Napadnuté ustanovenia**

15. Podľa § 26 ods. 1 zákona o dani z príjmov (vrátane nenapadnutých častí, pozn.) v prvom roku odpisovania zaradí daňovník hmotný majetok v triedení podľa klasifikácie produkcie a klasifikácie stavieb do odpisových skupín uvedených v prílohe č. 1. Doba odpisovania je:

Odpisová skupina	Doba odpisovania
1	4 roky
2	6 rokov
3	8 rokov
4	12 rokov
5	20 rokov
6	40 rokov.

Podľa § 27 ods. 1 zákona o dani z príjmov (vrátane nenapadnutých častí, pozn.) pri rovnomernom odpisovaní sa ročný odpis určí ako podiel vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu v § 26 ods. 1 takto:

Odpisová skupina	Ročný odpis
1	1/4
2	1/6
3	1/8
4	1/12
5	1/20
6	1/40.

Podľa § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov pri zmene metódy odpisovania, pri zmene odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania, ročnej odpisovej sadzby alebo koeficientu je daňovník povinný vykonať zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa predpisu účinného do 31. decembra 2014, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú.

## V.

### Závery ústavného súdu

16. Podstatou konania je úloha ústavného súdu vysporiadať sa s návrhom skupiny poslancov, ktorí namietajú nesúlad napadnutých ustanovení s referenčnými ústavnými normami, a to najmä (podrobnejšie pozri rekapituláciu návrhu a argumentáciu navrhovateľov v bodoch 2 a 5 nálezu) z dôvodu, že:

- v prípade napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov sú navrhovatelia toho názoru, že ide o pravú retroaktivitu právnych noriem,
- napadnuté ustanovenia podľa navrhovateľov vážnym spôsobom negatívne zasahujú do výkonu základného práva na podnikanie,
- skupina poslancov zastáva názor, že pokiaľ v súlade s ustanoveniami čl. 13 ods. 4 ústavy v rámci testu proporcionality právnej úpravy sa dá do pomeru verejný záujem (výber daní) a základné právo na podnikanie vo svetle jeho obmedzenia, až možného skončenia, výsledkom bude, že napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmov v tomto teste neobstoja.

16.1 Ústavný súd na tomto mieste uvádza, že v ostatných mesiacoch sa zaoberal podobnou daňovou problematikou v rámci prieskumu súladu niektorých ustanovení zákona o dani z príjmov, a to v nálezoch sp. zn. PL. ÚS 9/2014 (*daňové straty*; predmetom prieskumu bolo prechodné ustanovenie § 52za ods. 4 zákona o dani z príjmov) a sp. zn. PL. ÚS 14/2014 (*daňové licencie*; predmetom prieskumu bolo ustanovenie § 46b a prechodné ustanovenie § 52za ods. 8 a 9 zákona o dani z príjmov). Všeobecné závery ústavného súdu k problematike daní a daňových právnych predpisov v konaní o súlade právnych predpisov prezentované v uvedených dvoch nálezoch sú plne použiteľné aj v prerokovávanej veci, a preto ústavný súd nemá dôvod na tieto neodkázať a z týchto nevychádzať.

## **1. Všeobecne k predmetu napadnutých ustanovení a jeho prieskumu v konaní o súlade právnych predpisov**

17. Predmetom napadnutých ustanovení je právna úprava odpisovania majetku na účely splnenia si daňových povinností daňovníkov v rámci právnej úpravy dani z príjmu (t. j. v rámci zákona o dani z príjmov).

17.1 Ústavný súd už viackrát vo svojej doterajšej judikatúre (v nedávnej dobe najmä v náleze sp. zn. PL. ÚS 5/2012, ale aj v spomínanom náleze sp. zn. PL. ÚS 9/2014) 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 (hlbke) súdneho prieskumu. Naopak, existujú určité sféry právnej úpravy, pri rozhodovaní ktorých sú ústavné súdy zdržanlivejšie, rešpektujúc 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.

17.2 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 (ďalej len „ESLP“) [konkrétne na právne názory vyslovené vo veci *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH. v. Holandsko*, č. 15375/89, rozsudok ESLP z 23. 2. 1995, bod 60, a tiež vo veci *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse a ďalší v. Švédsko*, č. 13013/87, rozhodnutie Komisie zo 14. 12. 1998, DR 58, s. 186, v spojení s doktrínou voľného uváženia štátov (*margin of appreciation doctrine*) sformulovanou predovšetkým vo veci *Handyside v. Spojené kráľovstvo*, č. 5493/72, rozsudok ESLP zo 7. 12. 1976], ako aj s poukazom na judikatúru iných (zahraničných) ústavných súdov, osobitne Ústavného súdu Českej republiky (pozri okrem iných aj rozhodnutie Pl. ÚS 24/07 a najmä rozhodnutie Pl. ÚS 29/08). Možno doplniť, že oblasť daní (všeobecne, t. j. dane, daňové konanie a pod.) tvorí z pohľadu ESLP súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. *Jussila v. Fínsko*, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; *Ferrazzini v. Taliansko*, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31).

