

Vec C-335/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

24. apríl 2019

Názov vnútroštátneho súdu:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

6. december 2018

Žalobkyňa:

E. Sp. z o.o. Sp. k. so sídlom v S.

Žalovaný:

Minister Finansów

Predmet konania vo veci samej

Zamietnutie opravy základu dane z pridanej hodnoty v súvislosti s poskytnutím služieb v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia vzhľadom na to, že dlžník a veriteľ mali určité daňové postavenie; „odpustenie dlhu pre nevykonalnosť pohľadávky“.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad článku 90 ods. 2 smernice 2006/112 s ohľadom na zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Pripúšťajú ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), najmä článok 90 ods. 2 tejto smernice, s ohľadom na zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality, aby sa vo vnútroštátnom právnom poriadku obmedzila možnosť znížiť základ dane v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia vzhľadom na to, že dlžník a veriteľ majú určité daňové postavenie?

2. Konkrétne bráni právo Únie prijať takú vnútroštátnu právnu úpravu, na základe ktorej možno pristúpiť k „odpusteniu dlhu pre nevykonalnosť pohľadávky“ pod podmienkou, že na účely uplatnenia takéhoto odpustenia v okamihu poskytnutia služby resp. dodania tovarov a deň pred podaním opravného daňového priznania:

- sa dlžník nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii?
- veriteľ a dlžník sú zaregistrovaní ako platitelia DPH?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 90 a 273.

Relevantná vnútroštátna právna úprava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb z 11. marca 2004, Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054 v znení zmien a doplnení, ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) z 11. marca 2004:

Článok 89a v znení relevantnom pre konanie v tejto veci znie:

„1. Zdaniteľná osoba má právo opraviť základ dane a splatnú daň za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb v tuzemsku v súvislosti s pohľadávkami, v prípade ktorých sa dôveryhodne preukázalo, že sú nevymožiteľné. Oprava sa týka aj základu a výšky dane, ktorá pripadá na tú časť sumy pohľadávky, v prípade ktorej sa dôveryhodne preukázalo, že ju nemožno vymôcť.

1a. Nevymožiteľnosť pohľadávky sa považuje za dôveryhodne preukázanú, ak pohľadávka nebola uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená v lehote 150 dní odo doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

2. Odsek 1 sa uplatní, ak sú splnené tieto podmienky:

1) tovary sa dodajú alebo služby sa poskytnú v prospech zdaniteľnej osoby v zmysle článku 15 ods. 1, ktorá je zapísaná ako platiteľ DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní, ani v likvidácii.

...

3) v deň, ktorý predchádza podaniu daňového priznania, v ktorom sa vykoná oprava uvedená v prvom odseku:

- a) sú veriteľ a dlžník zapísaní ako platiteľa DPH,
- b) dlžník sa nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii;

...

5) od vystavenia faktúry, ktorá preukazuje existenciu pohľadávky, uplynuli menej ako dva roky, ktoré začínajú plynúť od konca roku, v ktorom bola vystavená faktúra;

3. Opravu uvedenú v prvom odseku možno vykonať v rámci daňového priznania za účtovné obdobie, počas ktorého sa pohľadávka uzná za skutočne nevymožiteľnú pod podmienkou, že do dňa podania daňového priznania veriteľom za toto obdobie nebola predmetná pohľadávka uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená.

4. Ak dôjde k uspokojeniu alebo akejkoľvek forme postúpenia pohľadávky po podaní daňového priznania, ktoré zahŕňa opravu podľa prvého odseku, je veriteľ povinný zvýšiť vo vyúčtovaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu alebo postúpeniu pohľadávky, základ dane a sumu splatnej dane. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, zvýši sa pomerne základ a suma splatnej dane o príslušnú časť.

5. Veriteľ má povinnosť upovedomiť súčasne s podaním daňového priznania, v ktorom vykoná opravu podľa prvého odseku, riaditeľa zodpovedného finančného úradu o oprave a tiež označiť opravené sumy a osobu dlžníka.

