

Zaak C-335/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

24 april 2019

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 december 2018

Verzoekende partij:

E. Sp. z o.o. Sp. k., gevestigd te S.

Verwerende partij:

Minister Finansów

Voorwerp van het hoofdeding

Weigering van de aanpassing van de maatstaf van heffing van de btw in verband met de verrichting van diensten in geval van gedeeltelijke of gehele niet-betaling, gelet op de specifieke fiscale status van de schuldenaar en de schuldeiser; regeling inzake „oninbare vorderingen”

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112, met inachtneming van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1) Staan de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) en met name artikel 90, lid 2,

daarvan, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, toe dat de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen in de nationale wetgeving wordt beperkt in geval van gedeeltelijke of gehele niet-betaling op grond van de specifieke fiscale status van de schuldenaar en de schuldeiser?

2) Meer in het bijzonder: staat het Unierecht in de weg aan de instelling in het nationale recht van een regeling inzake „oninbare vorderingen”, waarvan kan worden gebruikgemaakt op voorwaarde dat op de datum van verrichting van de dienst/levering van de goederen en op de dag vóór de indiening van de aanpassing van de belastingaangifte met het oog op de gebruikmaking van deze vrijstelling:

- de schuldenaar niet in een insolventieprocedure is verwickeld of in liquidatie verkeert?
- de schuldeiser en de schuldenaar als actief btw-plichtige geregistreerd zijn?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikelen 90 en 273.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 89a, in de versie die voor de onderhavige zaak relevant is

„1. Belastingplichtigen mogen de maatstaf van heffing en de belasting die verschuldigd is voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied aanpassen in geval van vorderingen waarvan aannemelijk is gemaakt dat zij oninbaar zijn. Deze aanpassing heeft ook betrekking op de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting over het gedeelte van de vordering waarvan aannemelijk is gemaakt dat het oninbaar is.

1a. De oninbaarheid van een vordering wordt aannemelijk geacht indien de schuld niet binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

2. Lid 1 is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1) de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht ten behoeve van een belastingplichtige als bedoeld in artikel 15, lid 1, die geregistreerd is

als actief btw-plichtige en die niet in een insolventieprocedure is verwickeld of in liquidatie verkeert;

[...]

3) de dag vóór de datum van indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde aanpassing wordt aangebracht:

- a) zijn de schuldeiser en de schuldenaar geregistreerd als actief btw-plichtige;
- b) is de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwickeld noch verkeert hij in liquidatie;

[...]

5) sinds de uitreiking van de factuur voor de vordering zijn niet meer dan 2 jaar verstreken, te rekenen vanaf het einde van het jaar waarin de factuur is uitgereikt;

3. De aanpassing als bedoeld in lid 1 kan worden aangebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin aannemelijk is gemaakt dat de vordering oninbaar is, op voorwaarde dat de schuld tegen de datum waarop de schuldeiser zijn belastingaangifte voor dat tijdvak heeft ingediend niet is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

4. Indien de schuld na de indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde aanpassing is aangebracht is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd, is de schuldeiser verplicht tot verhoging van de maatstaf van heffing en van het bedrag van de verschuldigde belasting in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan of vervreemd. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, worden de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde belasting voor dat deel verhoogd.

5. De schuldeiser dient het hoofd van de voor hem bevoegde belastingdienst van deze aanpassing in kennis stellen in de belastingaangifte waarbij hij de in lid 1 bedoelde aanpassing aanbrengt. Daarbij dient hij tevens het bedrag van de aanpassing en de gegevens van de schuldenaar te vermelden.

[...]

7. Leden 1 tot en met 5 zijn niet van toepassing indien er tussen de schuldeiser en de schuldenaar een band bestaat als bedoeld in artikel 32, leden 2 tot en met 4.

8. De minister die bevoegd is voor de overheidsfinanciën stelt het model voor de in lid 5 bedoelde kennisgeving bij verordening vast [...].”

Artikel 89b

„1. Indien de schuld uit hoofde van een factuur voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied niet is voldaan binnen een termijn van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, dient de schuldenaar de op grond van die factuur afgetrokken voorbelasting aan te passen in de aangifte voor het tijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn valt.

1a. Lid 1 is niet van toepassing indien de schuldenaar de schuld heeft voldaan op uiterlijk de laatste dag van het aangiftetijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de betalingstermijn van deze schuld valt.

[...]

2. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, heeft de aanpassing betrekking op de voorbelasting over het nog uitstaande deel van de schuld. Lid 1a is van overeenkomstige toepassing.

