CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
A. M. COLLINS
van 28 september 2023 [1]

Zaak C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
tegen
Agenzia delle Entrate

[verzoek van de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastingplichtige – Lege vennootschap – Weerlegbaar vermoeden dat is gebaseerd op een deel van de waarde van economische handelingen in relatie tot vaste activa – Beperking van het recht op aftrek – Beginsel van btw-neutraliteit – Evenredigheid – Rechtszekerheid – Gewettigd vertrouwen”

I. Inleiding

1. Mag een lidstaat op grond van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn”) een regeling invoeren waarbij een als belastingplichtige ingeschreven vennootschap als een lege vennootschap kan worden aangemerkt zodat zij – onverminderd haar recht om de voorbelasting te verrekenen met btw die in rekening is gebracht over haar in een later stadium verrichte handelingen – het recht verliest om een eventueel btw-krediet naar een volgend belastingtijdvak over te hevelen indien zij gedurende drie opeenvolgende belastingjaren onder een bepaalde minimumdrempel blijft voor in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen, tenzij zij kan aantonen dat die minimumdrempel om objectieve redenen niet haalbaar was?

[1] Oorspronkelijke taal: Engels.

[2] PB 2006, L 347, blz. 1.

II. Nationaal recht

2. Artikel 30, met als opschrift „Lege vennootschappen. Effectenwaardering", van legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, van 23 december 1994 (wet nr. 724/1994 houdende maatregelen tot rationalisering van de overheidsfinanciën; hierna: „wet nr. 724/1994") [3] luidt in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding:

„1. Voor de toepassing van dit artikel worden naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, vennootschappen onder firma en gewone commanditaire vennootschappen, alsmede niet-ingezeten vennootschappen en entiteiten van welke aard ook, met een vaste inrichting op het grondgebied van de staat, – behoudens tegenbewijs – als lege vennootschappen aangemerkt indien het totaalbedrag van de opbrengsten, van de toename van voorraden en van inkomsten, met uitzondering van buitengewone inkomsten, blijkens de winst-en-verliesrekening (indien voorgeschreven), lager is dan de som van de bedragen die door toepassing van de volgende percentages worden verkregen:

[…]

c) 15 % van de waarde van de overige vaste activa, met inbegrip van leasingovereenkomsten.

[…]

4. In het geval van lege vennootschappen en entiteiten komt het kredietoverschot dat voortvloeit uit een btw-aangifte niet in aanmerking voor teruggaaf, verrekening […] of overdracht. […] Wanneer een lege vennootschap of entiteit gedurende drie opeenvolgende belastingtijdvakken niet voor een bedrag dat minstens gelijk is aan het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de in lid 1 bedoelde percentages aan btw-belaste handelingen verricht, dan kan het kredietoverschot niet worden overgeheveld om de over volgende belastingtijdvakken verschuldigde btw te verrekenen.

4-bis. Indien door objectieve omstandigheden de opbrengsten, de toename van voorraden of de inkomsten als bedoeld in dit artikel niet konden worden gerealiseerd of de in lid 4 bedoelde btw-belaste handelingen niet konden worden verricht, dan kan de vennootschap in kwestie verzoeken dat de betreffende bepalingen ter bestrijding van belastingontwijking buiten toepassing worden gelaten […].

[…]"

III. Voorgeschiedenis van het hoofdgeding, verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

3. Sinds 1996 heeft Vigna Ottieri s.r.l. geïnvesteerd in productiefaciliteiten, apparatuur en een merk voor de verkoop van de door haar in Campanië (Italië) geproduceerde wijn. In december 2005 heeft Vigna Ottieri haar materiële en immateriële activa aan Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (hierna: „Feudi") onder bezwarende titel verhuurd. Feudi had destijds 22,7 % van Vigna Ottieri in eigendom.

[3] *Gazzetta Ufficiale*, nr. 304, van 30 december 1994.

4. In 2007 heeft de Commissie tegen Italië een inbreukprocedure ingeleid waarbij zij heeft betwist dat artikel 30 van wet nr. 724/1994 verenigbaar is met de btw-richtlijn. [4] Na meermaals schriftelijk van gedachten te hebben gewisseld heeft de Commissie die inbreukprocedure in september 2010 gesloten.

