

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: ZA-30S/222/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200495  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200495.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Piroša a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: COSMO, s.r.o., so sídlom Kuzmányho 100, 010 01 Žilina, IČO: 43 823 351, právne zast.: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Puškinova 58, 900 01 Modra, IČO: 52 990 516, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101776437/2022 zo dňa 16. júna 2022, takto

### rozhodol:

- I. Súd žalobu **z a m i e t a**.
- II. Žiadnemu účastníkovi konania náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### odôvodnenie:

#### Administratívne konanie a rozhodnutia

1. Žalobca vyzval dňa 23.04.2019 správcu dane – Daňový úrad Žilina o vydanie rozhodnutia podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) v spojení s § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „Zákon o DPH“), a to v znení platnom v čase na vec vzťahujúcom sa, domáhajúc sa priznania úroku za oneskorene vrátený nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. V daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 žalobca vykázal nadmerný odpočet v sume 9 775,54 Eur. Správca dane vykonal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2014, ktorá začala dňa 21.07.2014. Výsledkom daňovej kontroly nebolo priznanie nadmerného odpočtu, ale vo vyrubovacom konaní bola rozhodnutím vyrubená daňová povinnosť vo výške 1 937,74 Eur. Po rozhodnutiach správnych súdov, ktorými došlo k zrušeniu rozhodnutia vo veci nepriznania predmetného nadmerného odpočtu a s tým spojeného určenia rozdielu DPH, bol žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2014 priznaný rozhodnutím č. 101774760/2019 zo dňa 22.07.2019 vo výške 9 775,54 Eur a vrátený bol dňa 10.09.2019, t. j. v lehote do 10 dní od právoplatnosti rozhodnutia.

3. Na žiadosť žalobcu o priznanie úroku za oneskorene vrátený odpočet reagoval správca dane oznámením zo dňa 27.11.2019, že žalobcovi nevznikol nárok na úrok z nadmerného odpočtu, nakoľko nadmerný odpočet bol vrátený do 10 dní od právoplatnosti rozhodnutia o jeho priznaní.

4. Proti oznámeniu správcu dane zo dňa 27.11.2019 podal žalobca správnu žalobu, ktorej Krajský súd v Žiline, ako správny súd, rozsudkom sp. zn. 31S/19/2020 zo dňa 26.10.2021 vyhovel a predmetné oznámenie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Správny súd v zrušujúcom rozsudku uviedol, že prístup správcu dane i žalovaného, ktorí právo na kompenzáciu popierajú, je neproporcionálny, nie je ničím opodstatnený ani spravodlivý a znevýhodňuje daňový subjekt len na tom základe, že u neho bola vykonaná daňová kontrola. Podľa neho bolo v rozpore s princípmi právneho štátu, ak tým daňovým subjektom, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, bol vrátený nadmerný odpočet z dôvodu výkonu daňovej kontroly neskôr bez akejkoľvek kompenzácie.

#### Prvostupňové administratívne rozhodnutie

5. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100272499/2022 zo dňa 09.02.2022, ktorým priznal žalobcovi podľa § 79a ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov úrok z nadmerného odpočtu vo výške 678,10 Eur zo sumy vráteného nadmerného odpočtu vo výške 9 775,54 Eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014, nakoľko od uplynutia posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2014 uplynulo viac ako 6 mesiacov. Pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu vychádzal z nasledovných údajov: Úroková sadzba: 1,5 % p. a. ; Vrátená suma nadmerného odpočtu DPH: 9 775,54 Eur; Počet dní omeškania: 1 689 (od 26.01.2015 do 10.09.2019, keď zohľadnil posledný deň lehoty na vrátenie NO DPH 25.07.2014, počiatočný deň nároku na úrok z NO DPH 26.01.2015 a deň vrátenia NO DPH 10.09.2019).

6. Žalobca sa proti vyššie uvedenému rozhodnutiu správcu dane odvolal, pretože zastával názor, že správca dane nesprávne aplikoval zákonné ustanovenia pre určenie výšky úrokovej sadzby za neoprávnené zadržávaný nadmerný odpočet, nakoľko daňová kontrola bola ukončená pred prijatím novely zákona č. 222/2004 Z. z., a preto je potrebné aplikovať ustanovenia platné v čase ukončenia daňovej kontroly. Považoval za nevyhnutné uplatniť postup podľa predpisov platných do 31.12.2016 vrátane, t. j. výšku úroku stanoviť podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 01.01.2017, teda pri výpočte úroku použiť ročnú úrokovú sadzbu 10 %. Tvrdil, že mu prináleží takto vypočítaný úrok ako kompenzácia za neprimerane dlhé obdobie, v ktorom nemohol disponovať so svojim majetkom – finančnými prostriedkami odo dňa 26.09.2014. Navrhol odvolaciemu orgánu rozhodnutie správcu dane zmeniť tak, že žalobcovi bude priznaný 10 %-ný ročný úrok v celkovej sume 4 847,60 Eur počítaný od 26.09.2014 do 10.09.2021 (zrejme správne do 10.09.2019, keďže deň vrátenia NO DPH nebol sporný, pozn. súdu).