...

7. Ustanovenia odsekov 1 až 5 sa neuplatnia, ak medzi veriteľom a dlžníkom existuje vzťah v podobe upravenej v článku 32 ods. 2 až 4.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych (Minister verejných financií, Poľsko) vyhlási záväzným nariadením vzor oznámenia upraveného v piatom odseku“

Článok 89b

„1. Ak pohľadávka vyplývajúca z faktúry, ktorá slúži ako doklad o dodaní tovarov alebo o poskytnutí služieb v tuzemsku, nebude uspokojená v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, je dlžník povinný vo vyúčtovaní upraviť sumu odpočítanej dane vyplývajúcej z tejto faktúry za obdobie, v ktorom uplynul 150. deň od skončenia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

1a. Prvý odsek sa neuplatní, ak dlžník uspokojil pohľadávku najneskôr v posledný deň účtovného obdobia, v rámci ktorého uplynul 150. deň po skončení doby splatnosti tejto pohľadávky.

...

2. Ak dôjde k čiastočnému uspokojeniu pohľadávky v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, vzťahuje sa oprava na sumu odpočítanej dane pripadajúcu na uspokojenú časť pohľadávky. Odsek 1a sa uplatní primerane.

...

4. Ak bude pohľadávka uspokojená až po vykonaní úpravy uvedenej v prvom odseku, má zdaniteľná osoba právo zvýšiť sumu odpočítanej dane vo vyúčtovaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu pohľadávky, o sumu dane uvedenú v prvom odseku. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, možno sumu odpočítanej dane zvýšiť v príslušnom rozsahu.

...

6. Ak sa zistí, že zdaniteľná osoba porušila svoju povinnosť vyplývajúcu z prvého odseku, vydá naczelnik urzędu skarbowego (riaditeľ Finančného úradu, Poľsko) alebo kontrolný daňový orgán dodatočný daňový výmer na daň vo výške 30 % sumy splatnej dane, ktorá vyplýva z nezaplatených faktúr a nebola upravená v súlade s prvým odsekom. Voči fyzickým osobám, ktoré sa z dôvodu rovnakého konania dopustili priestupku proti daňovému poriadku alebo spáchali daňový trestný čin, sa dodatočný daňový výmer nevydá.“

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (zákon o insolvenčnom konaní a reštrukturalizácii z 28. februára 2003 v znení neskorších zmien a doplnení, Dz.U. z 2015 r., položka 233, ďalej len „insolvenčný zákon“):

Článok 342 v znení relevantnom pre toto konanie:

„1. Pohľadávky, ktoré sa majú uspokojiť z majetkovej podstaty zistenej v insolvenčnom konaní sa delia na tieto kategórie:

- 1) prvá kategória – náklady insolvenčného konania ...;
- 2) druhá kategória – pohľadávky z pracovnoprávnych vzťahov, ktoré vznikli pred vyhlásením úpadku, ...;
- 3) tretia kategória – dane a iné verejnoprávne poplatky, ako aj ďalšie pohľadávky vyplývajúce z príspevkov na sociálne poistenie vrátane úrokov a nákladov na vymáhanie pohľadávky;
- 4) štvrtá kategória – ostatné pohľadávky, ak nepatria do piatej kategórie, vrátane úrokov za posledný rok pred vyhlásením úpadku, vrátane zmluvných pokút, trov súdneho a vymáhacieho konania;
- 5) piata kategória – úroky, ktoré nie sú zahrnuté do niektorej z predchádzajúcich kategórií, v poradí uspokojenia kapitálu, ako aj pokuty uložené súdom a správnymi orgánmi a záväzky vyplývajúce z darovania a dedenia.

2. Pohľadávka, ktorá bola nadobudnutá prevodom alebo indosamentom po vyhlásení úpadku, sa uspokojí ako pohľadávka patriaca do tretej kategórie, ak sa nemá uspokojiť ako pohľadávka štvrtej kategórie. To neplatí pre pohľadávky, ktoré vznikli z úkonov, ktoré správca v insolvenčnom konaní, správca alebo insolvenčný dlžník uskutočnili so súhlasom osoby, ktorú súd poveril dohľadom.