5. In december 2010 heeft de Italiaanse belastingdienst Vigna Ottieri een naheffingsaanslag voor de btw opgelegd. In die aanslag werd Vigna Ottieri voor het belastingjaar 2008 als een lege vennootschap aangemerkt omdat de waarde van de door haar geboekte btw-belaste handelingen die zij in een later stadium had verricht, beneden de drempel lag waaronder vennootschappen voor de toepassing van artikel 30 van wet nr. 724/1994 als leeg worden aangemerkt. [5] De enige inkomsten die Vigna Ottieri in dat belastingjaar kennelijk had ontvangen, waren de vergoedingen die Feudi haar had betaald voor het gebruik van haar merk, voor de huur van haar apparatuur en voor de verkoop van bepaalde tweedehandsapparatuur. Bij de toepassing van de drempelwaarden van artikel 30 van wet nr. 724/1994 liet de belastingdienst die inkomsten buiten beschouwing omdat hij van mening was dat de vergoedingen die Vigna Ottieri van Feudi had ontvangen, betrekking hadden op de overdracht van een bedrijfsonderdeel en derhalve buiten de werkingssfeer van de btw vielen. In de aanslag was ook vermeld dat de waarde van de door Vigna Ottieri in een later stadium verrichte handelingen gedurende drie opeenvolgende belastingjaren onder het toepasselijke minimumniveau was gebleven. De belastingdienst heeft de aanspraak van Vigna Ottieri op een btw-krediet over het jaar 2009 dan ook afgewezen.

6. Vigna Ottieri heeft een procedure ingeleid tot nietigverklaring van de naheffingsaanslag. Zij stelde dat de inkomsten die zij uit de verhuur van haar activa had verkregen, hoger waren dan de drempelwaarden van artikel 30 van wet nr. 724/1994. Voorts heeft zij aangevoerd dat er geen sprake was van de overdracht van een bedrijfsonderdeel aangezien de belastingdienst niet had aangetoond dat de eerder door Vigna Ottieri verrichte activiteiten door Feudi waren voortgezet. In april 2012 heeft de Commissione tributaria provinciale di Avellino (belastingrechter in eerste aanleg Avellino, Italië) het beroep van Vigna Ottieri tot nietigverklaring verworpen. Tegen die uitspraak heeft Vigna Ottieri hoger beroep ingesteld.

7. In september 2012 is Vigna Ottieri overgegaan in handen van Feudi.

8. In oktober 2013 heeft de Commissione tributaria regionale della Campania (belastingrechter in tweede aanleg Campanië, Italië) het hoger beroep van Vigna Ottieri verworpen. Die rechter was van oordeel dat lege vennootschappen derden, doorgaans hun aandeelhouders, vaak de mogelijkheid bieden hun activa onder gunstige voorwaarden te gebruiken. In die omstandigheden kunnen vennootschappen die die activa in eigendom hebben als lege vennootschappen worden aangemerkt. Voorts oordeelde hij dat Vigna Ottieri, doordat zij haar activa, waaronder het recht om haar merk te gebruiken, aan Feudi had verhuurd, feitelijk een onderdeel van haar bedrijf aan Feudi had overgedragen waardoor deze transactie buiten de werkingssfeer van de btw viel.

[4] Inbreukprocedure nr. 2007/4392.

[5] De waarde van de in een later stadium door Vigna Ottieri verrichte btw-belaste handelingen was namelijk minder dan 15 % van de waarde van haar activa.

9. In maart 2014 heeft Feudi tegen die beslissing cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië). Zij heeft aangevoerd dat het recht op aftrek van btw slechts kan worden beperkt in de gevallen waarin de Zesde richtlijn[6] uitdrukkelijk heeft voorzien. Op grond van artikel 27 van die richtlijn kan de Raad met eenparigheid van stemmen lidstaten machtigen maatregelen te treffen teneinde belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen. Daar van een dergelijke machtiging geen sprake is, is volgens Feudi artikel 30 van wet nr. 724/1994 in strijd met de Zesde richtlijn.

10. De belastingdienst heeft betoogd dat hij artikel 30 van wet nr. 724/1994 – waarmee wordt beoogd te voorkomen dat rechtspersonen die formeel een economische activiteit verrichten maar feitelijk lege vennootschappen zijn, profiteren van belastingvoordelen – juist had toegepast. Aangezien Vigna Ottieri geen belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn was, is het recht op aftrek van btw haar terecht ontzegd.