#### Druhostupňové administratívne rozhodnutie

7. Žalovaný rozhodnutím č. 101776437/2022 zo dňa 16.06.2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100272499/2022 zo dňa 09.02.2022, ktorým bol žalobcovi priznaný úrok z nadmerného odpočtu v sume 678,10 Eur. Žalovaný sa stotožnil s výškou vypočítaného úroku z nadmerného odpočtu, ktorý bol žalobcovi vrátený, za každý deň zadržania nadmerného odpočtu až do dňa jeho vrátenia. Počiatočným dňom nároku na úrok z nadmerného odpočtu je deň nasledujúci po uplynutí 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, t. j. od 26.01.2015 do 10.09.2019 (1 689 dní). Za správne považoval použitie úrokovej sadzby vo výške 1,5 % v zmysle § 79a ods. 2 Zákona o DPH v znení neskorších predpisov.

8. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že legislatíva SR má právnu úpravu priznávania náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu DPH počas daňovej kontroly ustanovenú v § 79a citovaného Zákona o DPH, preto správca dane nemôže priznať úrok podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Takýto postup by bol v rozpore so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej môžu jednotlivé členské štáty problematiku priznania úroku, resp. priznania náhrady za zadržaný nadmerný odpočet DPH, upraviť vo svojom vnútroštátnom práve samostatne, pričom však musia byť dodržané základné zásady fungovania systému DPH, predovšetkým zásada neutrality a zásada proporcionality. Žalovaný považoval postup správcu dane za správny a súladný aj so zjednocujúcim stanoviskom Najvyššieho súdu SR k rozhodovacej činnosti senátov, podľa ktorého súdy rozhodujú o priznaní úroku zo zadržaných nadmerných odpočtov počas daňových kontrol ukončených pred 31.12.2016 za použitia úrokovej sadzby vo výške 1,5 % p. a. Poukázal tiež na stanovisko Ministerstva financií SR, FR SR zo dňa 15.07.2021, z ktorého vyplýva, že daňové úrady priznávajú úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu na základe žiadosti platiteľov dane vo výške 2-násobku základnej

úrokovej sadzby ECB (minimálne 1,5 % p. a.) podľa § 79a Zákona o DPH, aj napriek prechodnému ustanoveniu § 85ke Zákona o DPH.

9. Žalovaný konštatoval, že spornou otázkou je skutočnosť, či je možné, aj napriek tomu, že daňová kontrola bola ukončená pred 31.12.2016, uplatniť postup priznania úroku z NO DPH podľa ustanovenia § 79a Zákona o DPH v nadväznosti na prechodné ustanovenie § 85ke, ktoré vylučovalo z priznania úrokov práve takéto prípady ukončenia daňových kontrol v lehote do 31.12.2016. Podľa zjednocujúceho stanoviska NS SR sa bude v takýchto prípadoch priznávať úrok ako náhrada za zadržaný nadmerný odpočet DPH podľa ustanovenia § 79a Zákona o DPH. Preto nie je možné v právnom systéme SR aplikovať rozsudky českých súdov, príp. metodický pokyn vydaný zahraničnou finančnou správou.

Žaloba, žalobné body, argumentácia žalobcu

10. Žalobca podal na Krajskom súde v Žiline, ako správnom súde, žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101776437/2022 zo dňa 16.06.2022, ktoré navrhol zrušiť, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a vec vrátiť orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

11. Podľa žalobcu vo veci výšky úrokov za neoprávnene zadržovaný nadmerný odpočet, ktorý nárok žalobcovi vznikol 25.07.2014, patrí výška úroku podľa ustanovenia platného do prijatia novely účinnej od 01.01.2017, t. j. 10 % ročne, počítaný odo dňa 26.07.2014 do doby vrátenia predmetného NO DPH, pričom ide o zákonnú povinnosť správcu dane vydať rozhodnutie o priznaní úroku.

