



Datum van
inontvangstneming

:

25/01/2023

Zaak C-709/22

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:

17 november 2022

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 september 2022

Verzoekende partij:

Syndyk Masy Upadłości A

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Weigering van de belastingdienst om aan een faillissementscurator toe te staan om geld dat op de btw-rekening van een belastingplichtige staat (mechanisme van gesplitste betaling) over te boeken

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vragen

Verenigbaarheid met het Unierecht van nationale bepalingen en een nationale praktijk inzake het overboeken van geld dat op de btw-rekening van een belastingplichtige staat (mechanisme van gesplitste betaling) in de context van het insolventierecht; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moeten de bepalingen van uitvoeringsbesluit (EU) 2019/310 van de Raad van 18 februari 2019 waarbij Polen wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2019, L 51 , blz. 19), 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), met name de artikelen 395 en 273 ervan, en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling en een nationale praktijk waarbij in de omstandigheden van de onderhavige zaak een faillissementscurator de toestemming wordt geweigerd om geld dat op de btw-rekening van een belastingplichtige staat (mechanisme van gesplitste betaling) over te boeken naar een door deze belastingplichtige aangewezen bankrekening?

2. Moet artikel 17, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (PB 2007, C 303, blz. 1), met als opschrift „Recht op eigendom”, gelezen in samenhang met artikel 51, lid 1, en artikel 52, lid 1, daarvan, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale bepaling en een nationale praktijk waarbij in de omstandigheden van de onderhavige zaak een faillissementscurator de toestemming wordt geweigerd om geld dat op de btw-rekening van een belastingplichtige staat (mechanisme van gesplitste betaling) over te boeken, zodat dit geld, dat toebehoort aan een insolvente belastingplichtige, op die btw-rekening wordt bevroren en het de faillissementscurator onmogelijk wordt gemaakt om zijn taken in het kader van een lopende insolventieprocedure te vervullen?

3. Moeten het beginsel van de rechtsstaat van artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 2007, C 326, blz. 391) en het tot verwezenlijking daarvan strekkende beginsel van rechtszekerheid, het beginsel van loyale samenwerking (artikel 4, lid 3, van dat Verdrag) en het beginsel van behoorlijk bestuur (artikel 41, lid 1, van het Handvest van de grondrechten), rekening houdend met de context en de doeleinden van besluit 2019/310 van de Raad en van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk waarbij een faillissementscurator de toestemming wordt geweigerd om geld dat op de btw-rekening van een belastingplichtige staat (mechanisme van gesplitste betaling) over te boeken, waardoor de doeleinden van een insolventieprocedure die is geopend door een Poolse faillissementsrechter, die daartoe bevoegd is krachtens artikel 3, lid 1, van verordening (EU) 2015/848 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 betreffende insolventieprocedures (herschikking) (PB 2015, L 141, blz. 19), niet verwezenlijkt kunnen worden, zodat een situatie ontstaat waarin de schatkist, als gevolg van de toepassing van een ontoereikende nationale maatregel, als schuldeiser wordt bevoorreed ten koste van de overige schuldeisers?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: „VEU”): artikel 2, artikel 4, lid 3, en artikel 6, lid 1

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”): artikel 6, lid 3, artikel 17, lid 1, artikel 41, lid 1, artikel 51, lid 1, en artikel 52, lid 1

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): overweging 4, artikel 273 en artikel 395, lid 1

Uitvoeringsbesluit (EU) 2019/310 van de Raad van 18 februari 2019 waarbij Polen wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „besluit 2019/310”): overwegingen 4, 7, 11 en 12 en de artikelen 1 en 3

Verordening (EU) 2015/848 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 betreffende insolventieprocedures (herschikking); overwegingen 3 tot en met 5 en artikel 3, lid 1

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2021, volgnr. 685, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

- artikel 106e, lid 1, punt 18a: „Facturen waarvan het totale verschuldigde bedrag hoger is dan 15 000,00 Poolse zloty (PLN) of de in vreemde valuta luidende tegenwaarde daarvan en die betrekking hebben op de levering van goederen of de verrichting van diensten aan een belastingplichtige als bedoeld in bijlage nr. 15 bij de wet dienen de uitdrukking ‚mechanisme van gesplitste betaling’ [...] te bevatten”;

- artikel 108a, lid 1: „Belastingplichtigen die een factuur hebben ontvangen waarop een belastingbedrag is vermeld kunnen bij de betaling van het uit hoofde daarvan verschuldigde bedrag het mechanisme van gesplitste betaling toepassen”;

- artikel 108a, lid 1a: „Bij het verrichten van een betaling voor de in bijlage nr. 15 bij de wet genoemde goederen en diensten uit hoofde van een factuur waarvan het totale verschuldigde bedrag hoger is dan 15 000,00 PLN of de in vreemde valuta luidende tegenwaarde daarvan zijn belastingplichtigen gehouden het mechanisme van gesplitste betaling toe te passen. [...]”;

- artikel 108a, lid 2: „De toepassing van het mechanisme van gesplitste betaling houdt in dat: 1) het bedrag dat overeenstemt met de gehele uit de ontvangen factuur voortvloeiende belasting of met een deel daarvan op een btw-rekening wordt gestort; 2) het bedrag dat overeenstemt met de uit de ontvangen factuur voortvloeiende netto verkoopwaarde in zijn geheel of gedeeltelijk wordt gestort op een bankrekening of een rekening bij een coöperatieve spaar- en kredietvereniging waarvoor een btw-rekening wordt aangehouden, of dat deze betaling op een andere wijze wordt voldaan”;