3. ...“.

Zhrnutie skutkového stavu a konania, hlavné tvrdenia účastníkov konania

- 1 Vo svojej žiadosti o individuálny výklad predloženej Ministrovi financií poukázala spoločnosť E. sp. z o.o. (ďalej len „spoločnosť E“) na to, že je zaregistrovaná ako platiteľ DPH a jej podnikateľská činnosť zahŕňa aj odplatné poskytovanie služieb v oblasti daňového poradenstva, okrem iného účastníkom hospodárskeho styku, ktorí sú zaregistrovaní ako platitelia DPH. Prijemcovia služieb nie sú podnikmi, s ktorými by bola prepojená. Odmena za poskytnuté služby predstavuje podľa spoločnosti E základ dane. Na zdanenie služieb, ktoré boli poskytnuté v tuzemsku, uplatňuje spoločnosť základnú sadzbu DPH. V prípadoch uvedených v zákone o DPH uplatňuje spoločnosť E. obrátenú daňovú povinnosť (článok 28b zákona o DPH).
- 2 Spoločnosť E. vystavila obchodnému partnerovi faktúru za služby v oblasti daňového poradenstva, ktoré v tuzemsku podliehali dani. Až do predloženia žiadosti nezískala spoločnosť E odplatu uvedenú vo faktúre. Od vystavenia

faktúry neuplynuli ešte viac ako dva roky. Pohľadávka nebola uspokojená, ani akýmkoľvek spôsobom postúpená. Spoločnosť E. navyše poukázala aj na tú skutočnosť, že obchodný partner (dlžník) bol v čase poskytnutia služieb zapísaný ako platiteľ DPH a voči nemu sa nevedlo insolvenčné konanie, ani sa nenachádzal v likvidácii. Aj naďalej je zapísaný ako platiteľ DPH a v súčasnosti sa nachádza v likvidácii.

- 3 Tieto okolnosti viedli spoločnosť E. k tomu, aby sa na Ministra financií obrátila s otázkou, či v prípade takýchto skutkových okolností možno pristúpiť k oprave základu a výšky splatnej dane vyplývajúcej z poskytnutia služieb v tuzemsku, ak pohľadávka nebola uspokojená v celom rozsahu a dlžník sa v daňovom období, počas ktorého uplynula lehota 150 dní od skončenia doby splatnosti, nachádza v likvidácii.
- 4 V individuálnom výklade z 12. januára 2015 Minister financií konštatoval, že právna úprava článku 90 smernice 2006/112 má pre členské štáty fakultatívny charakter. Zakotvenie práva na opravu základu a splatnej dane z pohľadávok, v prípade ktorých veriteľ preukázal, že sú nevyhnutné, v článku 89a zákona o DPH neodporuje článku 90 smernice 2006/112. Nesplnenie jednej zo základných podmienok vyplývajúcich z právnej normy zahrnutej do poľského právneho poriadku, ktorá upravuje uplatnenie práva vyplývajúceho z článku 90 smernice, teda zdaniteľnej osobe neumožňuje, aby si priamo z práva Únie odvodila právo na „odpustenie dlhu pre nevyhnutnosť pohľadávky“.
- 5 Spoločnosť E podala proti individuálnemu výkladu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Vojvodinský správny súd v Štetíne, Poľsko), ktorý žalobu zamietol. Podľa tohto súdu len kumulatívne splnenie všetkých podmienok upravených v článku 89a ods. 2 zákona o DPH zakladá právo na opravu splatnej dane, čo sa v tomto prípade nestalo.
- 6 Spoločnosť E podala proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) spojil konanie v tomto právnom spore s tromi ďalšími konaniami na účely vyhlásenia spoločného rozsudku. Vo všetkých týchto konaniach podala spoločnosť E. žiadosti o individuálny výklad, ktoré sa v zásade týkajú otázky, či podmienky, ktoré poľské právne predpisy upravujú v súvislosti s odpustením dlhu pre nevyhnutnosť pohľadávky, sú s ohľadom na možné skutkové okolnosti patriace do pôsobnosti článku 89a zákona o DPH, zlučiteľné s [právom Únie].