17.3 V nadväznosti na uvedené skutočnosti ústavný súd v už spomínanom náleze sp. zn. PL. ÚS 5/2012 (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 prejavíť 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).»*

## **2. K namietanému nesúladu napadnutých ustanovení s čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 ústavy**

### **2.1 Všeobecne k čl. 13 ods. 4 ústavy**

18. Ústavný súd prvotne odkazuje na svoje v minulosti vyslovené právne závery (napr. I. ÚS 518/2013), podľa ktorých (aj) čl. 13 ods. 4 ústavy treba radiť k tým, ktoré „sú vstupnou bránou do ústavnej úpravy základných práv a slobôd a ako také majú charakter všeobecných ústavných princípov. Napriek tomu, že sú implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, nemajú charakter základného práva a slobody, ktorého ochrany by sa bolo možné samostatne domáhať pred ústavným súdom (m. m. I. ÚS 7/2010).“.

18.1 Ustanoveniami čl. 13 ods. 4 ústavy sa nepriznáva nijaké samostatné základné právo. Ustanovenia čl. 13 ústavy majú všeobecnú povahu, určujú sa nimi podmienky vymedzovania a obmedzovania základných práv a slobôd, ako aj pravidlá určovania povinností zasahujúcich do základných práv a slobôd. Podmienky obmedzovania základných práv a slobôd nemajú význam samy osebe vytrhnuté z ústavného kontextu, ale iba v spojení so základným právom alebo slobodou (porov. PL. ÚS 14/2014).

## 2.2 Všeobecne k čl. 35 ods. 1 ústavy

19. K namietanému nesúladu napadnutých ustanovení s čl. 35 ods. 1 ústavy ústavný súd prezentuje vo svojej judikatúre už vyslovený právny názor (porov. PL. ÚS 13/2012), podľa ktorého sloboda podnikania zaručuje dôležitú stránku utvárania vlastného života rozvoja osobnosti, a to sebarealizáciu cez podnikateľskú činnosť. Aj keď je sloboda podnikania liberálnou slobodou, možno sa jej domáhať len prostredníctvom zákona, prikazuje to čl. 51 ods. 1 a tiež čl. 35 ods. 2 ústavy. Ústavodarca tak zdôraznil význam demokratickej vôle zákonodarcu pri formovaní obsahu práva na podnikanie. V konaní o súlade z toho vyplýva, že neústavná môže byť len právna úprava rozporná s podstatou (jadrom, esenciou) práva na podnikanie, ak to vyplynie z testu proporcionality (extrémnej disproporcionality).

19.1 V náleze sp. zn. PL. ÚS 37/99 (lekárne) to ústavný súd vyjadril, tým spôsobom, že musí ísť o nadmerne zaťažujúcu úpravu [*„Právo podnikat' podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky zaručuje rovnaké podmienky pre fyzické osoby farmaceutov aj nefarmaceutov vo verejných, ako aj nemocničných lekárňach. Rovnaké podmienky platia aj pre slobodu výkonu povolania, ktorú možno obmedziť v tej miere, v akej to rozumná úvaha o všeobecnom prospechu pripúšťa za účelné. (...) Ochrana základných práv sa preto obmedzuje na odmietnutie protiústavných, nadmerne zaťažujúcich úprav.“*].

19.2 Nadväzujúc na uvedené, ústavný súd dodáva, že z rozdielov medzi základnými právami a slobodami prvej generácie a medzi základnými právami a slobodami druhej generácie vyplýva aj testovanie oboch generácií základných práv a slobôd podľa