- artikel 108b, lid 1: „Op verzoek van de belastingplichtige stemt het hoofd van het bevoegde belastingkantoor er bij besluit mee in om geld op de door de belastingplichtige aangegeven btw-rekening over te boeken naar de door hem aangegeven bankrekening of naar de rekening bij de coöperatieve spaar- en kredietvereniging waarvoor de btw-rekening wordt aangehouden”;

- artikel 108b, lid 2: „De belastingplichtige specificeert in zijn verzoek het geldbedrag op de btw-rekening dat moet worden overgeboekt”;

- artikel 108b, lid 3: „Het hoofd van het bevoegde belastingkantoor geeft het besluit binnen 60 dagen na ontvangst van het verzoek. In zijn besluit specificeert het hoofd van het belastingkantoor het over te boeken geldbedrag”;

- artikel 108b, lid 5, punt 1: „Het hoofd van het bevoegde belastingkantoor weigert bij besluit ermee in te stemmen dat een geldbedrag op de btw-rekening wordt overgeboekt indien de belastingplichtige uit hoofde van de belastingen en

vorderingen bedoeld in artikel 62b, lid 2, punt 2, onder a), van de ustawa-Prawo bankowe (wet op het bankwezen) van 29 augustus 1997 een betalingsachterstand heeft ten belope van deze achterstallige bedragen, vermeerderd met de verschuldigde vertragingsrente, [...]”;

- artikel 108e: „Belastingplichtigen die de in bijlage nr. 15 bij de wet bedoelde goederenleveringen of diensten verrichten en belastingplichtigen die dergelijke goederen of diensten verwerven, zijn verplicht een in Poolse valuta luidende afwikkelingsrekening als bedoeld in artikel 49, lid 1, punt 1, van de ustawa-Prawo bankowe van 29 augustus 1997 aan te houden of een in deze valuta luidende rekening op naam bij een coöperatieve spaar- en kredietvereniging die is geopend in het kader van hun economische activiteit”;

Ustawa-Prawo bankowe (wet op het bankwezen) van 29 augustus 1997 (Dz. U. 2020, volgnr. 1896, zoals gewijzigd; hierna: „bankwet”):

- artikel 62a, lid 1: „De bank houdt voor de afwikkelingsrekening een btw-rekening aan”;

- artikel 62b, lid 2, punt 2, onder a): „De btw-rekening mag uitsluitend worden gedebiteerd ter betaling op de rekening van het bevoegde belastingkantoor van: (-) belasting over de toegevoegde waarde [...]; (-) vennootschapsbelasting [...]; (-) inkomstenbelasting [...]; (-) accijnzen [...] en (-) douanerechten [...]”;

- artikel 62d, lid 1, punt 1: „Op geld op een btw-rekening kan geen beslag worden gelegd krachtens een gerechtelijke of bestuurlijke executoriale titel inzake de tenuitvoerlegging of zekerheidstelling ten aanzien van andere verschuldigde bedragen dan vermeld in artikel 62b, lid 2, punt 2”;

Ustawa-Prawo upadłościowe (wet op de insolventie) van 28 februari 2003 (Dz. U. 2020, volgnr. 1228, zoals gewijzigd; hierna: „insolventiewet”):

- artikel 342, lid 1, punt 2: „Verschuldigde bedragen die moeten worden voldaan uit de failliete boedel worden onderverdeeld in de volgende categorieën: - categorie 2 - andere verschuldigde bedragen, indien deze niet moeten worden voldaan in het kader van andere categorieën, zoals met name belastingen en andere overheidsheffingen alsmede overige verschuldigde socialeverzekeringspremies”;

- artikel 343, lid 1: „Uit de failliete boedel worden eerst de kosten van de procedure betaald en, indien de boedel dat toelaat, vervolgens de andere schulden van de boedel afgelost, [...]”;

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

- 1 De faillissementscurator heeft de lagere belastingautoriteit verzocht om toestemming om geld op de btw-rekening van de insolvente belastingplichtige over te boeken naar de rekening van de failliete boedel. Hij heeft aangegeven dat het geld naar de gemeentelijke bankrekening moet worden overgemaakt om den verschuldigde onroerendgoedbelasting te betalen.
- 2 De curator heeft erop gewezen dat de vennootschap sinds de datum van insolventverklaring geen uitstaande schulden jegens de schatkist heeft. Het geld op de btw-rekening is gecumuleerd gedurende de insolventieprocedure. Vast staat dat de door een andere belastingautoriteit gemelde schuldvorderingen betrekking hebben op de stand van zaken voorafgaand aan de insolventverklaring en dat deze zijn opgenomen op de lijst van schuldvorderingen. Overeenkomstig de toepasselijke bepalingen worden alle schulden ten aanzien van publiekrechtelijke autoriteiten, naast andere niet-publiekrechtelijke schulden, voldaan in het kader van de tweede categorie van nakoming. De publiekrechtelijke autoriteiten worden derhalve op gelijke voet met de andere schuldeisers van de insolvente belastingplichtige behandeld. Wat betreft de voldoening van de schuldeisers van de gefailleerde vormen de bepalingen van de insolventiewet een *lex specialis* ten opzichte van die van de btw-wet en de bankwet. Bijgevolg is het in het kader van een faillissement niet mogelijk om schulden jegens de belastingdienst in het geval van een betalingsachterstand van de belastingplichtige als het ware „automatisch” met de afgezonderde btw-rekening af te lossen. Het geld op de btw-rekening behoort derhalve toe aan de belastingplichtige. Aangezien niet is voldaan aan de negatieve voorwaarden, te weten achterstallige belastingen en verschuldigde bedragen als bedoeld in artikel 62b, lid 2, punt 2, onder a), van de bankwet, is erop gewezen dat het ingediende verzoek gerechtvaardigd is.
- 3 De lagere belastingautoriteit heeft geweigerd om hiermee in te stemmen. Zij heeft verwezen naar de bewoordingen van artikel 108b, leden 1 en 5, van de btw-wet en artikel 62b, lid 2, punt 2, onder a), van de bankwet en heeft benadrukt dat de insolvente vennootschap op datum van het besluit nog btw-schulden en schulden op het gebied van de inkomstenbelasting had en deze schulden hoger waren dan het bedrag ten aanzien waarvan de curator om overboeking naar de genoemde bankrekening heeft verzocht, zodat was voldaan aan de voorwaarde van artikel 108b, lid 5, punt 1, van de btw-wet en de weigering van overboeking van het geld gerechtvaardigd is. Volgens deze autoriteit heeft de wetgever vastgesteld voor welk doel het geld op een btw-rekening kan worden aangewend. De insolventverklaring heeft geen invloed op de fiscale status van de belastingplichtige, aangezien de insolvente vennootschap een belastingplichtige blijft. Het verschil bestaat erin dat een curator in zijn naam maatregelen treft en ten uitvoer legt. De btw-wet is een bijzondere regeling ten opzichte van de algemene regeling van de insolventiewet.