12. Žalobca nesúhlasil s odôvodnením rozhodnutia žalovaného a poukázal na čl. 1 ods. 1, čl. 7 ods. 2 Ústavy SR, ďalej na čl. 183 Smernice Rady č. 2006/112/ES o DPH, § 79a ods. 1 Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017, § 79a ods. 2 Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 a § 79a ods. 3 Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017; ďalej na § 85ke prechodných ustanovení Zákona o DPH k úpravám účinným od 01.01.2017. Poukázal tiež na právnu úpravu v znení účinnom do 01.01.2017, a to ustanovenie § 79 ods. 1 Zákona o DPH, § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 01.01.2017.

13. Podľa žalobcu sú tu dôvody nezákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) a písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie, ak správca dane (a žalovaný sa s tým stotožnil) žalobcovi priznal úrok vychádzajúc z úrokovej sadzby vo výške 1,5 % ročne podľa § 79a ods. 2 Zákona o DPH, ktoré ustanovenie je účinné od 01.01.2017, pričom citované ustanovenie nie je možné aplikovať na vec týkajúcu sa žalobcu, nakoľko podľa citovaného ustanovenia sa postupuje v prípadoch, ktoré sa týkajú zadržovania nadmerného odpočtu počas výkonu daňovej kontroly, výsledkom ktorej je jeho vyplatenie. V predmetnej veci však bol žalobcovi nadmerný odpočet odopretý s tvrdením, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. V rámci súdneho prieskumu došlo k vysloveniu, že rozhodnutie o nepriznaní nadmerného odpočtu je nezákonné, nakoľko u žalobcu boli splnené podmienky na jeho vyplatenie, tzn. že nadmerný odpočet mal byť žalobcovi priznaný a vyplatený v zákonom stanovenej lehote. Uvádza, že ak žalobca, nie vlastnou vinou, nemohol disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, na ktorý mal zákonný nárok, je postihnutý hospodárskym znevýhodnením, ktoré mu musí byť vykompenzované práve zaplatením úrokov, čím by bolo aspoň v minimálnej miere zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality. Samotné zaplatenie úrokov v správnej výške predstavuje teda dorovnanie finančného znevýhodnenia daňového subjektu, ku ktorému by v prípade zákonného postupu správcu dane nedošlo. Žalobca konštatoval, že je pravdou, že v právnej úprave do 31.12.2016 absentovala úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá bola zavedená do právneho poriadku až s účinnosťou od 01.01.2017, ktorá sa však neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016, čo je prípad žalobcu. Vzhľadom na uvedené je nevyhnutné analogicky uplatniť postup podľa predpisov platných do 31.12.2016, t.j. výšku úroku stanoviť podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 01.01.2017, a teda v danom prípade použiť úrokovú sadzbu 10 %. Uviedol záver z rozhodnutí ESD vo veci C-13/18 a C-126/18, z ktorých vyplýva, že úrok za zadržanie (nevyplatenie) nadmerného odpočtu DPH správcom dane musí zodpovedať bežnému úroku, za ktorý by si platca dane mohol rovnakú čiastku požičať na voľnom trhu, a súčasne musí nahradiť stratu neoprávnene zadržaných finančných prostriedkov.

14. Žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného pokiaľ v rozhodnutí tvrdil, že rozsudky NSS ČR, ako aj metodický pokyn vydaný českou finančnou správou, sú pre účely postupu v rámci SR neaplikovateľné a v tejto súvislosti žalovaný poukázal práve na zjednocujúce stanovisko Najvyššieho súdu SR. Žalobca uviedol, že rozhodnutia a metodické usmernenie, na ktoré bolo poukázané, vychádzajú z rozhodovacej činnosti ESD, ktorá má prednosť pred vnútroštátnou úpravou, pričom v týchto rozsudkoch je jasne definovaný rozpor s právom EÚ. Finančný úrad ČR pristúpil k zosúladieniu postupu pri priznávaní úrokov práve na základe rozhodovacej činnosti ESD, pričom právna úprava úrokov v ČR bola obdobná ako v SR.

15. V tejto súvislosti poukázal na bod 30. uznesenia Súdneho dvora EÚ z 21.10.2015 vo veci C-120/15 Kozzber, s.r.o. proti Daňovému úradu Košice, z ktorého vyplýva, že v prípade chýbajúcich právnych predpisov EÚ v danej oblasti prináleží vnútroštátnemu právnenému poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za akých sa majú zaplatiť úroky z omeškania. Ak právny predpis výslovne neupravuje určitú skutkovú podstatu alebo ju upravuje len neúplne, neznamená to, že takúto situáciu nie je možné riešiť. V danom prípade je možné použiť analógiu legis a výšku úroku určiť v nadväznosti na § 79 ods. 3 Daňového poriadku (do 31.12.2011 ustanovenie § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Výška takto stanoveného úroku by zodpovedala zásadám ekvivalencie a efektivity, na ktoré poukazuje Súdny dvor EÚ. Žalobca namietal, že je neprípustné použiť analógiu ustanovenia účinného po 31.12.2016, nakoľko musia platiť pravidlá v čase, kedy vznikol zákonný nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, a to podľa vtedy platného zákonného ustanovenia, ktoré rieši otázku výšky úrokov, pokiaľ je správca dane v omeškaní s úhradou splatnej dane.