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 7 Pochybnosti vnútroštátneho súdu sa týkajú otázky, do akej miery majú členské štáty právo zakotviť vo svojich vnútroštátnych právnych predpisoch samostatnú právnu úpravu podmienok pre uplatnenie článku 90 smernice 2006/112. Vnútroštátny súd si najmä nie je istý, či sa podmienky upravené v článku 89 zákona o DPH nemusia obmedziť len na také podmienky, ktoré umožňujú preukázať, že pohľadávka, ktorej suma sa uvádza v priznaní dane z pridanej

hodnoty ako zdaniteľná transakcia, ktorá sa spája so vznikom daňovej povinnosti, nebola uspokojená a zároveň vylučujú také podmienky, ktoré súvisia s daňovým postavením veriteľa a dlžníka. Článok 89a zákona o DPH nestanovuje len to, ktoré z pohľadávok sa považujú za neuspokojené, ale v druhom odseku upravuje aj ďalšie požiadavky.

- 8 Článok 90 smernice 2006/112 bližšie nespresňuje, aké podmienky a povinnosti môžu členské štáty upraviť, na základe čoho sa v doterajšej judikatúre Naczelnego Sądu Administracyjnego (Najvyšší správny súd) dospelo k záveru, že predmetné ustanovenie priznáva členským štátom právo na voľnú úvahu, najmä pokiaľ ide o formálne požiadavky, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné splniť voči daňovým úradom, ak si chcú znížiť základ dane. Vnútroštátna judikatúra sa preto prikláňa k záveru, že odpustenie dlhu pre nevyožiteľnosť pohľadávky patrí do oblasti voľnej úvahy.
- 9 Vnútroštátny súd zastáva názor, že z doterajšej judikatúry Súdneho dvora nevyplýva jednoznačná odpoveď na otázku, či bolo možné do vnútroštátneho práva zahrnúť vyššie uvedené obmedzenia.
- 10 Z doterajšej judikatúry Súdneho dvora pravdepodobne vyplýva, že sa Súdny dvor prikláňa k reštriktívnemu výkladu obmedzení „odpustenia dlhu pre nevyožiteľnosť pohľadávky“, ktoré sú členské štáty oprávnené upraviť vo svojom vnútroštátnom práve.
- 11 Súdny dvor najmä v rozsudku z 15. mája 2014, vo veci Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (C-337/13, EU:C:2014:328) konštatoval, že „náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, [sa musia obmedzovať] len na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po ukončení transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná“ (bod 39).
- 12 Podľa bodu 36 tohto rozsudku však „pokiaľ ide o otázku, akým náležitostiam podlieha výkon tohto práva na zníženie základu dane, treba pripomenúť, že podľa článku 273 smernice o DPH členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že sa táto možnosť neuplatní na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 tejto smernice“.
- 13 Pochybnosti nevyvracia ani rozsudok Súdneho dvora z 23. novembra 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že článok 11 C ods. 1 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát nemôže podmieniť zníženie základu dane pre daň z pridanej hodnoty neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov (výrok).
- 14 Z uvedeného by mohlo vyplývať, že dĺžka insolvenčného konania mala určujúci význam pre posúdenie zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie.

V odôvodnení však Súdny dvor konštatoval: „Aj keď je totiž relevantné, že členské štáty môžu potláčať neistotu inherentnú definitívnej povahe nezaplatenia faktúry, pripomenutú v bode 16 tohto rozsudku, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty a najmä otázky, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia“ (bod 22). Súdny dvor ďalej uviedol: „Nakoniec pripustiť možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH“ (bod 23).