- 4 De beroepsinstantie heeft het besluit van de lagere belastingautoriteit bevestigd en heeft de daarin opgenomen argumenten onderschreven. Zij heeft benadrukt dat het geld op de btw-rekening weliswaar toebehoort aan de belastingplichtige, maar de instemming kan worden geweigerd indien de belastingplichtige belastingschulden heeft. Het bedrag op de btw-rekening is in wezen het bedrag van de belasting dat voortvloeit uit de door zijn contractanten betaalde btw-facturen. Dit bedrag kan derhalve niet worden gelijkgesteld met een te veel betaald bedrag dat door de betrokken autoriteit met de achterstallige bedragen kan worden verrekend.
- 5 In het verzoekschrift dat door verzoeker is ingediend bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen) heeft verzoeker om nietigverklaring van het besluit van de beroepsinstantie verzocht.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Motivering van de eerste prejudiciële vraag

- 6 De twijfels van de verwijzende rechter hebben betrekking op de juistheid van de invoering en op de grenzen van de toepassing van de nationale maatregel ter zake van het mechanisme van gesplitste betaling, die is getroffen ter bestrijding van btw-fraude.
- 7 Het mechanisme van gesplitste betaling is in het Poolse rechtsstelsel geregeld in de bepalingen van de btw-wet en de bankwet. De vaststelling ervan in verplichte vorm berust op de bepalingen van besluit 2019/310. Krachtens dit mechanisme moet bij een betaling de verschuldigde btw worden gescheiden van de verschuldigde maatstaf van heffing. Indien de leverancier of dienstverrichter onder de bepalingen inzake gesplitste betaling valt, dient hij naast een gewone bankrekening tevens een afzonderlijke geblokkeerde btw-rekening te bezitten. Deze afzonderlijke rekening mag alleen worden aangewend voor het innen van btw van klanten en voor de betaling van btw aan leveranciers/dienstverrichters, alsook om andere publiekrechtelijke vorderingen te voldoen, zij het alleen aan de schatkist. In een dergelijk geval betaalt de koper de maatstaf van heffing gewoonlijk op de normale bankrekening van de leverancier/dienstverrichter, terwijl de over de levering verschuldigde btw wordt voldaan op de geblokkeerde btw-rekening. Deze wijze van betaling vloeit uitsluitend voort uit de wil van degene die de betaling verricht en geschiedt niet automatisch. Voor de vrijgave van geld op de btw-rekening van een belastingplichtige is de toestemming van de belastingdienst vereist. In de nationale wetgeving is tevens bepaald onder welke voorwaarden en binnen welke termijn de vrijgave van dergelijke geldbedragen wordt geweigerd.
- 8 Bij zijn verzoek om afwijking van artikel 226 van de btw-richtlijn heeft Polen aangegeven dat een verplichte gesplitste betaling een einde zou maken aan btw-

fraude. De Commissie was het daarmee eens en was van mening dat de maatregel evenredig was aan de doelstelling van bestrijding van belastingontwijking.

- 9 De afwijking is bij besluit 2019/310 tijdelijk toegestaan tot en met 28 februari 2022. Uit de bewoordingen van artikel 1 van het besluit volgt dat de afwijking betrekking heeft op artikel 226 van de btw-richtlijn. Er moet derhalve een specifieke vermelding op de factuur worden opgenomen, namelijk „mechanisme van gesplitste betaling”. Dit komt tot uiting in de bewoordingen van artikel 106e, lid 1, punt 18a, van de btw-wet.
- 10 Voorts bepaalt artikel 206 van de btw-richtlijn dat iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte moet voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.
- 11 De eerste kwestie waarover bij de verwijzende rechter twijfel is gerezen komt neer op de vraag of de vastgestelde nationale maatregel niet als afwijking van artikel 206 van de btw-richtlijn moet worden beschouwd en als zodanig een passende kennisgeving in de zin van artikel 395 van de btw-richtlijn vereist. Dit is van belang aangezien het ontbreken van een kennisgeving een vormverzuim oplevert met als gevolg dat de bepalingen niet jegens particulieren kunnen worden toegepast (zie arrest van 4 februari 2016, ████████ C-336/14, EU:C:2016:72, punt 67).
- 12 Uit de bewoordingen van artikel 206 van de btw-richtlijn volgt dat de belastingplichtige de btw niet na elke belastbare handeling maar aan het einde van elk belastingtijdvak moet voldoen. Aldus wordt het in de eerste volzin van deze bepaling bedoelde nettobedrag van de btw verkregen door de belastingen die verschuldigd zijn over alle belastbare handelingen gedurende het belastingtijdvak op te tellen en de in het belastingtijdvak over alle handelingen betaalde voorbelasting ervan af te trekken. Derhalve moeten eerder ontvangen betalingen van contractanten ter vrije beschikking van de belastingplichtige staan. Van een dergelijke gang van zaken is geen sprake in het geval van een btw-rekening. In dat geval worden de bedragen geblokkeerd alvorens de publiekrechtelijke verplichting ten bedrage van de in dat geval maximaal verschuldigde btw ontstaat. Het betreft namelijk het gehele btw-bedrag dat uit dien hoofde is betaald. Om eigen geldmiddelen aan te wenden voor een ander doel dan om te voldoen aan de genoemde publiekrechtelijke verplichtingen heeft een ondernemer de toestemming van de bevoegde publiekrechtelijke autoriteit nodig, waarvoor, zelfs indien geen sprake is van publiekrechtelijke betalingsachterstanden, een termijn van 60 dagen geldt. Weliswaar maakt de in artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn neergelegde mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen het mogelijk om vooraf de gedeeltelijke betaling te eisen van het nettobedrag van de btw die over het gehele belastingtijdvak is berekend. De uitdrukking „voorlopige vooruitbetaling” impliceert namelijk de gedeeltelijke betaling van een bedrag dat later verschuldigd zal zijn, dat wil zeggen het nettobedrag van de btw berekend over het gehele belastingtijdvak. Het is evenwel moeilijk om aan te