11. De Corte suprema di cassazione merkt op dat met artikel 30 van wet nr. 724/1994 wordt beoogd te ontmoedigen dat lege vennootschappen worden opgericht uitsluitend om gunstige belastingvoorwaarden te verkrijgen voor het beheer van het vermogen van hun aandeelhouders. Op basis van gemiddelde rentabiliteitsratio's voor bedrijfsactiva zijn in artikel 30 van wet nr. 724/1994 drempelwaarden vastgesteld om te bepalen of er sprake is van een lege vennootschap. Het vermoeden dat vennootschappen die onder die drempelwaarden blijven lege vennootschappen zijn, is gebaseerd op de vaststelling dat er zonder een minimale continuïteit aan inkomsten geen sprake is van werkelijke bedrijfsactiviteiten. Een vennootschap kan dat vermoeden weerleggen door aan te tonen dat zij wegens objectieve omstandigheden niet in staat is geweest dat minimale inkomstenniveau te behalen.

12. De Corte suprema di cassazione heeft toegelicht dat een belastingplichtige die geen activiteiten verricht het recht op teruggaaf van een in zijn belastingaangifte opgevoerd btw-kredietoverschot[7] verliest, evenals het recht om dat krediet te gebruiken om het te verrekenen met andere btw-verplichtingen en het recht om dat krediet aan een derde over te dragen. Die belastingplichtige behoudt weliswaar het recht om dat krediet over te hevelen en om het af te trekken van de btw die verschuldigd is in volgende belastingtijdvakken, maar dat recht vervalt indien hij gedurende drie opeenvolgende belastingjaren onder de drempelwaarden blijft waarnaar in punt 11 van deze conclusie wordt verwezen. Het recht op aftrek van btw ontstaat wanneer een belastingplichtige goederen of diensten aan een andere belastingplichtige levert die door deze laatste in een later stadium worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen. Nationale belastingdiensten mogen geen nadere voorwaarden stellen. In dat kader vraagt de Corte suprema di cassazione zich af of de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn kan worden ontzegd aan een vennootschap die niet is geslaagd voor de test van artikel 30 van wet nr. 724/1994, omdat zij in een later stadium voor een ontoereikend bedrag btw-belaste handelingen heeft verricht, zelfs indien de gronden voor die weigering kunnen worden weerlegd.

13. In de btw-richtlijn wordt ook erkend dat de voorkoming van fraude, belastingontwijking en misbruik legitieme doelstellingen zijn. Het recht op aftrek kan worden geweigerd wanneer de belastingplichtige een economische activiteit heeft voorgewend, maar in werkelijkheid in zijn

[6] Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"). De Zesde richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn.

[7] Het begrip „btw-kredietoverschot" is van toepassing wanneer een vennootschap die meer aan btw onderworpen handelingen in een eerder stadium dan handelingen in een later stadium heeft verricht, de betaalde btw niet volledig kan verrekenen met de btw die zij in een bepaald belastingjaar in rekening heeft gebracht.

privévermogen goederen poogt op te nemen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk was geweest indien zij voor die economische activiteit waren verkregen. De belastingdienst mag echter geen bewijsregels vaststellen, zoals in geval van stopzetting van een investering het vermoeden van misbruik of fraude, waardoor de uitoefening door de belastingplichtigen van het recht op btw-aftrek in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk zou worden gemaakt. De Corte suprema di cassazione betwijfelt derhalve of het in artikel 30 van wet nr. 724/1994 neergelegde vermoeden in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, hoewel de Commissie naar aanleiding van een vraag in het Europees Parlement heeft geantwoord dat dit wel degelijk het geval is. [8]

14. Tot slot vraagt de Corte suprema di cassazione zich af of artikel 30 van wet nr. 724/1994 in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen. Een belastingplichtige die een handeling verricht, weet niet zeker of die handeling eventueel recht geeft op aftrek of teruggaaf van btw, aangezien aan de uitoefening van die rechten de voorwaarde is verbonden dat hij in een bepaald belastingjaar een bepaald inkomstenniveau heeft bereikt.