rozdielnych testov. Všeobecný test proporcionality je testom určeným najmä pre prvú generáciu základných práv a slobôd. Pre testovanie druhej generácie základných práv a slobôd existuje však aj modifikovaný test proporcionality. V tejto súvislosti ústavný súd už vo veci sp. zn. PL. ÚS 12/2014 poukázal na komparatívnu skúsenosť: «*Ústavný súd Českej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti (PL. ÚS 1/08) v súvislosti s posudzovaním ústavnosti právnej úpravy sociálnych práv... konštatoval, že je vylúčené, aby metodológia ich prieskumu bola totožná s metodológiou prieskumu využívanou vo vzťahu k tzv. klasickým základným právam, a preto uzavrel, že dosiaľ aplikovaný test proporcionality je, vychádzajúc z povahy sociálnych práv, príliš „prísny“, pretože výrazne obmedzuje zákonodarcu pri prijímaní právnej úpravy majúcej za cieľ regulovať túto oblasť spoločenských vzťahov. Rovnako poľský Ústavný tribunál odmietol aplikovať „prísny“ test proporcionality na prieskum sociálnych práv napriek pomerne explicitnej úprave obmedzenia základných práv a slobôd v poľskej ústave (podľa jej čl. 31 ods. 3 ústavné práva a slobody môžu byť obmedzené len na základe zákona, a to iba v prípade, že ide o opatrenia, ktoré sú v demokratickom štáte nevyhnutne nutné pre ochranu jeho bezpečnosti alebo verejného poriadku, alebo pre ochranu prírodného prostredia, zdravia alebo verejnej morálky, alebo slobôd a práv iných. Takéto obmedzenia nesmú porušovať podstatu práv a slobôd.). Konštatoval pritom, rovnako ako Ústavný súd Českej republiky, že na problematiku obmedzenia sociálnych práv, ktorých právna úprava je predovšetkým doménou zákonodarcu, je možné aplikovať iba druhú vetu tohto ustanovenia ústavy, podľa ktorej takéto obmedzenia nesmú porušovať podstatu práv (nález sp. zn. K 6/09 z 24. 2. 2010, dostupný na [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl)).»*

19.3 Ústavný súd v inej veci (PL. ÚS 1/2012) v podobných súvislostiach (o rozdielnosti testovania a testov prvej a druhej generácie základných práv a slobôd, pozn.) poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky vo veci sp. zn. PL. ÚS 83/06, podľa ktorého *„pri úvahe o použiteľnosti princípu primeranosti (proporcionality) nemožno nevidieť, že v súdnej veci nemusí byť vždy tento princíp hlavným kritériom úvahy o ústavnosti toho-ktorého zákonného ustanovenia... v oblasti práv hospodárskych, sociálnych a kultúrnych je... potrebné prihliadnúť na čl. 41 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (zodpovedá čl. 51 ods. 1 ústavy, pozn.) otvárajúci široký priestor pre zákonodarcu*

*pri voľbe najrôznejších riešení. Vzhľadom na čl. 41 ods. 1 Listiny... nemusí byť zákonná úprava v prísnom vzťahu proporcionality k cieľu, ktorý regulácia sleduje, t. j. nemusí ísť o opatrenie v demokratickej spoločnosti nevyhnutné, ako je to napríklad u iných práv, ktorých sa možno dovolávať priamo z Listiny... V teste ústavnosti v tomto zmysle obstoí taká zákonná úprava, u ktorej možno zistiť sledovanie nejakého legitímneho cieľa a ktorá tak činí spôsobom, ktorý si možno predstaviť ako rozumný prostriedok na jeho dosiahnutie, hoci nemusí ísť o prostriedok najlepší, najvhodnejší, najúčinnejší či najmúdrejší. Možno teda konštatovať, že požiadavka primeranosti (proporcionality) pri obmedzovaní hospodárskych, sociálnych a kultúrnych práv nekladie na zákonodarcu nároky porovnateľné s obmedzovaním základných ľudských práv a politických práv. Pre zákonodarcu to prináša zväčšenie manévrovacieho priestoru pri právnej úprave inštitútov, ktorými udeľuje hospodárskym, sociálnym a kultúrnym právam konkrétny obsah. Ústavný súd, súc viazaný ústavou (vzťah čl. 35 ods. 1 a 2 v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy), je povinný definované postavenie zákonodarcu rešpektovať.“*