- nemen dat het btw-bedrag dat door een koper bij een enkele transactie aan de leverancier is betaald, een dergelijke hierboven bedoelde vooruitbetaling vormt [zie arrest van 9 september 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Intracommunautaire verwervingen van dieselbrandstof), C-855/19, EU:C:2021:714, punt 33, en de conclusie van advocaat-generaal H. Saugmandsgaard Øe in deze zaak van 18 maart 2021, C-855/19, EU:C:2021:222, punten 111 en 112].
- 13 Evenwel heeft Polen noch de Commissie aangegeven dat de afwijking ook geldt voor artikel 206 van de btw-richtlijn.
 - 14 Het mechanisme van gesplitste betaling kan derhalve worden aangemerkt als een onderdeel van de zogeheten andere verplichtingen die de lidstaten noodzakelijk achten ter voorkoming van belastingfraude in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn. Artikel 273 van de btw-richtlijn kent de lidstaten ter voorkoming van fraude onder meer een beoordelingsmarge toe bij de keuze van de te nemen maatregelen. Zij moeten hun bevoegdheid evenwel uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en met name met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit (arresten van 17 mei 2018, ██████████ C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41; 21 november 2018, ██████████ C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35, en 8 mei 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, punten 38 en 39).
 - 15 Belastingontduiking of -ontwijking is een inherent onderdeel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zodat de bestrijding ervan een doelstelling is die door de btw-richtlijn wordt erkend en ondersteund (onder meer arrest van 21 mei 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397). De lidstaten hebben de mogelijkheid om in hun rechtsstelsel specifieke nationale maatregelen in te voeren om onder meer deze doelstelling te verwezenlijken. De in dit verband getroffen maatregelen mogen evenwel niet verder gaan dan wat voor de verwezenlijking van deze doelstellingen noodzakelijk is. Overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel moeten de lidstaten middelen aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten (zie arresten van 18 december 1997, ██████████ e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46, en 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52). Ofschoon het geoorloofd is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij derhalve niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is (zie voornoemd arrest van 18 december 1997, ██████████ e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47, en arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, punt 30). Met name mogen deze maatregelen niet worden aangewend op een wijze die inbreuk maakt op de neutraliteit van de btw (zie arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 50, 21 maart 2000, ██████████ e.a., C-110/98 tot en met C-147/98, EU:C:2000:145,

punt 52, en 21 juni 2012, ██████████ ██████████ ██████████ C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57).