[...]

4. Indien de schuld wordt voldaan nadat de in lid 1 bedoelde aanpassing is aangebracht, mag de belastingplichtige de voorbelasting verhogen met het in lid 1 bedoelde bedrag in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, mag de voorbelasting voor dat deel worden verhoogd.

[...]

6. Indien wordt vastgesteld dat de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde verplichting niet is nagekomen, stelt het hoofd van de belastingdienst of de fiscale controledienst een aanvullende belastingschuld vast ten belope van 30 % van de belasting uit hoofde van de onbetaalde facturen die niet is aangepast overeenkomstig lid 1. Ten aanzien van natuurlijke personen die uit hoofde van dezelfde handeling aansprakelijk zijn voor een licht of zwaar fiscaal delict wordt geen aanvullende belastingschuld vastgesteld.”

Ustawa - Prawo upadłościowe i naprawcze (wet inzake insolventie en sanering) van 28 februari 2003 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2015, volgnr. 233, zoals gewijzigd; hierna ook: „insolventiewet”):

Artikel 342, in de versie die op de onderhavige zaak van toepassing is

„1. Schulden die moeten worden voldaan uit de failliete boedel worden uitgesplitst in de hiernavolgende categorieën:

1) categorie 1 - kosten van de insolventieprocedure [...];

- 2) categorie 2 - schulden uit hoofde van een arbeidsverhouding die betrekking hebben op de periode vóór de faillietverklaring [...];
 - 3) categorie 3 - belastingen, andere overheidsheffingen en overige schulden uit hoofde van socialezekerheidsbijdragen, vermeerderd met de rente en de kosten van de executieprocedure;
 - 4) categorie 4 - overige schulden, indien deze niet moeten worden voldaan uit hoofde van categorie 5, vermeerderd met de rente voor het laatste jaar vóór de faillietverklaring, de contractuele schadeloosstelling, de proceskosten en de kosten van de executieprocedure;
 - 5) categorie 5 - rente die niet tot bovengenoemde categorieën behoort, in de volgorde waarin het kapitaal moet worden betaald, alsook gerechtelijke en administratieve boeten en schulden uit hoofde van giften en legaten.
2. Een vordering die na een faillietverklaring is verworven door middel van overboeking of endossement moet worden voldaan uit hoofde van categorie 3, tenzij deze moet worden voldaan uit hoofde van categorie 4. Dit geldt niet voor vorderingen uit hoofde van de handelingen van een curator of bewindvoerder of handelingen van een gefailleerde die zijn goedgekeurd door de gerechtelijke toezichthouder.
3. [...]”.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding, voornaamste argumenten van partijen

- 1 In haar verzoek om een individuele interpretatie aan de Minister Financiën (minister van Financiën; hierna: „minister”) heeft E. sp. z o.o. (hierna „E.”) aangegeven dat zij geregistreerd is als actief btw-plichtige en dat zij onder bezwarende titel belastingadviesdiensten verstrekt, onder meer aan andere partijen die als actief btw-plichtige geregistreerd zijn. De afnemers van deze diensten zijn niet met haar verbonden. E. beschouwt de vergoeding voor de geleverde diensten als de maatstaf van heffing. Voor de heffing van belasting over de diensten die zij in Polen verricht, houdt E. het basistarief voor de btw aan. In de gevallen genoemd in de btw-wet past E. tevens de verleggingsregeling toe (artikel 28b van de btw-wet).
- 2 Voor de door haar verrichte en in Polen belaste belastingadviesdiensten heeft E. een btw-factuur aan haar contractpartij uitgereikt. Tot op de datum van indiening van haar verzoek had E. nog geen betaling voor deze btw-factuur ontvangen. Sinds de datum van uitreiking van de factuur zijn er niet meer dan 2 jaar verstreken. De schuld is niet voldaan of in welke vorm dan ook vervreemd. Voorts heeft E. aangegeven dat de contractpartij (schuldenaar) op de datum van verlening van de dienst geregistreerd was als actief btw-plichtige en niet in een

insolventieprocedure verwickeld was of in liquidatie verkeerde. Hij is nog steeds geregistreerd als actief btw-plichtige en verkeert momenteel in liquidatie.