19.4 V rámci právnej komparatistiky možno ako na relevantné myšlienky pre rozhodovanie prerokovávanej veci odkázať aj na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. Pl. ÚS 83/06, v ktorom uviedol, že «sa zaoberá iba ústavnoprávnymi aspektmi napadnutých ustanovení a nevyjadruje sa k ich vhodnosti a účelnosti, napr. z hľadiska existencie slobodného trhu a podobne; nie je povolaný na posudzovanie ekonomických aspektov potrebnosti a nevyhnutnosti, napr. rôznych úprav týkajúcich sa podnikania vzhľadom na potrebu zabezpečenia jednotlivých, často vedľa seba, či dokonca proti sebe stojacich (údajne) verejných záujmov. Voľba obmedzujúcich kontrolných nástrojov a miera ich uplatnenia je primárne úlohou zákonodarcu. Jedine Parlament ako zastupiteľský orgán môže v našom ústavnom systéme uskutočniť také kroky. Jeho zodpovednosť za rozpoznanie problémov, ktoré si vyžadujú reguláciu, voľbu nástrojov a ich účinky, ktoré niekedy môžu byť aj záporné, je v prvom rade politická. Ústavný súd môže v tomto prípade do jeho zákonodarnej činnosti zasiahnuť iba vtedy, ak v nej odhalí protiústavnosť. (...) Príklon k prísnemu hodnoteniu všetkých riešení prijatých v oblasti pracovnoprávných predpisov, by nútil Ústavný súd k prieskumu nevyhnutnosti a užitočnosti zvolenej štátnej politiky a k príklonu k niektorej ekonomicko-politickej doktríne; to však Ústavnému súdu... nenáleží

*a nezodpovedá to ani relatívnej politickej neutralite Listiny a Ústavy Českej republiky. “ Aj podľa českej doktríny „(...) pre rozumný všeobecný výklad prípustnosti zákonného obmedzenia práv podľa čl. 26 ods. 1 Listiny možno použiť schému, ktorú Ústavný súd ČR používa pri sociálnych právach, teda v prípade práv, ktoré tiež spadajú pod režim čl. 41 ods. 1 Listiny. Podľa tohto metodického postupu(...) možno identifikovať dve zásadné situácie (ak odhliadneme od problému zákazu diskriminácie), keď zákon možno chápať ako protiústavný kvôli rozporu so sociálnymi právami: a) zákon zasahuje do minimálneho štandardu základného práva a tento zásah nie je vhodný, potrebný alebo primeraný pre ochranu iného základného práva (test proporcionality, striktný test opodstatnenosti); [b)] zákon síce nezasahuje do minimálneho štandardu základného práva, ale predstavuje svojvoľné obmedzenie základného práva, ktoré nesleduje legitímny cieľ alebo ho nesleduje nerozumnými prostriedkami (test racionality, základný test opodstatnenosti).» (porov. aj Wagnerová, E., Šimíček, V., Langášek, T., Pospíšil, I. a kol. Listina základních práv a svobod. Komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, s. 579 – 580).*

19.5 Ústavný súd v súvislosti s posudzovaním iného aspektu zákona o dani z príjmov (PL. ÚS 9/2014) uviedol závery, na ktoré je vzhľadom na predmet konania vhodné na tomto mieste poukázať a odkázať: *„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.“*

19.6 Ústavný súd Českej republiky test racionality v interpretácii a aplikácii Listiny základných práv a slobôd vymedzil (ústavný súd sa s takýmto vymedzením stotožňuje a ako na aplikovateľný v konaní o súlade právnych predpisov naň odkazuje) takto: *„V kombinácii*

*s požiadavkou vyplývajúcou z čl. 4 ods. 4 Listiny možno vytýčiť 4 kroky vedúce k záveru o ústavnosti či neústavnosti zákona, ktorý vykonáva ústavne garantované sociálne práva:*

*1. vymedzenie účelu a podstaty sociálneho práva, teda určitého esenciálneho obsahu. Toto jadro sociálneho práva v posudzovanom prípade vyplýva z čl. 31 Listiny v kontexte s čl. 4 ods. 4 Listiny.*

*2. vyhodnotenie, či sa zákon nedotýka samej existencie sociálneho práva alebo jeho skutočnej realizácie (esenciálneho obsahu). Ak sa nedotýka esenciálneho obsahu sociálneho práva, ďalej*

*3. posúdenie, či zákonná úprava sleduje legitímny cieľ; teda či nie je svojvoľným zásadným znížením celkového štandardu základných práv, a napokon*

*4. zváženie otázky, či zákonný prostriedok použitý na jeho dosiahnutie je rozumný (racionálny), aj keď nie nevyhnutne najlepší, najvhodnejší, najúčinnnejší či najmúdrejší.*

*Iba pri prípadnom zistení v kroku 2), totiž že zákon svojím obsahom zasahuje do samotného esenciálneho obsahu základného práva, by mal prísť na rad test proporcionality, ktorý by okrem iného vyhodnotil, či zásah do esenciálneho práva je odôvodnený úplnou výnimočnosťou aktuálnej situácie, ktorá by taký zásah ospravedlňovala.“ (pozri Pl. ÚS 1/08).*

19.7 Ústavný súd v závere k celému bodu 19 poznamenáva, že tam, kde sa v texte spomínajú sociálne práva (body 19.4 a 19.6), majú sa na mysli hospodárske, sociálne a kultúrne práva (v užšom ponímaní), resp. práva druhej generácie (v širšom ponímaní). Inak povedané, závery uvedené v označených bodoch k sociálnym právam sú rovnako aplikovateľné aj na právo na podnikanie podľa čl. 35 ústavy.