15. In die omstandigheden heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan artikel 9, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het de hoedanigheid van belastingplichtige en bijgevolg het recht op aftrek of teruggaaf van voldane btw ontzegt aan een entiteit die voor een dermate laag bedrag btw-belaste handelingen verricht dat dit onverenigbaar wordt geacht met hetgeen volgens wettelijk bepaalde criteria redelijkerwijs mag worden verwacht gezien de activa waarover zij gedurende drie opeenvolgende jaren beschikt, en die niet kan aantonen dat er sprake is van objectieve belemmeringen die deze omstandigheid rechtvaardigen?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, verzetten artikel 167 van [de btw-richtlijn] en de algemene beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid van de beperking van het recht op btw-aftrek zich dan tegen een nationale regeling waarbij, ingevolge artikel 30, lid 4, van [wet nr. 724/1994], het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren voor een dermate laag bedrag btw-belaste handelingen verricht dat dit onverenigbaar wordt geacht met hetgeen volgens wettelijk bepaalde criteria redelijkerwijs mag worden verwacht gezien de activa waarover hij gedurende drie opeenvolgende jaren beschikt, en die niet kan aantonen dat er sprake is van objectieve belemmeringen die deze omstandigheid rechtvaardigen?

3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord, verzetten de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen zich dan tegen een nationale regeling waarbij, ingevolge artikel 30, lid 4, van [wet nr. 724/1994], het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren voor een dermate laag bedrag btw-belaste handelingen verricht dat dit onverenigbaar wordt geacht met hetgeen volgens wettelijk bepaalde criteria redelijkerwijs mag worden verwacht gezien de activa waarover hij gedurende drie opeenvolgende jaren beschikt, en die niet kan aantonen dat er sprake is van objectieve belemmeringen die deze omstandigheid rechtvaardigen?”

[8] Zie antwoord van de Commissie van 30 november 2010 op Parlementaire vraag P-9064/2010 (PB 2011, C 249 E, blz. 1).

16. Feudi, de Italiaanse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 14 juni 2023 hebben partijen pleidooi gehouden en de vragen van het Hof beantwoord.

IV. Beoordeling

A. Eerste vraag

17. Feudi stelt dat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord. De hoedanigheid van belastingplichtige vloeit voort uit de verrichting van een economische activiteit ongeacht of die winstgevend is of wat de waarde van de in een later stadium verrichte handelingen is. Volgens de rechtspraak volstaat de omstandigheid dat een zaak voor economische exploitatie geschikt is in de regel om te kunnen aannemen dat de eigenaar ervan deze zaak ten behoeve van zijn economische activiteit exploiteert en er dus duurzaam opbrengst uit verkrijgt. Indien een zaak zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatieomstandigheden worden onderzocht teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.[9] Feudi wijst erop dat haar activa, in de vorm van faciliteiten, apparatuur en een merk, uitsluitend voor de verkoop van wijn kunnen worden gebruikt. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn staat dus in de weg aan een vermoeden dat gebaseerd is op de waarde van in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen.

18. De Italiaanse regering betoogt dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn niet in de weg staat aan een nationale regeling, zoals aan de orde in het hoofdgeding, die tot doel heeft te voorkomen dat vennootschappen misbruik maken van belastingvoordelen. Een vennootschap die geen goederen of diensten op een markt levert, kan niet worden geacht een economische activiteit te verrichten. De nationale regeling beoogt met de invoering van een weerlegbaar vermoeden op basis van de waarde van in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen, welk vermoeden onderworpen is aan rechterlijke toetsing, louter vast te stellen wanneer een vennootschap feitelijk geen echte economische activiteit verricht.

19. De Commissie merkt op dat de Italiaanse regeling ertoe strekt misbruik te voorkomen ingeval vennootschappen productiemiddelen bezitten die geen belastbare inkomsten genereren. Door de waarde van hun activa af te zetten tegen bepaalde inkomstendrempels worden die vennootschappen zichtbaar gemaakt. Een vennootschap wordt als een lege vennootschap beschouwd indien de aangegeven belastbare inkomsten in een bepaald tijdvak onder die drempels blijven, tenzij zij een reden voor die lage inkomsten kan geven. Naar Italiaans recht zijn die vennootschappen ook onderworpen aan vennootschapsbelasting waarvan het tarief wordt berekend op basis van fictieve minimuminkomsten. Volgens artikel 30 van wet nr. 724/1994 wordt het recht van lege vennootschappen op aftrek van btw op drie manieren beperkt. Ten eerste kan een lege vennootschap geen teruggaaf van te veel betaalde btw verkrijgen in een belastingjaar waarin zij als een lege vennootschap is aangemerkt.[10] Ten tweede kan een vennootschap te veel betaalde btw niet verrekenen met andere verschuldigde belastingen of heffingen en kan zij een btw-krediet niet aan derden overdragen in een belastingjaar waarin zij

[9] Arrest van 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 20).