- 15 S odkazom na zásadu proporcionality Súdny dvor konštatoval, že „[t]áto neistota sa evidentne [zohľadní] pri zbavení zdaniteľnej osoby jej práva na zníženie základu dane, pokiaľ pohľadávka nemá definitívne nevymožiteľnú povahu, ako to v podstate uvádza vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej. Treba však tiež konštatovať, že rovnaký cieľ by sa mohol dosiahnuť aj priznaním zníženia, ak by zdaniteľná osoba dostatočne jasne preukázala, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, s tým, že ak by k zaplateniu napriek tomu došlo, zdaniteľný základ bude prehodnotený smerom nahor.“ (bod 27).
- 16 Zároveň Súdny dvor vyslovil záver, že „[p]ri slúcha[lo] [by] vnútroštátnym orgánom, aby pri dodržaní zásady proporcionality a s možnosťou súdneho preskúmania určili dôkazy pravdepodobného dlhého trvania nezaplatenia, ktoré má predložiť zdaniteľná osoba v závislosti od osobitostí uplatniteľného vnútroštátneho práva“ (bod 27).
- 17 Z doterajšej judikatúry Súdneho dvoru zjavne vyplýva, že podmienky upravené vo vnútroštátnom práve, ktorými sa spravuje uplatnenie možnosti odpustenia dlhu pre nevymožiteľnosť pohľadávky, môžu súvisieť len s otázkou, akým spôsobom možno vylúčiť neistotu o tom, že faktúra nebola definitívne zaplatená.
- 18 Vyššie uvedené úvahy vyvolali na strane vnútroštátneho súdu pochybnosti o tom, či možno považovať doplňujúce požiadavky stanovené článkom 89a ods. 2 zákona o DPH za prípustné alebo či pre vykonanie úpravy postačuje, aby zdaniteľná osoba dôveryhodne preukázala nevymožiteľnosť a v tejto súvislosti predložila dôkaz o tom, že pohľadávka nebola v rámci lehoty 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre uspokojená a ani žiadnym spôsobom postúpená.
- 19 Vnútroštátny súd od Súdneho dvora predovšetkým očakáva, že rozhodne, či také podmienky, aké upravuje článok 89a ods. 2 zákona o DPH, prekračujú rámec voľnej úvahy prenechanej členským štátom alebo či je vnútroštátny súd povinný posúdiť tieto podmienky s ohľadom na zásadu proporcionality podľa okolností konkrétneho prípadu, čo by v prvom rade znamenalo, že sa musí zohľadniť dĺžka insolvenčného konania resp. likvidácie.