### **2.3 K samotnému prieskumu napadnutých ustanovení**

20. Ústavný súd uvádza, že ústavný základ pre možnosť verejnej moci ukladať daňové povinnosti o. i. aj podnikateľským subjektom nachádzame v čl. 59 ústavy.

20.1 Podľa čl. 59 ods. 1 ústavy dane a poplatky sú štátne a miestne.

Podľa čl. 59 ods. 2 ústavy dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.

20.2 Subjekty vstupujúce do prostredia podnikateľského si musia byť vedomé skutočnosti, že zákonodarca má k dispozícii prostriedky zdaňovania týchto subjektov v zmysle čl. 59 ústavy. V spojení s čl. 35 ústavy, a teda právom podnikat', ktoré je hospodárskym právom, a s čl. 51 ústavy nemožno tvrdiť, že podnikanie nemôže byť zaťažené daňovou povinnosťou alebo že by z čl. 35 ods. 1 ústavy vyplývalo právo na zníženie si daňovej povinnosti daňovými odpismi.

20.3 Zo žiadneho ústavou garantovaného základného práva nemožno vyvodit' právo podnikateľského subjektu na daňové odpisy alebo právo na zníženie si daňového základu určitým odpisovaním majetku. Ide o dobrodenie zákonodarcu v prospech daňovníkov. Z toho dôvodu napadnuté ustanovenia týkajúce sa úpravy odpisovania majetku pre účely daňových povinností daňovníkov nemajú potenciál zasiahnuť do jadra (esencie) základného práva na podnikanie podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, a preto nie je nevyhnutné pre posúdenie ústavnej udržateľnosti napadnutých ustanovení vykonať test proporcionality, resp. striktný test opodstatnenosti.

20.4 Pravdou však je, že pokiaľ zákonodarca upravil v právnom poriadku a v právnych predpisoch regulujúcich oblasť podnikania a daňových povinností podnikateľov možnosť daňovníkov odpisovať na účely splnenia si daňových povinností (napr. daň z príjmu) majetok a znižovať tým základ dane a podnikateľské subjekty za určitého nastavenia pravidiel hry vstupovali na trh (začali podnikat'), potom náhla zmena podmienok odpisovania majetku na účely daňových povinností by mohla obmedziť základné právo vlastniť majetok (ktoré však nie je skupinou poslancov ako referenčná ústavná norma označená, a preto sa ústavný súd ďalej nebude týmto základným právom bližšie zaoberať) a príp. aj základné právo na podnikanie. Skúmať by v tomto prípade bolo nutné, či nejde o svojvoľné obmedzenie základného práva na podnikanie, ktoré nesleduje legitímny cieľ alebo legitímny cieľ sleduje nerozumnými prostriedkami (test racionality).

20.5 OBMEDZENIE – ako už ústavný súd uviedol, skúmanie obmedzenia dotknutého práva pri teste racionality nespočíva v skúmaní obmedzenia jadra (esencie) dotknutého ústavného práva (ku ktorému v prípade napadnutých ustanovení nedošlo, pozri už uvedené), ale skúma, či nedošlo k svojvoľnému (pozri ďalej uvedené) obmedzeniu konkrétneho práva v jeho širšom ústavnom zmysle. V tomto ponímaní tak obmedzením práva na podnikanie v spojitosti s úpravou odpisov majetku na účely splnenia si zákonných daňových povinností daňovníka by mohlo dôjsť napr. v prípade, ak by zákonodarca úplne zrušil možnosť odpisovania majetku, alebo by pravidlá odpisovania majetku nastavil spôsobom, ktorý by (čo sa napr. hospodárskeho výsledku týka) zasiahol väčšiu skupinu daňovníkov (podnikateľov) v rámci určitého odvetvia hospodárstva. Obmedzením (zásahom) práva na podnikanie by v spojitosti s odpisovaním majetku bola aj taká úprava, ktorá by menila pravidlá odpisovania TU a TERAZ, teda počas kalendárneho roka bez úpravy určitej dĺžky legisvakačnej doby novej právnej úpravy.