[10] Ter terechtzitting heeft de Commissie nog opgemerkt dat een lege vennootschap niet het recht op aftrek verliest ten aanzien van in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen, ook niet wanneer het volume van die handelingen onder de drempel blijft. Artikel 30 van wet nr. 724/1994 beperkt slechts de uitoefening van het recht op aftrek van te veel betaalde btw.

als een lege vennootschap is aangemerkt. Ten derde kan een lege vennootschap een btw-krediet in beginsel naar het volgende belastingjaar overhevelen, maar verliest zij dat recht wanneer zij gedurende drie opeenvolgende belastingjaren als een lege vennootschap is aangemerkt.

20. In artikel 9 van de btw-richtlijn wordt „economische activiteit" zodanig ruim gedefinieerd dat daaronder elke activiteit van permanente aard valt die tegen vergoeding wordt uitgevoerd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De Commissie stelt zich op het standpunt dat een vennootschap haar hoedanigheid van belastingplichtige niet noodzakelijkerwijs verliest wanneer zij op grond van de toepasselijke nationale regeling als een lege vennootschap wordt aangemerkt. De hoedanigheid van belastingplichtige, zoals gedefinieerd in artikel 9 van de btw-richtlijn, staat los van de vraag of de door hem verrichte economische activiteiten winstgevend zijn. Een lege vennootschap kan steeds opgeven dat zij geen goederen of diensten heeft verworven voor de door haar in een later stadium verrichte belaste handelingen, in welk geval zij krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Volgens de Commissie heeft de Italiaanse belastingdienst het economische karakter van de activiteiten van Vigna Ottieri niet betwist, maar heeft hij haar als een lege vennootschap aangemerkt omdat de door haar in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen onvoldoende winstgevend waren.

21. Het begrip „belastingplichtige" in de zin van de btw-richtlijn wordt gedefinieerd in relatie tot het begrip „economische activiteit" in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn. Juist het bestaan van een economische activiteit rechtvaardigt namelijk de kwalificatie als „belastingplichtige" van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn. [11]

22. In artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt het begrip „economische activiteit" zodanig gedefinieerd dat het alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar en dienstverrichter omvat, met inbegrip van „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen". De term „exploitatie" heeft overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit betrekking op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit een zaak duurzaam opbrengst te verkrijgen. [12] Het aantal en de waarde van de handelingen zijn geen geldige criteria om een onderscheid te maken tussen enerzijds de werkzaamheden van een als particulier handelende marktdeelnemer die buiten de werkingssfeer van de btw valt, en anderzijds de werkzaamheden van een marktdeelnemer van wie de handelingen een economische activiteit vormen. [13]

23. De begrippen „levering van goederen" en „dienst" hebben een objectief karakter en worden onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van die handelingen toegepast. [14] Het is irrelevant of met die handelingen winst wordt beoogd. [15] Dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de normale marktprijs is derhalve niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel. [16]

[11] Arresten van 15 september 2011, Słaby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 43), en 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punt 25).

[12] Arresten van 15 september 2011, Słaby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 45), en 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punt 27).

[13] Arresten van 15 september 2011, Słaby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 37); 17 oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867, punt 25), en 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punt 30).

[14] Arrest van 2 juni 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punt 22).

[15] Ibidem, punt 35.

[16] Ibidem, punt 45.