- 20 Konštatovanie, že právo Únie bráni členskému štátu v uplatnení podmienky upravenej v článku 89 ods. 2 zákona o DPH, by podstatne otriaslo koherenciou poľského právneho systému. Poľský zákonodarca sa totiž rozhodol, že v článku 89b zákona o DPH využije svoje právo priznané článkom 185 ods. 2 smernice 2006/112.
- 21 Aby nedošlo k porušeniu zásad neutrality a proporcionality, musí sa odpustenie dlhu pre nevykonalnosť pohľadávky zdaniteľným veriteľom a úprava splatnej dane, ktorú vykoná, spájať so vznikom povinnosti vykonať úpravu odpočítanej dane na strane zdaniteľného dlžníka. Takýmto spôsobom sa zachová neutralita DPH, ktorá tvorí základný prvok tejto dane. Ak si veriteľ uplatní právo na „odpustenie dlhu pre nevykonalnosť pohľadávky“, zaniká daň, ktorá bola upravená. V skutočnosti tak dochádza aj k zániku možnosti odpočítania dane. Vznik práva na úpravu dane na strane veriteľa v prípade nevykonalnosti pohľadávky teda vedie k tomu, že zdaniteľný dlžník je povinný znížiť v súlade s článkom 89b ods. 1 zákona o DPH sumu odpočítateľnej dane alebo, ak nevznikla odpočítateľná daň, zvýšiť sumu splatnej dane o sumu, ktorá vyplýva z nezaplatených faktúr, pričom v tomto ohľade upraví daňové priznanie za obdobie, v ktorom si uplatnil právo na odpočítanie. Keďže článok 89a zákona o DPH upravuje právo zdaniteľného veriteľa a stanovuje podmienky, za ktorých si toto právo môže uplatniť, kým článok 89b ods. 1 tohto zákona upravuje súbežnú povinnosť zdaniteľného dlžníka, ktorý neuspokojil pohľadávku podľa článku 89a ods. 1 a 1a zákona o DPH ani na výzvu veriteľa, vykonať príslušnú úpravu odpočítateľnej dane resp. primerane zvýšiť sumu splatnej dane za obdobie, počas ktorého si uplatnil právo na odpočítanie dane, musia obe tieto právne úpravy navzájom súvisieť a podliehať zhodnému právnomu posúdeniu. Od posúdenia zákonnosti uplatnenia práva na úpravu splatnej dane veriteľom totiž s ohľadom na bezprostrednú súvislosť medzi právom zdaniteľnej osoby a povinnosťou druhej strany, závisí posúdenie postavenia dlžníka.
- 22 Podľa názoru vnútroštátneho súdu zasahuje úprava, ktorú veriteľ vykoná vo vzťahu k platobne neschopnému dlžníkovi, neoprávnene do priebehu konkurzného konania, pretože mení postupnosť uspokojovania pohľadávok veriteľov stanovenú článkom 342 zákona o insolvenčnom konaní, keďže (mimo chodu na náklady štátnej pokladnice) uspokojuje jedného z veriteľov dlžníka, pričom do jeho postavenia vstupuje nový veriteľ, konkrétne štátna pokladnica, čo vedie k zmene kategórie pohľadávky týkajúcej sa DPH zo štvrtej kategórie (brutto hodnota faktúry, ktorú veriteľ vystavil v rámci obchodnoprávneho a všeobecného občianskoprávneho vzťahu) na tretiu kategóriu (dane). Podľa vnútroštátnej judikatúry majú ustanovenia zákona o insolvenčnom konaní a reštrukturalizácii, najmä článok 342 insolvenčného konania povahu *lex specialis* vo vzťahu k ustanoveniam daňového práva a nepripúšťajú, aby sa jednotliví veritelia uspokojovali odchylne od poradia stanoveného týmto ustanovením.
- 23 Obmedzenia, ktoré boli do vnútroštátneho práva zahrnuté na základe článku 89a ods. 2 bodu 1 a analogicky prostredníctvom článku 89b ods. 1b zákona o DPH,

odzrkadľujú túto zásadu, ktorej nedodržanie by narušilo koherentnosť súčasného vnútroštátneho právneho systému, ktorá bola vyjadrená v článku 342 insolvenčného zákona.

- 24 V tejto súvislosti však vzniká otázka, či tieto obmedzenia s ohľadom na zásady daňovej neutrality a proporcionality, neodporujú článku 90 ods. 2 smernice 2006/112 a v prípade, ak podľa názoru Súdneho dvora porušujú tieto normy, či je vnútroštátny súd povinný rozhodnúť v rozpore so znením článku 342 insolvenčného zákona.
- 25 Vyššie uvedené pochybnosti vznikajú aj s ohľadom na iné požiadavky upravené v článku 89a zákona o DPH, ktoré sa týkajú odpustenia dlhu pre nevyhnutnosť pohľadávky. Aj tieto ustanovenia zaručujú symetrický vzťah medzi dotknutými daňovými právnymi úpravami. Najmä podmienka, aby sa dodávka vykonala v prospech platiteľa DPH, zabezpečuje symetrické zníženie odpočítanej dane na strane nadobúdateľa tovarov. Bez takéhoto obmedzenia by konečná spotreba ostala nezdanená a nezaistil by sa riadny výber daní.
- 26 Podľa vnútroštátneho súdu tvoria vyššie uvedené úvahy dôležitý argument, ktorý podporuje záver o požiadavke kumulatívneho splnenia všetkých podmienok stanovených v článkoch 89a a 89b zákona o DPH.