16. Žalobca poukázal na rozsudok NSS ČR vo veci „EP TRADING“ zo dňa 16.07.2020 č. j. 1 Afs 445/2019, v ktorom bola riešená situácia výšky úroku z neoprávnene zadržovaného nadmerného odpočtu a ktorý je súladný s rozhodovacou činnosťou ESD. Citoval z tohto rozsudku body 34. až 52. Tiež poukázal na rozsudok NSS ČR sp. zn. Afs 28/2018, z ktorého citoval body 17. až 26. jeho odôvodnenia.

#### Vyjadrenie žalovaného

17. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe trval na zákonnosti žalobu napadnutého rozhodnutia a žalobu ako nedôvodnú navrhol zamietnuť.

18. K namietanej výške úroku a začiatku plynutia lehoty pre jeho uplatnenie, keď žalobca v podanej žalobe poukázal na skutočnosť, že správca dane nesprávne aplikoval zákonné ustanovenia týkajúce sa určenia výšky úroku, ako aj určenia dňa vzniku nároku na úrok, pretože daňová kontrola bola ukončená do účinnosti novely zákona o DPH, a preto je nevyhnutné uplatniť postup podľa predpisov platných do 31.12.2016, t.j. výšku úroku stanoviť podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku účinnom do 01.01.2017, žalovaný konštatoval, že zákonná definícia nadmerného odpočtu je upravená v ustanovení § 79 ods. 1 Zákona o DPH tak, že nadmerným odpočtom sa rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie, okrem dane pri dovoze tovaru. U žalobcu bola začatá daňová kontrola oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, začatím ktorej došlo k zmenám lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu upravených v ustanoveniach § 79 ods. 1, 2 a 5 Zákona o DPH na lehoty upravené v ustanovení § 79 ods. 6 Zákona o DPH, kedy správca dane vráti nadmerný odpočet do 10 dní od ukončenia daňovej kontroly alebo do 10 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým je nadmerný odpočet priznaný. Ďalej žalovaný poukázal na osobitnú právnu úpravu ohľadom nároku na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu („úrok z nadmerného odpočtu“) v zmysle § 79a ods. 1 Zákona o DPH, podľa ktorého ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia 6 mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa ods. 2 § 79a Zákona o DPH, a to vo výške 2-násobku základnej úrokovej sadzby ECB platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak tento 2-násobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5 %, pri výpočte úroku sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5 %. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia 6 mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 odo dňa jeho vrátenia vrátane. Ďalej poukázal na to, že v zmysle § 79a ods. 3 Zákona o DPH o priznaní úroku z nadmerného odpočtu daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu

platiteľovi zaplatí do 15 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.

19. Žalovaný zotrval na svojom stanovisku, že postup správcu dane pri priznaní úroku za neoprávnené zadržanie finančných prostriedkov z nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie apríl 2014 bol správny, keď pri jeho výpočte postupoval podľa § 79a ods. 2 Zákona o DPH. Správca dane, aj žalovaný postupovali podľa zjednocujúceho stanoviska kolégia NS SR zo dňa 30.10.2019 sp. zn. Snj 36/2019, ktorým došlo k zjednoteniu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR ohľadne náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly, podľa ktorého:

1. ustanovenie § 79a Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 má prednosť pred ustanovením § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom od 01.01.2012;
2. na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie § 85ke vety druhej Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017, tzn. že na prípad žalobcu správca dane pri priznaní úroku opodstatnene aplikoval ustanovenia § 79a Zákona o DPH.