- 16 Het mechanisme van gesplitste betaling is een experiment ter bestrijding van btw-fraude. Op 29 april 2021 heeft Polen het vereiste verslag over het algehele effect van de maatregel op de omvang van de btw-fraude en op de betrokken belastingplichtigen ingediend (overweging 12 en artikel 2 van besluit 2019/310). De verwijzende rechter is evenwel niet bekend met de inhoud daarvan. Bij uitvoeringsbesluit (EU) 2022/559 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van uitvoeringsbesluit (EU) 2019/310 betreffende de machtiging aan Polen om de bijzondere maatregel te blijven toepassen die afwijkt van artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2022, L 108, blz. 51) is de toepassing van voornoemde nationale maatregel verlengd tot en met 28 februari 2025.
- 17 Uit geen van de aan de Commissie overgelegde documenten waarover de verwijzende rechter beschikt, volgt dat Polen bij de Commissie een verslag over de gevolgen van het mechanisme van gesplitste betaling in het kader van het insolventierecht heeft ingediend. Dit is van cruciaal belang, omdat deze maatregel negatieve gevolgen kan sorteren doordat de voornaamste doelstellingen van de insolventieprocedure niet worden verwezenlijkt en derhalve een systematisch en reëel effect op insolvente entiteiten (btw-plichtigen) en hun schuldeisers ontstaat alsmede een bevoordeling van de schatkist ten nadele van alle schuldeisers.
- 18 Bij de verwijzende rechter is op goede gronden twijfel gerezen over de vraag of de genoemde maatregel en de daarmee samenhangende toepassingspraktijk niet verder gaan dan het doel van bestrijding van btw-fraude, een doel dat voortvloeit uit zowel de artikelen 273 en 395 van de btw-richtlijn als besluit 2019/310.
- 19 In het arrest van 11 juli 1988, *Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise*, 138/86 en 139/86, EU:C:1988:383, heeft het Hof opgemerkt dat de term „belastingontwijking” tevens belastingfraude omvat. Dat impliceert opzet (punt 21 van het arrest). Van belastingfraude is sprake in het geval van praktijken waarbij de belastingplichtige zich op bedrieglijke wijze aan zijn wettelijke verplichtingen tracht te onttrekken. Het betreft een rechtstreekse en opzettelijke inbreuk op de belastingwetgeving die bestaat in het frauduleuze ontduiken van de inning of de betaling van een deel of de totaliteit van de verschuldigde belasting. Ter zake van de btw is het gedrag van de belastingplichtige in dat geval gericht op het ontduiken van belasting, wat rechtstreeks en openlijk in strijd is met de geldende bepalingen van het belastingrecht. Daarbij is sprake van gedragingen zoals bijvoorbeeld het niet vermelden van het voorwerp van belastingheffing en bijgevolg het niet aangeven van belastingen, de toepassing van te lage tarieven, het opzettelijk niet betalen van belastingen, het opstellen van onregelmatige facturen enzovoort (zie onder meer arrest van 7 december 2010, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 20 Het is twijfelachtig of het verkrijgen van de instemming van de belastingdienst binnen de grenzen van de genoemde doelstelling valt. Een dergelijke oplossing beperkt de ondernemer feitelijk in de beschikking over zijn geld en voorziet zelfs in de verplichting om, nog voordat de btw-schuld is ontstaan, de uit hoofde van de btw ontvangen geldbedragen aan te wenden ter nakoming van de door de wetgever gekozen publiekrechtelijke verplichtingen.
- 21 Hier rijst twijfel over een cruciale vraag, namelijk over de situatie van een insolvente btw-plichtige en de kwestie of een faillissementscurator over het geld op de btw-rekening van een insolvente ondernemer kan beschikken. Behoudens enkele uitzonderingen omvat de failliete boedel vermogensbestanddelen die op de datum van de insolventverklaring toebehoren aan de insolvente belastingplichtige en vermogensbestanddelen die hij tijdens de insolventieprocedure heeft verworven. Deze uitzonderingen hebben geen betrekking op geldbedragen op een btw-rekening, zodat deze moeten worden geacht deel van de failliete boedel uit te maken. De belastingdienst heeft de teruggaaf van het geld op de btw-rekening van de belastingplichtige geweigerd wegens het bestaan van (voorafgaand aan het faillissement ontstane) achterstallige, aan de belastingdienst verschuldigde belastingen (btw en inkomstenbelasting). Deze betalingsachterstanden zijn evenwel vermeld op de lijst van schuldvorderingen. Het belang van de lijst van schuldvorderingen blijkt uit het feit dat deze aan de schuldeisers van wie de schuldvorderingen op de lijst zijn opgenomen het recht verleent om aan de insolventieprocedure deel te nemen en om tezamen met de andere schuldeisers uit de failliete boedel te worden voldaan. Na voltooiing of beëindiging van de procedure vormt het uittreksel uit de lijst van schuldvorderingen een executoriale titel jegens de schuldenaar. De faillissementscurator heeft aangegeven dat de insolvente belastingplichtige geen andere (tijdens het faillissement ontstane) btw-achterstanden had en dat hij de betreffende geldbedragen nodig had om een lopende verplichting inzake onroerendgoedbelasting aan een lokale overheid na te komen.
- 22 Een weigering om btw-gelden te betalen die is gericht tot een onder toezicht van een rechter-commissaris handelende faillissementscurator die taken verricht krachtens de geldende bepalingen van de insolventiewet kan moeilijk worden geacht bij te dragen aan de bestrijding van btw-fraude.
- 23 Bovendien houdt het evenredigheidsbeginsel in dat, wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel (arrest van 12 juli 2001, ██████████ e.a., C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81). Een dergelijke weigering kan buitensporig lijken. In de eerste plaats kunnen de genoemde achterstanden niet op gelijke voet worden behandeld met achterstanden die voorwerp van gedwongen tenuitvoerlegging zijn. Ze zijn namelijk opgenomen op de lijst van schuldvorderingen. In de tweede plaats kan de faillissementscurator deze geldbedragen niet aan de betrokken schuldeisers uitkeren, aangezien geen sprake is van achterstallige btw.

- 24 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de door een lidstaat vastgestelde regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Die regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (arresten van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 mei 2021, technoRent International e.a., C-844/19, EU:C:2021:378, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aangezien de insolvente btw-plichtige in wezen geen economische activiteit verricht en derhalve geen mogelijkheid van het ontstaan van btw-schulden genereert, en aangezien de curator aangeeft dat de gefailleerde na de insolventverklaring geen lopende btw-achterstanden heeft opgebouwd, rijst de vraag of de blokkering van het geld op de btw-rekening niet in strijd is met het beginsel van de neutraliteit van de btw.