- 3 Derhalve heeft E. aan de minister gevraagd of zij de maatstaf van heffing en de voor de verrichting van de diensten in Polen verschuldigde belasting onder dergelijke omstandigheden mag aanpassen indien de schuld niet volledig is voldaan en de schuldenaar binnen het aangiftetijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de betalingstermijn valt, in liquidatie verkeert.
- 4 In zijn individuele interpretatie van 12 januari 2015 heeft de minister geconcludeerd dat de regeling van artikel 90 van richtlijn 2006/112 voor de lidstaten facultatief van aard is. Het in artikel 89a van de btw-wet geregelde recht van de schuldeiser om de maatstaf van heffing en de verschuldigde belasting over vorderingen waarvan aannemelijk is gemaakt dat zij oninbaar zijn, aan te passen, is volgens de minister niet in strijd met artikel 90 van richtlijn 2006/112. Derhalve biedt de niet-naleving van een van de basisvoorwaarden van de wettelijke norm waarbij dat artikel 90 in de Poolse rechtsorde is omgezet, de belastingplichtige niet de mogelijkheid om de regeling inzake „oninbare vorderingen” rechtstreeks uit het Unierecht af te leiden.
- 5 E. heeft beroep tegen deze individuele interpretatie ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (bestuursrechter in eerste aanleg Szczecin, Polen), die het beroep heeft verworpen. Naar het oordeel van deze rechter biedt alleen de cumulatieve vervulling van alle voorwaarden van artikel 89a, lid 2, van de btw-wet de mogelijkheid om de verschuldigde belasting aan te passen, wat in de onderhavige zaak niet het geval was.
- 6 E. heeft tegen dit vonnis cassatieberoep ingesteld. Met het oog op een gezamenlijke behandeling heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) deze zaak gevoegd met drie andere zaken. In al deze zaken heeft E. verzocht om een individuele interpretatie. De kern van het probleem heeft betrekking op de verenigbaarheid [met het Unierecht] van de voorwaarden van de Poolse wettelijke regeling inzake oninbare vorderingen, gelet op de mogelijke feitelijke gevallen waarop artikel 89a van de btw-wet van toepassing is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 7 Bij de verwijzende rechter zijn twijfels gerezen over de reikwijdte van de aan de lidstaten verleende discretionaire bevoegdheid bij het bepalen van de voorwaarden van de nationale wetgeving om in aanmerking te komen voor de regeling van artikel 90 van richtlijn 2006/112. Met name kan de verwijzende rechter niet met zekerheid vaststellen of de voorwaarden van artikel 89 van de btw-wet moeten worden beperkt tot de voorwaarden die de mogelijkheid bieden om aan te tonen dat de tegenprestatie waarvan de waarde in de btw-aangifte is opgegeven als belastbare omzet en verschuldigde belasting niet is ontvangen, met uitzondering van die voorwaarden die betrekking hebben op de fiscale status van de schuldeiser

en de schuldenaar. In artikel 89a van de btw-wet worden naast de bepaling van de vorderingen die als onbetaald moeten worden beschouwd tevens de voorwaarden van lid 2 ingevoerd.

- 8 Artikel 90 van richtlijn 2006/112 bevat geen specificatie van de voorwaarden of de verplichtingen die door de lidstaten kunnen worden opgelegd, hetgeen in de tot dusver gewezen rechtspraak van de NSA aldus is opgevat dat deze bepalingen de lidstaten een discretionaire bevoegdheid verlenen, met name wat betreft de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdiensten het recht op verlaging van de maatstaf van heffing te kunnen uitoefenen. Daarom is in de nationale rechtspraak aangenomen dat de toepassing van de regeling inzake oninbare vorderingen binnen de grenzen van deze discretionaire bevoegdheid valt.
- 9 Naar het oordeel van de verwijzende rechter geeft de rechtspraak van het Hof geen ondubbelzinnig antwoord op de vraag of er in het nationale recht dergelijke beperkingen mogen worden ingevoerd.
- 10 Uit de rechtspraak van het Hof lijkt te volgen dat het Hof voorstander is van een restrictieve uitlegging van de beperkingen op de toepassing van de regeling inzake „oninbare vorderingen” die door de lidstaten in hun nationale wetgeving mogen worden ingevoerd.
- 11 Met name heeft het Hof in zijn arrest van 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, verklaard dat „de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdiensten het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de overeenkomst definitief niet zal worden ontvangen” (punt 39).
- 12 In punt 36 van dit arrest heeft het Hof er evenwel op gewezen dat „[w]at [...] de vraag betreft aan welke formaliteiten de uitoefening van dit recht op verlaging van de maatstaf van heffing kan worden onderworpen, [...] eraan herinnerd [zij] dat de lidstaten krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn de verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze mogelijkheid met name niet wordt benut voor het opleggen van extra verplichtingen inzake facturering naast die welke zijn vastgesteld in hoofdstuk 3 van deze richtlijn”.
- 13 Deze twijfels worden evenmin weggenomen door het arrest van het Hof van 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, waarin het Hof heeft vastgesteld dat artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde niet als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer een dergelijke procedure meer dan tien jaar kan duren (dictum).