20. K dožadovaniu sa postupu podľa rozhodnutí českých súdov, príp. použitia metodického pokynu českou finančnou správou žalovaný uviedol, že v právnom systéme SR nemožno aplikovať rozsudky českých súdov, ako napr. rozsudok Kordárna sp. zn. 7Aps/3/2013, príp. Metodický pokyn vydaný zahraničnou finančnou správou (Generální finanční ředitelství ČR) k priznávaniu úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH pri aplikácii rozhodnutia Nejvyššího správního soudu ČR č. j. 1Afs 445/2019-47, preto žalobnú námietku považoval za neopodstatnenú.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

21. V replike žalobcu uviedol, že žalovaný opomenul judikatúru ESD, z ktorej vychádza rozhodovacia činnosť českých súdov, pričom judikatúra je záväzná pre všetky členské štáty EÚ. Ďalej tvrdil, že pre účely otázky úročenia je nevyhnutné rozlišovať dve situácie z pohľadu priznávania úrokov, a to:

- úroky zo zadržaného nadmerného odpočtu pre účely jeho preverenia v rámci výkonu daňovej kontroly,
- úroky za nezákonné odňatie práva na nadmerný odpočet, t.j. jeho nepriznanie rozhodnutím, ktoré je následne v rámci súdneho prieskumu zrušené a následne novým rozhodnutím dochádza k jeho priznaniu a jeho vyplateniu, tzn. k času jeho zákonného priznania a vyplatenia.

22. Podľa žalobcu z dôvodu existencie nezákonných rozhodnutí o nepriznaní práva na nadmerný odpočet, je potrebné aplikovať zákonné ustanovenie v čase, kedy došlo k vydaniu nezákonných rozhodnutí, t. j. v roku 2014, nakoľko na danú situáciu nie je možná aplikácia novoprijatej úpravy úročenia týkajúcej sa výlučne zadržania nadmerného odpočtu pre účely jeho oprávnenosti v rámci výkonu daňovej kontroly, ktorej výsledkom je jeho priznanie a vyplatenie. Žalobca poukázal opakovane na rozsudok ESD v spojených veciach C-13/18 a C-126/18, v odôvodnení ktorého je uvedené, že pokiaľ ide o podmienky, za ktorých sa takéto úroky platia, z judikatúry pripomenutej v bode 37. tohto rozsudku vyplýva, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť tieto podmienky, a to s výhradou dodržania najmä zásad ekvivalencie a efektivity. Tiež poukázal na rozsudok ESD vo veci C-387/16, podľa ktorého článok 183 Smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni zníženiu sumy úrokov obvykle splatných na základe vnútroštátneho práva z nadmerného odpočtu DPH, pri ktorom nedošlo k vráteniu v príslušnej lehote, pokiaľ k takémuto zníženiu dôjde z dôvodov okolností nezávislých od zdaniteľnej osoby, ako je napr. suma týchto úrokov vo vzťahu k sume nadmerného odpočtu DPH, obdobie, za ktoré nebol nadmerný odpočet dane vrátený, a dôvody, pre ktoré nedošlo k vráteniu, ako aj skutočné straty, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe. Z týchto rozsudkov podľa žalobcu vyplýva ďalší fakt, že aj prijatá úprava úročenia je v rozpore s čl. 183 Smernice o DPH, nakoľko nie je zohľadnením zásady efektivity a daňovej neutrality, nakoľko výška úrokovej sadzby 1,5 % nezodpovedá sadzbe, ktorú by musela osoba povinná k dani zaplatiť úverovej inštitúcii, ak by si výšku zadržaného nadmerného odpočtu od tejto inštitúcie požičala.

Duplika žalovaného

23. Po doručení repliky žalovanému, žalovaný ďalšie vyjadrenie vo veci nepodal.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

24. Správny súd v Banskej Bystrici, na ktorý s účinnosťou od 01.06.2023 prešla pôsobnosť Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline vo veciach správneho súdnictva podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a ktorý vec vedie pod novou spisovou značkou ZA-30S/222/2022, na prejednanie veci nariadil pojednávanie v súlade s ustanovením § 107 ods. 1 písm. a) SSP, ktoré sa uskutočnilo dňa 22.05.2024. Žalovaný požiadal o ospravedlnenie neúčasti na pojednávaní a súhlasil s prejednaním veci bez jeho účasti. Právny zástupca žalobcu sa na pojednávaní vyjadril v zhode s obsahom žaloby, ktorej navrhol vyhovieť. Správny súd rozsudok verejne vyhlásil dňa 19.06.2024 v súlade s § 137 ods. 3 SSP vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní, keďže na vyhlásenie rozsudku, termín ktorého bol oznámený po pojednávaní postupom podľa § 116 SSP (nepřítomnému žalovanému na webovej stránke súdu v zmysle § 137 ods. 4), sa nedostavili účastníci konania a ani žiadna verejnosť.

25. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, stanoviskami účastníkov konania a po preskúmaní zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v rozsahu žalobných bodov v súlade s § 134 ods. 1, 2 SSP dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

26. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101776437/2022 zo dňa 16.06.2022, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Žilina č. 100272499/2022 zo dňa 09.02.2022, ktorým správca dane podľa § 79a ods. 3 Daňového poriadku priznal žalobcovi úrok z nadmerného odpočtu v sume 678,10 eur zo sumy vráteného nadmerného odpočtu vo výške 9.775,54 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

27. V predmetnej veci nie je sporné,

- že daňová kontrola bola ukončená pred prijatím novely zákona č. 222/2004, ktorou došlo k úprave výšky úrokovej sadzby na 1,5 % a jeho aplikácie na prípady upravené v § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017,
- že nadmerný odpočet bol vrátený dňa 10.09.2019 až po rozhodnutí súdov, ktorými došlo k zrušeniu nezákonného rozhodnutia vo veci nepriznania nadmerného odpočtu a s tým spojeného nezákonného určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty.

28. V uvedenom prípade je však sporná výška úroku z dôvodu jej výpočtu pri inej úrokovej sadzbe (1,5 % p. a. podľa žalovaného vs. 10 % p. a. podľa žalobcu) a rozdielného počiatočného dňa nároku na úrok (od 26.01.2015 podľa žalovaného vs. od 26.07.2014 podľa žalobcu, pretože primárne - ak bola daňová kontrola skončená do účinnosti novely Zákona o DPH, malo sa postupovať podľa predpisov platných do 31.12.2016), teda výšku úroku stanoviť podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Spornou je aj otázka aplikácie právnej úpravy ustanovenia § 79a ods. 1 Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 na daný prípad, keď podľa žalobcu nová právna úprava rieši výlučne situáciu, ak nadmerný odpočet bol zadržaný počas daňovej kontroly a po kontrole vrátený, a nie aj situáciu zadržovania nadmerného odpočtu z iného dôvodu, ako je tomu v predmetnej veci, keď nadmerný odpočet nebol uznaný, čo vyústilo do vydania rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ktoré rozhodnutie bolo neskôr zrušené.

29. Podľa § 79a ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017; ak daňový úrad začal daňovú kontrolu v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 a nadmerný odpočet nebol vrátený do uplynutia šiestich mesiacov od posledného dňa lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5, platiteľ má nárok na náhradu za zadržanie nadmerného odpočtu (ďalej len „úrok z nadmerného odpočtu“) podľa odseku 2.

30. Podľa § 79a ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017; platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu vo výške dvojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej prvý deň kalendárneho roka, za ktorý sa úrok počíta, a ak tento dvojnásobok základnej úrokovej sadzby nedosiahne 1,5%, pri výpočte úroku z nadmerného odpočtu sa použije ročná úroková sadzba vo výške 1,5%. Úrok sa vypočíta zo sumy vráteného nadmerného odpočtu, a to za každý deň od uplynutia šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 do dňa jeho vrátenia vrátane.

31. Podľa § 79a ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017; o priznaní úroku z nadmerného odpočtu podľa odsekov 1 a 2 daňový úrad rozhodne do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi zaplatí do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu.

32. Podľa § 85ke prechodných ustanovení zákona o DPH k úpravám účinným od 1. januára 2017; platiteľ má nárok na úrok z nadmerného odpočtu podľa § 79a, aj keď daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 začala pred 1. januárom 2017 a k 1. januáru 2017 nebola skončená. Ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.

33. Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 01.01.2017; ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

34. Podľa § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom do 01.01.2017; ak správca dane vráti daňový preplatok po lehote ustanovenej v odseku 2, je povinný v lehote do 15 dní od vrátenia daňového preplatku rozhodnúť o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku, ak jeho výška presiahne sumu 5 eur. Pri výpočte úroku sa použije trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma daňového preplatku podľa tohto zákona vrátená; ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 10 %, pri výpočte úroku sa namiesto trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky použije ročná úroková sadzba 10 %. Úrok sa priznáva za každý deň omeškania. Správca dane tento úrok zaplatí do 15 dní od doručenia rozhodnutia o priznaní úroku. Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok, použije tento úrok alebo jeho časť v lehote na jeho zaplatenie podľa § 55 ods. 6 a 7. Rovnako správca dane zaplatí daňovému subjektu úrok aj v prípadoch oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu a spotrebnej dane, na ktorú bolo uplatnené jej vrátenie, ak sa nadmerný odpočet a spotrebná daň nepoužijú podľa § 55 ods. 6 a 7.

35. Podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy SR; Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky.