20.6 SVOJVÔĽA – opísané obmedzenie práva na podnikanie by potom z hľadiska jeho ústavnej udržateľnosti bolo potrebné skúmať očami, či nešlo o svojvoľné obmedzenie, a teda o (i) obmedzenie, ktoré nesleduje legitímny cieľ, alebo o (ii) obmedzenie, ktoré sleduje legitímny cieľ, ale sleduje ho nerozumnými prostriedkami.

Nelegitímnosť cieľa by bolo možné v spojitosti s odpisovaním majetku na účely splnenia si zákonných daňových povinností daňovníka konštatovať napr. v prípade, ak by zo zákonnej právnej úpravy bolo zrejmé, že sa ňou nesleduje väčší výber daní na účely ich použitia v rámci štátneho rozpočtu pre verejné dobro.

Skúmanie, či obmedzenie práva na podnikanie bolo vzhľadom na legitímnosť sledovaného cieľa vykonané nerozumným prostriedkom, sa v spojitosti s problematikou odpisovania majetku na účely splnenia si zákonných daňových povinností daňovníka prekrýva s otázkou drastickosti a náhlosti zmeny právnej úpravy odpisovania majetku. Inak povedané, skúma sa, či obmedzenie práva na podnikanie uskutočnené už popísaným spôsobom (predchádzajúci bod OBMEDZENIE) nie je vzhľadom na všetky relevantné premenné drastické a náhle (t. j. či nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprimeranú záťaž a nie je v porovnaní so sledovaným verejným záujmom extrémne disproporčný, napr. ak právna úprava má vzhľadom na konkrétne overiteľné skutočnosti potenciál výrazne

negatívne ovplyvniť celé odvetvie hospodárstva alebo ak právna úprava v dôsledku jej úpravy TU a TERAZ objektívne neumožňuje podnikateľom sa v rozumnom čase pripraviť na prijaté zmeny, čoho dôsledkom by reálne hrozil zánik výkonu podnikateľskej činnosti určitej skupiny podnikateľov).

20.7 Aplikujúc uvedené východiská na napadnuté ustanovenia, ústavný súd ako prvé hodnotí, že zákonodarca nezrušil možnosť odpisovania majetku pre účely splnenia si daňových povinností daňovníkov. Možnosť odpisovania hmotného majetku zo strany daňovníkov (podnikateľov) zostala aj po prijatí napadnutých ustanovení zachovaná. Zmena sa týka doby odpisovania majetku, ktorá sa napadnutými ustanoveniami predĺžila z 20 rokov na 40 rokov, čo možno považovať za riziko (riziko zmeny spôsobu znižovania daňového základu napr. zmenou doby/dĺžky odpisovania majetku, ktorá nemusí byť po celý čas výkonu podnikateľskej činnosti konštantná), s ktorým musia podnikateľské subjekty aj vzhľadom na vyššiu mieru diskrecie zákonodarcu pri legislatívnom nastavení daňovej politiky štátu pri vstupe na trh počítat'.

20.8 Rovnako napadnuté ustanovenia platia generálne pre všetkých daňovníkov, nie sú namierené voči konkrétnemu odvetviu hospodárstva a nie sú vzhľadom na ich obsah spôsobilé bezprostredne zasiahnuť len určitú (vybranú) skupinu daňovníkov.

20.9 Ďalej novela zákona, ktorou došlo k prijatiu napadnutých ustanovení zákona o dani z príjmov, bola schválená 30. októbra 2014, pričom účinnosť nadobudla v časti upravujúcej napadnuté ustanovenia 1. januára 2015. Nové pravidlá odpisovania sa tak týkajú daňového obdobia nasledujúceho po roku, v ktorom bola novela zákona prijatá, navyše s dvojmesačnou legisvakačnou dobou. Nemožno preto tvrdiť, že by išlo o právnu úpravu, ktorá by menila pravidlá odpisovania majetku TU a TERAZ.

20.10 Z prezentovaného vyplýva, že napadnutými ustanoveniami nemohlo dôjsť k ústavne relevantnému obmedzeniu práva na podnikanie.

20.11 Napadnuté ustanovenia by navyše prešli aj testom existencie prípadného svojvoľného obmedzenia práva na podnikanie (k obmedzeniu práva na podnikanie však v prípade napadnutých ustanovení nedošlo, pozri predchádzajúce body), keďže nemožno vzhľadom na obsah a text napadnutých ustanovení, ako aj dôvodovú správu k novele zákona konštatovať, že by cieľ, ktorý napadnuté ustanovenia sledovali (t. j. zrealnenie doby odpisovania hmotného majetku a lepší výber daní do štátneho rozpočtu) nebol legitímny alebo že by zvolené prostriedky neboli rozumné, keďže zmena pravidiel odpisovania majetku nie je náhla ani drastická – nemožno konštatovať, že by napadnuté ustanovenia negatívne ovplyvnili celé konkrétne odvetvie hospodárstva alebo že by právna úprava neumožňovala podnikateľom sa v rozumnom čase pripraviť na prijaté zmeny, a teda nemožno dôvodiť, že by v dôsledku napadnutých ustanovení reálne hrozil zánik výkonu podnikateľskej činnosti u určitej skupiny podnikateľov.