Motivering van de tweede prejudiciële vraag

- 25 Bij de verwijzende rechter is twijfel gerezen over de schending van het recht van eigendom bedoeld in artikel 17, lid 1, van het Handvest.
- 26 Vast staat dat geld op een btw-rekening toebehoort aan de belastingplichtige, ook wanneer deze in staat van insolventie verkeert (in dat geval als onderdeel van de failliete boedel). Het blokkeren van dergelijke bedragen vormt een beperking van het gebruik dat ervan kan worden gemaakt. De belastingplichtige of de faillissementscurator moet de toestemming van de belastingdienst verkrijgen om dergelijke bedragen over te boeken voor andere doeleinden (bijvoorbeeld om belastingen aan andere uit de wet voortvloeiende publiekrechtelijke schuldeisers te betalen). Toestemming wordt automatisch geweigerd in het geval van achterstallige belastingen. Een dergelijke weigering hoeft evenwel niet automatisch te zijn wanneer dergelijke schuldvorderingen zijn opgenomen op de lijst van schuldvorderingen en derhalve op het punt staan te worden voldaan in het kader van de lopende insolventieprocedure. De uitlegging staat ter beoordeling van de belastingdienst. In het geval van weigering van instemming blijkt evenwel het dubbele financiële voordeel voor de schatkist, want enerzijds maakt zij haar schuldvorderingen kenbaar op de lijst van schuldvorderingen en anderzijds blokkeert zij het geld om dezelfde reden op de btw-rekening. Deze blokkering leidt tot een situatie waarin de faillissementscurator dit geld niet kan aanwenden ter voldoening van de vorderingen van alle schuldeisers (waaronder de schatkist) in het kader van de insolventieprocedure onder toezicht van de rechter-commissaris. Net als in het hoofdgeding mag een belastingplichtige geen lopende schulden hebben uit hoofde van een economische activiteit (die namens hem door de curator wordt verricht), maar hij mag wel schulden hebben uit hoofde van andere verplichtingen die niet ten goede van de staatsbegroting komen, zoals onroerendgoedbelasting (die verschuldigd is aan een lokale overheid). De

belastingautoriteit zelf kan geen maatregelen van gedwongen tenuitvoerlegging ten aanzien van voornoemde bankrekening treffen omdat in het kader van een insolventieprocedure alle tenuitvoerleggingsprocedures (met inbegrip van procedures ter zake van de btw) van rechtswege worden gestaakt krachtens de regeling van de insolventiewet. De btw-wet is van invloed op de vervulling van de taken van de faillissementscurator, aangezien deze regeling, in afwijking van de bepalingen van de insolventiewet, bepaalt wat de curator precies dient te besluiten met betrekking tot voornoemde geldbedragen van de belastingplichtige, die van rechtswege moeten worden geacht deel van de failliete boedel uit te maken. De rechter-commissaris kan in dit verband evenmin optreden. Geld dat is geblokkeerd op een btw-rekening en dat niet aan de faillissementscurator wordt overgemaakt kan er (bij gebreke van andere middelen van de gefailleerde) toe leiden dat de insolventieprocedure wordt beëindigd en dat alleen de vorderingen van de schatkist worden voldaan ten koste van de andere schuldeisers, zonder dat de onderneming van de insolvente belastingplichtige kan worden geliquideerd. Wanneer een insolvente belastingplichtige over financiële activa beschikt waarmee de vorderingen van alle schuldeisers kunnen worden voldaan, kan de uitsluiting van deze middelen uit de failliete boedel ertoe leiden dat deze bij liquidatie van de onderneming aan niemand kunnen worden afgegeven. De belastingplichtige zelf wordt bij beslissing van de faillissementsrechter uit het register geschrapt, wat resulteert in een ongeoorloofde verrijking van de schatkist.

- 27 In het kader van het Unierecht wordt het recht van eigendom met name beschermd door artikel 17 van het Handvest. Volgens artikel 51, lid 1, daarvan is het Handvest van toepassing op de lidstaten wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Dat geldt ongetwijfeld voor btw-zaken (zie arrest 26 februari 2013, ██████████ C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25 en volgende). Artikel 52, lid 3, van het Handvest bepaalt dat voor zover dit handvest rechten bevat die corresponderen met rechten die zijn gegarandeerd door het op 4 november 1950 te Rome tot stand gekomen Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM”), de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde zijn als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Artikel 17 van het Handvest komt overeenkomstig de toelichtingen bij het Handvest overeen met artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM. Bijgevolg moet artikel 17 van het Handvest in het licht van de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten van de mens (hierna: „EHRM”) betreffende deze laatste bepaling worden uitgelegd als minimumbeschermingsniveau [zie arrest van 21 mei 2019, Commissie/Hongarije (Vruchtgebruik op landbouwgrond), C-235/17, EU:C:2019:432, punt 72]. Het begrip „goederen” in artikel 17, lid 1, heeft een zelfstandige betekenis, die niet beperkt is tot de eigendom van lichamelijke zaken, en bepaalde andere rechten en belangen die vermogensbestanddelen vormen, kunnen eveneens als „vermogensrechten” worden beschouwd (EHRM, 22 juni 2004, ██████████ tegen Polen, nr. 31443/96, § 129). In bepaalde omstandigheden kan het begrip „goederen” ook activa zoals schuldvorderingen omvatten (zie EHRM, 28 september 2004, ██████████ tegen Slowakije, nr. 44912/98, § 35). Wat de btw betreft, is in het arrest van het EHRM van 22 januari 2009, ██████████ tegen Bulgarije, nr. 3991/03, § 57, geoordeeld dat het

recht van de verzoekende vennootschap op aftrek van voorbelasting ten minste gepaard ging met het „gewettigde vertrouwen” in het verkrijgen van het effectieve genot van een eigendomsrecht dat „eigendom” in de zin van de eerste volzin van artikel 1 van Protocol nr. 1 vormt (zie, mutatis mutandis, EHRM, 29 november 1991, *Pine Valley Developments Ltd e.a. tegen Ierland*, § 51, 16 april 2002, *Dangeville tegen Frankrijk*, nr. 36677/97, § 48, 22 juli 2003, *Cabinet Diot en SA Gras Savoye tegen Frankrijk*, nrs. 49217/99 en 49218/99, § 26, en 25 april 2007, *Aon Conseil en Courtage SA en ██████████ SA tegen Frankrijk*, nr. 70160/01, § 45, alsmede het arrest van het EHRM van 23 mei 2007, *Interspav tegen Oekraïne*, nr. 803/02, §§ 30-32). Het recht op aftrek van btw is derhalve een door artikel 17 van het Handvest beschermd mogelijk toekomstig vermogensrecht. Het lijkt geen twijfel dat geld op een afzonderlijke btw-rekening eigendom in de zin van artikel 17, lid 1, van het Handvest vormt en bescherming uit hoofde van die bepaling geniet.