- 14 Dit zou erop kunnen wijzen dat de duur van de insolventieprocedure cruciaal was voor de beoordeling van de verenigbaarheid van de nationale regeling met het Unierecht. In zijn toelichting heeft het Hof evenwel vastgesteld dat „[h]oewel het dienstig is dat de lidstaten het hoofd kunnen bieden aan de in punt 16 van dit arrest in herinnering gebrachte onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van de niet-betaling van een factuur, [...] de bovengenoemde afwijkmogelijkheid [...] niet los van deze onzekerheid [kan] worden benut en [...] zij met name geen betrekking [kan] hebben op de vraag of een verlaging van de maatstaf van heffing achterwege kan blijven in geval van niet-betaling” (punt 22). Zoals het Hof verder heeft opgemerkt, is het zo dat „indien zou worden aanvaard dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten, [...] dit [zou] indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan deze belasting onderworpen zijn” (punt 23).
- 15 Onder verwijzing naar het evenredigheidsbeginsel heeft het Hof geoordeeld dat „[m]et deze onzekerheid [...] uiteraard rekening [wordt] gehouden wanneer de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing wordt ontzegd zolang de schuldvordering niet definitief oninbaar is, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling in wezen bepaalt [maar dat] [v]astgesteld dient [...] te worden dat dezelfde doelstelling ook zou kunnen worden nagestreefd door de verlaging toe te staan indien de belastingplichtige aantoonbaar dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij de maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt” (punt 27).
- 16 Tegelijkertijd heeft het Hof geoordeeld dat „het aan de nationale autoriteiten [staat] om met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en onder rechterlijk toezicht de – door de belastingplichtige in het licht van de bijzonderheden van het toepasselijke nationale recht te leveren – bewijzen te beoordelen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven” (punt 27).
- 17 Uit de rechtspraak van het Hof lijkt te volgen dat de in de nationale wetgeving vastgestelde voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake oninbare vorderingen alleen betrekking kunnen hebben op de vraag hoe de onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van de niet-betaling van een factuur kan worden weggenomen.
- 18 In het licht van het bovenstaande zijn bij de verwijzende rechter twijfels gerezen over de vraag of de aanvullende voorwaarden van artikel 89a, lid 2, van de btw-wet geoorloofd zijn of dat het voor een aanpassing volstaat dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de vordering oninbaar is door aan te tonen dat de schuld niet binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

