



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

PL. ÚS 9/2014-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí pléna 23. apríla 2014 predbežne prerokoval návrh skupiny 51 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky, zastúpených JUDr. Danielom Lipšicom, LL.M, poslancom Národnej rady Slovenskej republiky, na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky o súlade § 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 a takto

r o z h o d o l :

Návrh skupiny 51 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky **p r i j í m a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

I.

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, na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) o súlade 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 (ďalej len „zákon č. 463/2013 Z. z.“), 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 zákona č. 463/2013 Z. z. 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 ekonomickej 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 zákona č. 463/2013 Z. z. 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 podnikat' 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

podnikať 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 konštatuje, 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.“

II.

Ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje podľa § 25 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa a zisťuje, či nie sú dôvody na odmietnutie návrhu podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

Podľa § 25 ods. 3 zákona o ústavnom súde ak sa návrh neodložil alebo neodmietol, prijme sa na ďalšie konanie v rozsahu, ktorý sa vymedzí vo výroku uznesenia o prijatí návrhu.

Vychádzajúc z návrhu skupiny poslancov národnej rady, ústavný súd v prvom rade konštatuje, že z jeho označenia, ako aj z formulácie petitu zjavne vyplýva, že sa ním domáhajú vyslovenia nesúlady čl. I bodu 106 § 52za ods. 4 zákona č. 463/2013 Z. z. s príslušnými článkami ústavy, pričom tento zákon je z hľadiska svojej právnej povahy novelizujúcim zákonom vo vzťahu k zákonu č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov“ alebo „novelizovaný zákon“). Napadnuté ustanovenie po nadobudnutí účinnosti novelizujúceho zákona „normatívne existuje“ ako súčasť novelizovaného zákona. Z uvedeného vyplýva, že navrhovatelia vo svojej podstate namietajú nesúlad § 52za ods. 4 novelizovaného zákona, teda zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

V nadväznosti na uvedenú skutočnosť ústavný súd opakovane zdôrazňuje (pozri m. m. PL. ÚS 111/2011), že v porovnateľných právnych situáciách by navrhovatelia mali z hľadiska štandardných zásad legislatívnej techniky namietat' svojimi návrhmi na začatie konania o súlade právnych predpisov nesúlad novelizovaného právneho predpisu (jeho

časti, resp. jeho jednotlivých ustanovení), a nie novelizujúceho právneho predpisu s právnymi predpismi vyššieho stupňa právnej sily. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodovaciu prax Ústavného súdu Českej republiky, ktorý v zásade štandardne odmieta návrhy na vyslovenie nesúladu právnych predpisov v prípadoch, keď navrhovateľ podal návrh na zrušenie ustanovení novelizujúceho zákona, hoci v skutočnosti napadol ustanovenia novelizovaného zákona (pozri napr. jeho rozhodnutia Pl. ÚS 5/96, Pl. ÚS 25/2000, Pl. ÚS 33/01 alebo Pl. ÚS 5/02).

Ústavný súd vo svojej doterajšej judikatúre nepostupuje tak rigorózne ako český ústavný súd, a preto, akcentujúc materiálny prístup k ochrane ústavnosti, bez zásadnejších výhrad prijal na ďalšie konanie, a teda následne aj meritórne preskúmaval také návrhy na začatie konania, v ktorých navrhovatelia namietali nesúlad ustanovení novelizujúceho právneho predpisu s právnym predpisom vyššieho stupňa právnej sily (napr. PL. ÚS 30/95, PL. ÚS 32/95, PL. ÚS 37/95, PL. ÚS 43/95, PL. ÚS 24/98, PL. ÚS 12/05, PL. ÚS 10/06, PL. ÚS 11/08, PL. ÚS 111/2011).

Vzhľadom na uvedené ústavný súd považuje za potrebné uplatniť ústretový postup aj vo vzťahu k návrhu navrhovateľov, ktorí sa podľa petitu domáhajú vyslovenia nesúladu „*ustanovenie(a) čl. I, bod 106, § 52za ods. 4 zákona č. 463/2013 Z. z...*“ s čl. 1 ods. 1, čl. 35 ods. 1 a čl. 13 ods. 4 ústavy, ktoré novelizujúci zákon aj skutočne obsahuje. Ústavný súd v tejto súvislosti navyše uvádza, že samotný fakt, že novelizujúci zákon nemá samostatnú normatívnu existenciu, v danom prípade nespôsobuje nemožnosť meritórne posúdiť ústavnosť novelizujúceho ustanovenia, pretože v prípade vyhovenia návrhu by došlo k strate účinnosti napadnutého ustanovenia tak novelizujúceho, ako aj novelizovaného zákona a následne k jeho uvedeniu do súladu s ústavou, príp. strate jeho platnosti po márnom uplynutí ústavou ustanovenej šesťmesačnej lehoty (m. m. PL. ÚS 111/2011).

Za daných okolností ústavný súd hodnotí petit smerujúci formálne iba proti novelizujúcemu zákonu č. 463/2013 Z. z. v tejto časti návrhu ako formulačný nedostatok, ktorý nevyvoláva žiadne pochybnosti o tom, že návrh smeruje aj (a predovšetkým) proti § 52za ods. 4 (novelizovaného) zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Vzhľadom na potrebu odstrániť na účely ďalšieho priebehu konania tento formálny nedostatok ústavný súd v súlade s uvedeným túto skutočnosť premietol do záhlavia tohto uznesenia.

Zdôrazňujúc už uvedené, ústavný súd návrh skupiny poslancov národnej rady predbežne prerokoval, a keďže nezistil žiadne dôvody na jeho odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde, prijal ho na ďalšie konanie podľa § 25 ods. 3 zákona o ústavnom súde.

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

V Košiciach 23. apríla 2014