- 28 De doeltreffendheid van de overheid stuit op de onoverkomelijke hindernis van de grondrechten van de burgers, die volgens artikel 52, lid 1, van het Handvest slechts bij wet en onder eerbiediging van de wezenlijke inhoud ervan kunnen worden beperkt, indien dergelijke beperkingen noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (zie arrest van 15 februari 2016, *N., C-601/15 PPU*, EU:C:2016:84, punt 50). Het betreft derhalve de kwestie van het moeilijke evenwicht tussen de openbare orde en de vrijheid van bezit. Die „wet” moet namelijk voldoende toegankelijk en voorzienbaar zijn, dat wil zeggen voldoende nauwkeurig geformuleerd om de justitiabelen in staat te stellen om, zonder deskundig advies te hoeven in te winnen, hun gedrag aan te passen en om de consequenties ervan voor hen te voorzien (EHRM, 26 maart 1987, ██████████ tegen Zweden, nr. 9248/81, § 50). De „wet” moet derhalve voldoende duidelijk (EHRM, 3 juli 2007, ██████████ tegen Turkije, nr. 9460/03, §§ 22-26) en voorzienbaar zijn wat betreft de betekenis en de aard van de toegepaste maatregelen (zie EHRM, 25 september 2006, ██████████ tegen Spanje, nr. 17060/02) en dient de reikwijdte en de beginselen van uitoefening van het recht om in te grijpen in het genot van door het EVRM gewaarborgde rechten voldoende duidelijk te omschrijven (EHRM, 14 september 2010, *Sanoma Uitgevers tegen Nederland*, nr. 38224/03, §§ 81 en 82). Een wet die een discretionaire bevoegdheid verleent, is met dit vereiste niet in strijd, mits de reikwijdte en de beginselen van uitoefening van dergelijke bevoegdheden voldoende duidelijk zijn omschreven in het licht van de aan de orde zijnde legitieme belangen, teneinde de betrokken justitiabele een passende bescherming tegen willekeur te bieden (zie EHRM, ██████████ § 75). Een wet die een discretionaire bevoegdheid verleent, moet derhalve de reikwijdte ervan afbakenen (EHRM, 25 maart 1983, ██████████ e.a. tegen Verenigd Koninkrijk, nrs. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 en 7136/75, § 88). Al deze eisen vloeien voort uit het idee van de rechtsstaat (EHRM, 25 mei 1998, ██████████ tegen Zwitserland, nr. 23224/94, § 55). Uit het vereiste dat elke beperking „bij wet gesteld” moet zijn, volgt overeenkomstig de rechtspraak van het EHRM dat het optreden van de dragers van het openbare gezag binnen vooraf bij wet

vastgestelde kaders dient te vallen, zodat specifieke eisen worden gesteld waaraan zowel de wettelijke bepalingen zelf als de procedures met het oog op de waarborging van de daadwerkelijke naleving ervan dienen te voldoen. Ten slotte heeft het EHRM verduidelijkt dat het begrip „wet” moet worden opgevat in zijn materiële en niet louter in zijn formele betekenis, aangezien het zowel geschreven als ongeschreven recht alsook door rechterlijke instanties ontwikkeld recht kan omvatten [EHRM, 26 april 1979, Sunday Times tegen Verenigd Koninkrijk (nr. 1), nr. 6538/74, serie A nr. 30, § 49, en 13 juli 1995, ██████████ tegen Verenigd Koninkrijk, nr. 18139/91, serie A nr. 316-B, § 37]. Vaste rechtspraak die wordt gepubliceerd en derhalve toegankelijk is en die door de nationale rechters in aanmerking wordt genomen, kan in bepaalde omstandigheden de wettelijke bepalingen aanvullen en deze aldus verduidelijken dat [de gevolgen ervan] voorzienbaar worden (EHRM, 24 mei 1988, ██████████ e.a. tegen Zwitserland, nr. 10737/84, § 29). De eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel vereist dat een beperking van het genot van het recht van eigendom niet buiten de grenzen treedt van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd, met dien verstande dat, wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel (arrest van 20 maart 2018, ██████████ C-524/15, EU:C:2018:197, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 29 Zoals reeds aangegeven is het mechanisme van gesplitste betaling ingevoerd ter bestrijding van btw-fraude, hetgeen op zich als een in het algemene belang getroffen maatregel moet worden beschouwd (zie EHRM, 22 september 1994, ██████████ tegen Frankrijk, nr. 13616/88, § 39). De wetgever heeft evenwel verzuimd om de gevolgen van deze regeling in het kader van de insolventiewet te regelen. In een dergelijke situatie kan moeilijk worden gesproken van duidelijke en precieze regels die het voor een professionele rechtspersoon zoals een faillissementscurator mogelijk maken om een insolventieprocedure ten uitvoer te leggen en die het optreden van de betrokken belastingautoriteit voorspelbaar maken. Het tezamen bestaan van verschillende juridische oplossingen heeft tot rechtsonzekerheid geleid. De ene belastingautoriteit hanteert slechts een woordelijke uitlegging en weigert wegens nominale belastingachterstanden om in te stemmen met de vrijgave van de betreffende gelden, terwijl een andere belastingautoriteit een systematische en teleologische uitlegging hanteert en dergelijke gelden wel vrijgeeft. Bovendien houdt de geldende wetgeving in dat geld op een btw-rekening moet worden geacht deel van de failliete boedel uit te maken. De onvoorspelbaarheid van de wet blijkt ook op materieel vlak. In de rechtspraak van de bestuursrechtelijke instanties is het onduidelijk welke conflictregel als de belangrijkste moet worden beschouwd. Drie dergelijke regels komen naar voren: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali* en *lex posterior derogat legi priori*. Bovendien worden als *lex specialis* soms de bepalingen van de insolventiewet en soms de bepalingen van de btw-wet beschouwd. Deze stand van zaken laat de vaagheid en de onvoorspelbaarheid van de ingevoerde regeling zien en leidt tot onzekerheid bij de bevoegde faillissementscurator.