36. Podľa článku 183 Smernice Rady č. 2006/112/ES o DPH v znení Smernice Rady 2006/138/ES; ak za dané zdaňovacie obdobia výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej dane z príadnej hodnoty, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

37. Žalobca namieta nesprávne právne posúdenie veci, pričom z obsahu žalobných námietok je zrejmé, že v zásade nesúhlasí so stanoviskom správneho kolégia Najvyššieho súdu SR z 30.10.2019, sp. zn. Snj 36/2019, ktoré bolo prijaté v rámci zjednotenia rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR ohľadom náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu v súvislosti s daňovou kontrolou. Rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane vychádza práve z tohto stanoviska, ktoré je zverejnené v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 6/2019 pod č. 56. Stanovisko bolo prijaté za účelom zjednotenia rozdielnej rozhodovacej praxe súdov (aj senátov NS SR) na základe požiadavky Finančného riaditeľstva SR, ktoré listom zn. 293981/2019 zo dňa 27.05.2019, požiadalo správne kolégium zaujať stanovisko k aplikácii ustanovenia § 85ke – prechodného ustanovenia k zákonu č. 222/2004 Z. z. k úpravám účinným od 01.01.2017 ohľadom priznávania nároku na úrok z nadmerného odpočtu podľa §

79a, a to vo vzťahu k dátumu skončenia daňovej kontroly do 31.12.2016 vrátane. Najvyšší súd SR teda riešil problematickú otázku v rozhodovacej činnosti súdov, a to otázku týkajúcu sa úrokov zo zadržaného nadmerného odpočtu DPH počas daňových kontrol skončených do 31.12.2016 uplatnených na základe priamej aplikácie uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber zo dňa 21.10.2015, keďže v týchto prípadoch bránila priznaniu úrokov explicitná zákonná úprava, ktorou zákonodarca obmedzil nárok daňových subjektov iba na daňové kontroly od 01.01.2017, a pred 01.01.2017 tie, ktoré neboli skončené do 31.12.2016 vrátane.

38. V tu posudzovanej veci sa jedná o rovnaký prípad, keď daňová kontrola u žalobcu bola evidentne skončená do 31.12.2016. Z obsahu žalobných námietok je zrejmé, že žalobca nemieni akceptovať na jeho prípad aplikáciu novoprijatej právnej úpravy v zmysle § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. účinnnej od 01.01.2017 a dožaduje sa takého právneho posúdenia, ktoré vychádzalo z judikatúry Najvyššieho súdu SR prijatej v čase, kedy neexistovala ešte osobitná, na tieto prípady prijatá vnútroštátna právna úprava, a to s odvolávaním sa aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ s tým, že novoprijatá právna úprava nezohľadňuje plné odškodnenie žalobcu za zadržiavanie nadmerného odpočtu, ktoré sa ukázalo ako bezdôvodné.

39. Právna veta predmetného Stanoviska správneho kolégia Najvyššieho súdu SR z 10.10.2019 sp. zn. Snj 36/2019 k zjednoteniu rozhodovacej činnosti ohľadom náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu znie: „Ustanovenie § 79a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 01. januára 2017 (Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly) je v pomere špeciality k ustanoveniu § 79 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. januára 2012 (Daňové preplatky a úrok). Vnútroštátna úprava právneho poriadku Slovenskej republiky spočívajúca v ustanovení § 85ke vety druhej zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 01. januára 2017 (prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 01. januára 2017) v znení: „ustanovenie § 79a sa neuplatní, ak daňová kontrola v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1, 2 alebo ods. 5 bola skončená do 31. decembra 2016 vrátane.“, nie je v súlade s právom Európskej únie, a to najmä s uznesením Súdneho dvora EÚ vo veci C-120/15 Kovožber, ktoré má aplikačnú prednosť s účinkom ex tunc. Na zabezpečenie súladu s právom Európskej únie sú orgány verejnej správy a súdy povinné zdržať sa aplikácie tohto ustanovenia.“.

40. Zo zjednocujúceho stanoviska Najvyššieho súdu SR, ktoré ako publikované v Zbierke stanovísk NS a súdov SR je pre rozhodujúce orgány záväzné, vyplýva, že postup žalovaného, ako aj správcu dane bol zákonný, ak aplikovali na vec vzťahujúce sa právne predpisy práve v súlade s predmetným stanoviskom. Vzhľadom na to, že ustanovenia § 79a Zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2017 v spojení so skutočnosťou, že táto právna úprava sa vzťahuje aj na daňovú kontrolu žalobcu, keďže je potrebné zdržať sa aplikácie prechodného ustanovenia (inak by išlo o postup v rozpore s právom EÚ – uznesením vo veci C-120/15 Kovožber), nie je na mieste dožadovať sa právneho posúdenia veci tak, ako to požaduje žalobca v rámci žalobných bodov. Inak povedané, sporná otázka, t. j. otázka ohľadom výšky úroku a počiatku úročenia v tých prípadoch, kde daňová kontrola bola ukončená do 31.12.2016 vrátane, bola vyriešená zjednocujúcim stanoviskom správneho kolégia NS SR. Nie je pritom sporné, že nárok na náhradu za zadržiavané prostriedky vzniká žalobcovi i pred 31.12.2016.