20.12 Ústavný súd tak uzatvára, že napadnuté ustanovenia sú v súlade s čl. 13 ods. 4 a čl. 35 ods. 1 ústavy, a preto návrhu skupiny poslancov na vyslovenie ich nesúlady s označenými referenčnými ústavnými normami nevyhovelo.

### **3. K namietanému nesúlady napadnutých ustanovení s čl. 1 ods. 1 ústavy (zákaz retroaktivity)**

#### **3.1 Všeobecne k zákazu retroaktivity právnych predpisov**

21. Lon L. Fuller v diele *The Morality of Law* (Morálka práva) predstavil 8 požiadaviek zabezpečujúcich legálnosť právneho poriadku, pričom kľúčovou je podľa autora zásada, podľa ktorej *„pravidlom prijatým dnes by sa malo riadiť to, čo sa stane zajtra, nie to, čo sa stalo včera...“* (pozri. Fuller, L. L. *The Morality of Law*. Revised edition. New Haven and London: Yale University Press, 1969, p. 44). Inak povedané, vo funkčnom právnom režime právne predpisy musia pôsobiť najmä do budúcnosti (porov. napr. Kramer, M. H. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2007).

21.1 Aj ústavný súd počas svojej existencie vymedzil vo svojej judikatúre svoj postoj k zákazu retroaktivity, keď zdôraznil, že v ústavnom poriadku Slovenskej republiky sa uplatňuje zásada *lex retro non agit*, čiže zákon nemá spätnú účinnosť (porov. I. ÚS 238/04).

21.2 Podľa ústavného súdu zákaz retroaktivity spočíva najmä v tom, že „*podľa súčasnej platnej právnej normy zásadne nie je možné posudzovať úkony, iné právne skutočnosti alebo právne vzťahy, ktoré sa stali alebo vznikli pred účinnosťou tejto právnej normy*“ (pozri PL. ÚS 1/04).

21.3 Na základe prezentovaného ústavný súd zovšeobecnil zásadu, podľa ktorej ten, „*kto konal, resp. postupoval na základe dôvery v platný a účinný právny predpis (jeho noriem), nemôže byť vo svojej dôvere k nemu sklamaný spätným pôsobením právneho predpisu alebo niektorého jeho ustanovenia*“ (pozri PL. ÚS 36/95).

21.4 Ústavný súd navyše rozlíšil v súlade s právnou teóriou medzi pravou a nepravou retroaktivitou. Pravá retroaktivita právneho predpisu „*predpokladá, že zákon dodatočne a pozmeňujúco zasahuje do už právne uzavretých minulých skutkových a právnych stavov (práv alebo povinností)*“ (pozri PL. ÚS 3/00). Ako nepravú retroaktivitu právneho predpisu ústavný súd hodnotí situáciu, „*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*“ (pozri PL. ÚS 25/05). Platné zostáva v tejto súvislosti aj stanovisko ústavného súdu akcentujúce myšlienku, že „*zákonodarca môže výnimočne uplatniť retroaktívne ustanovenia na úpravu nových (existujúcich) právnych stavov, pričom v takomto prípade musí preukázať... závažné dôvody všeobecného záujmu, ktoré si môžu vyžadovať alebo odôvodniť prelomenie zásady zákazu spätnej pôsobnosti v prospech slobodnej tvorby právnej úpravy zo strany zákonodarcu...*“ (pozri PL. ÚS 67/07).