Motivering van de derde prejudiciële vraag

- 30 De Europese Unie is een rechtsunie, en de werking van deze organisatie en van het gemeenschappelijke Europa was van meet af aan gebaseerd op het beginsel van de rechtsstaat (zie arrest van 23 april 1986, *Les Verts/Parlement*, 294/83, EU:C:1986:166, punt 23). Elke lidstaat deelt met alle andere lidstaten een reeks gemeenschappelijke waarden waarop de Unie berust, en elke lidstaat erkent dat de andere lidstaten deze waarden met hem delen, zoals is bepaald in artikel 2 VEU. Deze premisse impliceert en rechtvaardigt dat de lidstaten er onderling op vertrouwen dat de andere lidstaten deze waarden erkennen en het Unierecht, dat deze waarden ten uitvoer brengt, dus in acht nemen [zie advies 2/13 (*Toetreding van de Unie tot het EVRM*) van 18 december 2014, EU:C:2014:2454, punt 168]. Juist in deze omstandigheden dienen de lidstaten onder meer krachtens het in artikel 4, lid 3, eerste alinea, VEU genoemde beginsel van loyale samenwerking op hun respectieve grondgebied de toepassing en de eerbiediging van het recht van de Unie te verzekeren en daartoe alle algemene en bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren (zie arrest van 6 maart 2018, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, punt 34). Voorts verlangt het rechtszekerheidsbeginsel, dat als tegenhanger het vertrouwensbeginsel heeft, dat een wettelijke regeling die nadelige gevolgen voor particulieren heeft, duidelijk en nauwkeurig is en dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is (zie arresten van 12 december 2013, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, punt 44; 15 februari 1996, *■* e.a., C-63/93, EU:C:1996:51, punt 20; 29 april 2004, *■* C-17/01, EU:C:2004:242, punt 34, en 11 juni 2015, *Berlington Hungary* e.a., C-98/14, EU:C:2015:386, punt 77). Het rechtszekerheidsbeginsel moet in acht worden genomen door iedere nationale instantie die belast is met de toepassing van het Unierecht (zie arrest van 17 juli 2008, *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het lijdt derhalve geen twijfel dat een dergelijke instantie, om te kunnen spreken van behoorlijk bestuur in de zin van artikel 41, lid 1, van het Handvest, dient op te treden krachtens en binnen de grenzen van het recht, waaronder het Unierecht.
- 31 De bestrijding van btw-fraude is een van de erkende doelstellingen van de Unie en kan niet uitsluitend in termen van doeltreffendheid worden beoordeeld. De middelen en methoden die bij de bestrijding van btw-fraude worden aangewend, moeten voldoen aan de eisen van de rechtsstaat. Indien een overheid in de strijd tegen btw-fraude te vergaande instrumenten zou verwerven, zou niets eraan in de weg staan dat de ongecontroleerde en vrije werking van deze overheid uiteindelijk schadelijk voor het gemeenschappelijke btw-stelsel en bijgevolg voor de belastingplichtigen wordt.
- 32 De aspecten van het hoofdgeding maken duidelijk dat het Poolse rechtstelsel incoherent is. Een beperking van het genot van gelden op een btw-rekening waarvan na de verklaring van insolventie van een btw-plichtige door de faillissementscurator om overboeking is verzocht, door middel van uitlegging van

de bepalingen die geen rekening houdt met de uit het Unierecht voortvloeiende wettelijke beperkingen, kan moeilijk worden geacht een maatregel te zijn die in verhouding staat tot het beoogde doel, namelijk de bestrijding van btw-fraude. Handelingen van een curator onder toezicht van een rechter kunnen niet worden gelijkgesteld met doelgerichte handelingen van btw-fraude. De nationale wetgever heeft een stelsel van insolventierecht in het leven geroepen dat niet alleen tot doel heeft om de vorderingen van schuldeisers te voldoen maar tevens om, indien dat mogelijk is, de betrokken marktdeelnemer te redden. Aangezien de Poolse wetgever een maatregel heeft ingevoerd waarmee btw-fraude moet worden bestreden, kan mede daarom niet worden aangenomen dat deze wetgever tegelijkertijd, zonder dit op ondubbelzinnige wijze aan te geven, andere bepalingen van nationaal recht die voor de werking van de markt (met inbegrip van de interne markt van de Unie) even belangrijk zijn, van hun werking heeft willen beroven. Bijgevolg mogen de belastingautoriteiten bij het uitleggen van de wettelijke bepalingen, waaronder die van het Unierecht, daaraan geen betekenis toekennen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de insolventieprocedure kunnen verijdelen en, als gevolg daarvan, de schatkist mogelijk ten koste van alle schuldeisers bevoordelen. Bij de door hen gehanteerde uitlegging mogen de belastingautoriteiten de moeilijkheden en de inconsistenties tussen beide rechtsstelsels, dat wil zeggen tussen het stelsel van publiekrecht en het stelsel van privaatrecht, niet vergroten. In een rechtsstaat mogen de marktdeelnemers van de autoriteiten van de staat verwachten dat hun inmenging in de grondrechten is gebaseerd op redelijke gronden.