- 19 De verwijzende rechter verwacht met name dat het Hof aangeeft of deze voorwaarden van artikel 89a, lid 2, van de btw-wet buiten de reikwijdte van de aan de lidstaten verleende discretionaire bevoegdheid vallen of dat de nationale rechter deze voorwaarden in het licht van het evenredigheidsbeginsel moet beoordelen naargelang van de omstandigheden van de zaak, hetgeen met name zou betekenen dat rekening moet worden gehouden met de duur van de insolventie- of liquidatieprocedure.
- 20 De vaststelling dat het Unierecht zich verzet tegen de toepassing door de lidstaat van de in artikel 89a, lid 2, van de btw-wet neergelegde voorwaarde zou de samenhang van het Poolse rechtsstelsel aanzienlijk verstoren. De Poolse wetgever heeft in artikel 89b van de btw-wet namelijk besloten om gebruik te maken van de bevoegdheid als bedoeld in artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112.
- 21 Om een inbreuk op de beginselen van neutraliteit en evenredigheid te voorkomen houdt de gebruikmaking van de regeling inzake „oninbare vorderingen” door de belastingplichtige schuldeiser en de aanpassing van de door hem verschuldigde belasting in dat de voorbelasting moet worden aangepast door de belastingplichtige schuldenaar. Dit waarborgt de neutraliteit van de btw, welke een structureel kenmerk daarvan is. Doordat de schuldeiser gebruikmaakt van de regeling inzake oninbare vorderingen wordt de aangepaste belasting in wezen opgeheven. In feite is er dus ook geen aftrekbare voorbelasting meer. Het gevolg van het recht van de schuldeiser om in het geval van oninbare vorderingen de verschuldigde belasting aan te passen, is derhalve dat de belastingplichtige schuldenaar krachtens artikel 89b, lid 1, van de btw-wet wordt verplicht de aftrekbare voorbelasting te verlagen of, bij gebreke daarvan, het bedrag van de verschuldigde belasting te verhogen met het bedrag aan belasting dat voortvloeit uit de niet-betaalde facturen en te dien einde de btw-aangifte aan te passen voor het tijdvak waarin hij de aftrek heeft verricht. Aangezien de bepalingen van artikel 89a van de btw-wet betrekking hebben op het recht van belastingplichtige schuldeisers en deze bepalingen de voorwaarden vaststellen waaronder zij van dit recht gebruik kunnen maken, en aangezien artikel 89b, lid 1, van deze wet betrekking heeft op de gelijktijdige verplichting van belastingplichtige schuldenaars die geen gevolg hebben gegeven aan de oproep van hun schuldeiser tot betaling van vorderingen die voldoen aan de vereisten van artikel 89a, leden 1 en 1a, van de btw-wet, te weten de verplichting tot het aanpassen van de aftrekbare voorbelasting of het verhogen van de verschuldigde belasting voor het tijdvak waarin de belastingplichtige de aftrek heeft verricht, dient er tussen beide regelingen een volledige correlatie en een volledige identiteit wat betreft de juridische status ervan te bestaan. Gelet op het rechtstreekse verband tussen het recht van de ene belastingplichtige en de verplichting van de andere, is de beoordeling van de situatie van de schuldenaar namelijk afhankelijk van de beoordeling van het recht van de schuldeiser om de verschuldigde belasting aan te passen.
- 22 Naar het oordeel van de verwijzende rechter vormt de aanpassing die door de schuldeiser ten overstaan van de gefailleerde schuldenaar wordt verricht een

ongoorloofde inmenging in het verloop van de insolventieprocedure en wordt hierdoor de in artikel 342 van de insolventiewet bedoelde rangorde van de schuldeisers aldus gewijzigd dat de vordering van een van de schuldeisers van de schuldenaar wordt voldaan – overigens ten laste van de Schatkist – en deze schuldeiser ten aanzien van de failliete boedel wordt vervangen door een andere schuldeiser, meer bepaald de Schatkist, hetgeen resulteert in een verschuiving van de btw-vordering van de vierde categorie (brutowaarde van de factuur van de schuldeiser in economische en algemeen-civielrechtelijke betrekkingen) naar de derde categorie (belastingen). In de nationale rechtspraak wordt aangenomen dat de bepalingen van de insolventiewet en met name artikel 342 ervan bijzondere bepalingen zijn ten opzichte van het belastingrecht en dat zij niet de mogelijkheid bieden om in strijd met de in deze bepaling gespecificeerde rangorde de vordering van specifieke schuldeisers te voldoen.

- 23 De beperkingen die in de nationale regeling zijn ingevoerd in artikel 89a, lid 2, punt 1, en, mutatis mutandis, in artikel 89b, lid 1b, van de btw-wet wijzen erop dat dit beginsel is nageleefd. Een schending daarvan zou indruisen tegen de samenhang van het bestaande nationale rechtsstelsel als bedoeld in artikel 342 van de insolventiewet.
- 24 In dit verband rijst evenwel het dilemma of deze beperkingen, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, niet in strijd zijn met artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112, en, indien het Hof van mening is dat zij inbreuk maken op deze normen, of de nationale rechter in dat geval moet beslissen in strijd met de norm van artikel 342 van de insolventiewet.
- 25 Deze twijfels rijzen tevens met betrekking tot de overige voorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake oninbare vorderingen als bedoeld in artikel 89a van de btw-wet. Ook deze voorwaarden zorgen voor de symmetrie in de vastgestelde belastingregeling. Met name de voorwaarde dat het moet gaan om een levering aan een actieve belastingplichtige waarborgt een symmetrische verlaging van de aan de koper in rekening gebrachte voorbelasting. Indien deze beperking niet zou zijn ingevoerd, zou het eindverbruik niet worden belast en zou de juiste belastinginning niet gewaarborgd zijn.
- 26 De hierboven uiteengezette argumenten vormen volgens de verwijzende rechter een belangrijk element dat pleit voor de vereiste dat tegelijkertijd aan de voorwaarden van artikel 89a en de voorwaarden van artikel 89b van de btw-wet moet zijn voldaan.