21.5 Ústavný súd k citovanej ustálenej judikatúre ústavného súdu na tomto mieste moderným jazykom artikuluje, že podľa tradičnej právnickej metodiky je na jednej strane úplne v poriadku, ak je nový (napr. procesný) právny predpis aplikovaný na platné právne

vzťahy založené za účinnosti predchádzajúceho (rušeného) právneho predpisu (napr. na prebiehajúce konania: „*Ak nie je ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti*“ – § 470 ods. 1 Civilného sporového poriadku), a na druhej strane nikdy nie je v poriadku pravá retroaktivita. Pretože to často tak je, tak sa to zovšeobecnilo, že je to tak vždy. Niekedy však môže byť akceptovateľná aj trestnoprávna pravá retroaktivita (napr. vojnové zločiny či zločiny proti ľudskosti; porov. čl. 7 ods. 2 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd) a niekedy nemôže byť akceptovateľná ani procesná nepravá retroaktivita. Tieto pojmy, tak ako to uvádza T. Sobek (porov. Sobek, T. Právní myšlení – kritika moralismu. Praha – Plzeň: Ústav státu a práva a Aleš Čeněk, 2011, s. 529 a nasl.), sú však len prezlečenou proporcionalitou, ktorú je vždy potrebné aktuálne testovať, pričom nie je nutné siahť po vypätom inštrumentáriu typu Radbruchova formula.

### **3.2 K samotnému prieskumu napadnutých ustanovení**

22. Skupina poslancov zastáva názor, že napadnuté ustanovenia sú v dôsledku znenia § 52zd ods. 6 zákona o dani z príjmov retroaktívne, pričom ide o pravú retroaktivitu, čím sa podľa skupiny poslancov dostávajú napadnuté ustanovenia do kontradikcie s čl. 1 ods. 1 ústavy.

22.1 Ako už ústavný súd uviedol, nové pravidlá odpisovania sa týkajú daňového obdobia nasledujúceho po roku, v ktorom bola novela zákona prijatá. Navyše napadnuté ustanovenia pôsobia do budúca, t. j. upravujú spôsob odpisovania majetku do budúca od roku 2015 (pri podávaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2014) a nijakým spôsobom nenegujú do toho času uplatnené odpisy majetku zo strany daňovníkov. Ide teda o to, že daňovník musí pre najbližšie zdaňovacie obdobie (2015) upraviť svoje plány na zníženie daňového základu odpisom hmotného majetku, avšak napadnuté ustanovenia spätne neupravujú negovanie alebo úpravu už v minulosti zníženého základu dane na základe odpisovania hmotného majetku podľa v tom čase platných a účinných pravidiel odpisovania. Zhrnuté slovom, nová právna úprava je síce aplikovaná na platné právne vzťahy založené za účinnosti predchádzajúceho (rušeného) právneho predpisu, avšak

reguluje správanie sa subjektov týchto právnych vzťahov do budúca bez toho, aby negovala nadobudnuté práva v minulosti za účinnosti predchádzajúcej právnej úpravy (definícia nepravej retroaktivity).

22.2 Áno, je možné si predstaviť absolútne priateľský prístup zákonodarcu k podnikateľskému prostrediu, kedy by prechodné ustanovenia novely zákona, ktorá upravuje zmenu spôsobu odpisovania majetku, upravili pôsobenie novej právnej úpravy do budúca spôsobom, že by sa nové pravidlá odpisovania majetku vzťahovali len na tých daňovníkov, ktorým vznikla v predmetnom prvom roku účinnosti novely zákona daňová povinnosť po prvýkrát, resp. spôsobom, že odpisovanie majetku začaté podľa dovtedajších právnych predpisov sa dokončia podľa právnych predpisov platných a účinných pred novely zákona, ktorou sa mení spôsob odpisovania hmotného majetku. Aplikovanie uvedeného alternatívneho a hypotetického prístupu je však záležitosťou citlivosti zákonodarcu k podnikateľskému prostrediu a citlivosti politiky štátu k regulácii podnikateľského prostredia, ale nejde o ústavou vyžadovaný prístup zákonodarcu k úprave prechodných ustanovení určitej novely zákona.

22.3 Z toho dôvodu ani spôsob regulácie zvolený zákonodarcom v zmysle napadnutých ustanovení nemožno hodnotiť ako nelegitímny alebo nevhodný, resp. pravo retroaktívny. Či už napadnuté ustanovenia nazveme nepravo retroaktívne, alebo vyhlásime, že zvolená nová právna regulácia, ktorá je aplikovaná na platné právne vzťahy založené za účinnosti predchádzajúceho (rušeného) právneho predpisu, je vzhľadom na zvolené prostriedky a regulované prostredie (t. j. dane) proporcionálna k sledovanému cieľu, nemôžeme dospieť k záveru, že by napadnuté ustanovenia boli v nesúlade s čl. 1 ods. 1 ústavy z dôvodu neprípustnej retroaktivity napadnutých ustanovení.

22.4 Ústavný súd preto návrhu skupiny poslancov ani na vyslovenie nesúlady napadnutých ustanovení s čl. 1 ods. 1 ústavy nevyhovel.

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

V Košiciach 1. februára 2017