41. Správny súd zastáva názor, že ak daňové orgány postupovali v zmysle tohto stanoviska, ktoré doposiaľ nebolo zmenené aktuálnou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho správneho súdu SR, postupovali pri aplikácii relevantných právnych predpisov správne. Nerešpektovanie doteraz neprekonaného publikovaného stanoviska by mohlo viesť k úvahám o svojoľnom rozhodovaní. Správny súd však dáva do pozornosti, že senát 8S Najvyššieho správneho súdu SR postúpil vec vedenú pod sp. zn. 2Sžfk 42/2020 veľkému senátu NSS SR uznesením sp. zn. 2Sžfk/42/2020 zo dňa 28.03.2024 (sp. zn. 19 SVs/4/2024), keď sa mieni odchyliť od predchádzajúcej rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu ohľadom právnej otázky: kedy, v akej výške a za aké obdobie vzniká daňovému subjektu právo na zúčtenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, ktorý bol počas daňovej kontroly zaistený podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z., a ktorý bol v lehote ustanovenej v citovanom ustanovení vrátený daňovému subjektu. Predmetné uznesenie je zverejnené na webovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR, pričom podľa dostupných informácií rozhodujúceho správneho súdu, veľký senát NSS SR vo veci doposiaľ nerozhodol, z čoho vyplýva, že doposiaľ nedošlo k zmene pri právnom posudzovaní spornej otázky. Správny súd poznamenáva, že v čase prejednávania veci

na pojednávaní (22.05.2024) a odročení pojednávania za účelom vyhlásenia rozsudku (19.06.2024), vedomosť o predložení veci veľkému senátu NSS SR nemal, keďže uznesenie sp. zn. 2Sžfk/42/2020 zo dňa 28.03.2024 bolo na webovej stránke NSS SR zverejnené neskôr.

42. Čo sa týka žalobnej námietky ohľadom dovolávania sa rozhodovania podľa rozsudkov Najvyššieho správneho súdu ČR a dovolávania sa postupu v zmysle usmernenia – metodického pokynu vydaného zahraničnou finančnou správou - Generálnym finančným riaditeľstvom ČR, správny súd túto skutočnosť nemohol zohľadniť v rámci rozhodovania v Slovenskej republike, pre ktorý je relevantný právny systém SR, a to aj s prihliadnutím na skutočnosť, že predmetné rozsudky reflektujú na aktuálnu rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ. Pokiaľ žalobca mienil poukázať na rozsudky Súdneho dvora EÚ, mal vymedziť v čom je napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozpore s konkrétnym rozsudkom, uviesť konkrétne skutkové okolnosti riešenej rozsudkom Súdneho dvora EÚ a jeho posudzovaného prípadu, a nie odvolávať sa na rozsudky NSS Českej republiky, ktoré podľa neho vychádzali z rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ. K odvolávaniu sa žalobcov na rozsudky Súdneho dvora EÚ, Najvyšší správny súd SR vo viacerých svojich rozhodnutiach (napr. rozsudok sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 (bod 46)) uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že skutkové okolnosti jeho veci majú prvky rozsudkov SD EÚ, a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú tvrdenia žalobcu len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať.

43. Z dôvodov vyššie uvedených, správny súd posudzujúc zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane vychádzajúc zo stavu v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného, viazaný žalobnými bodmi uplatnenými v zákonom stanovenej lehote, posúdil správnu žalobu ako nedôvodnú, ktorú aplikujúc ustanovenie § 190 SSP zamietol.

44. O náhrade trov konania rozhodol správny súd tak, že ju účastníkom konania nepriznal, keďže vo vzťahu k žiadnemu z účastníkov konania nezistil dôvod na jej priznanie. Žalobca nemal úspech v konaní (§ 167 ods. 1 SSP a contr.) a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by bolo možné spravodlivo požadovať priznať mu náhradu trov konania voči žalobcovi (§ 168 SSP).

45. Senát správneho súdu prijal toto rozhodnutie pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

45. Senát správneho súdu prijal toto rozhodnutie pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.