24. Noch de aankoop noch de verkoop van een zaak vormt de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, omdat de enige opbrengst van deze handelingen voortspruit uit eventuele winst bij de verkoop van de zaak. [17] Ook het enkele houden van een zaak wordt niet als een economische activiteit voor de toepassing van de btw-richtlijn aangemerkt. [18] Dit komt tot uitdrukking in artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn waarin is bepaald dat in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van goederen, al dan niet onder bezwarende titel, lidstaten zich op het standpunt kunnen stellen dat er geen levering van goederen heeft plaatsgevonden. Deze bepaling strekt ertoe de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de verkrijger een buitensporige belasting moet betalen die later hoe dan ook zou worden gerecupereerd via aftrek van de voorbelasting. [19] Gelet op die doelstelling valt onder het begrip overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en onlichamelijke zaken, die tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Onder dat begrip valt niet de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten. [20] Er kan eveneens sprake zijn van een overdracht van goederen indien een bedrijfsruimte ter beschikking van de verkrijger wordt gesteld door middel van een huurovereenkomst of indien de verkrijger over een geschikte ruimte beschikt waarnaar het geheel van de overgedragen goederen kan worden verplaatst en waarvandaan hij dezelfde economische activiteit kan voortzetten. [21]

25. Artikel 19 van de btw-richtlijn ziet weliswaar op overdrachten waarbij de verkrijger de bedoeling heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, maar die bepaling verlangt geenszins dat de verkrijger vóór de overdracht dezelfde economische activiteit uitoefende als de overdrager. [22]

26. Een handeling is een levering van goederen of diensten en is derhalve een economische activiteit indien zij voldoet aan de objectieve criteria waarop dat begrip is gebaseerd. Dat is zelfs het geval wanneer een handeling is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen. [23]

27. Hieruit volgt dat de hoedanigheid van belastingplichtige geldt voor eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, ongeacht het resultaat van die activiteit. Bijgevolg staat de btw-richtlijn in de weg aan een nationale regeling die aan de hoedanigheid van belastingplichtige de voorwaarde verbindt dat met een economische activiteit een bepaald niveau aan inkomsten wordt bereikt.

[17] Arrest van 20 januari 2021, AJFP Sibiu en DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punt 28).

[18] Zie in die zin arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punten 13 en 14), volgens hetwelk een holdingvennootschap geen belastingplichtige is.

[19] Arrest van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punt 39).

[20] Arresten van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punt 40); 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punten 24 en 25), en 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 15).

[21] Arrest van 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punt 29). De omstandigheid dat de bedrijfsruimte aan de verkrijger van de onderneming wordt verhuurd en niet verkocht, staat niet in de weg aan de voortzetting van de activiteit van de verkoper door de verkrijger (ibidem, punt 40).

[22] Arresten van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punten 44 en 45), en 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punt 37).

[23] Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 60).

28. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de eerste vraag van de verwijzende rechter te antwoorden dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de hoedanigheid van belastingplichtige niet kan worden geweigerd aan een persoon die gedurende drie opeenvolgende jaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht.

29. Niettemin merk ik op dat de Commissie ter terechtzitting duidelijk heeft gemaakt dat de nationale regeling in kwestie niet van invloed is op de hoedanigheid van belastingplichtige, voor zover een belastingplichtige die het vereiste inkomstenniveau niet heeft bereikt, de voorbelasting ten dele kan verrekenen met de btw die in rekening is gebracht over de handelingen die hij in een later stadium heeft verricht. Indien de belastingplichtige gedurende drie opeenvolgende belastingjaren onder de betreffende inkomstendrempel blijft, heeft dit slechts tot gevolg dat hij een eventueel krediet vanwege te veel betaalde voorbelasting niet kan overhevelen en derhalve het recht op dat krediet verliest. Ook al staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit het geval is, het lijkt erop dat de betreffende nationale regeling in werkelijkheid aan de hoedanigheid van belastingplichtige niet de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige in een bepaald belastingtijdvak een bepaalde inkomstendrempel bereikt.

B. Tweede vraag

30. Feudi stelt dat voor het recht op aftrek van voorbelasting, overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit, geen andere voorwaarden kunnen gelden dan dat een economische activiteit wordt verricht en de verworven goederen en diensten voor dat doel worden gebruikt. Een belastingplichtige heeft recht op aftrek van voorbelasting wanneer de door hem in een later stadium verrichte handelingen aan btw onderworpen zijn. Volgens Feudi kan de belastingdienst het recht op aftrek weliswaar weigeren in gevallen van belastingontwijking of belastingfraude, indien zulks wordt aangetoond aan de hand van objectieve elementen, maar kan hij zich daartoe niet baseren op een vermoeden. Een criterium dat is gebaseerd op de omvang van de in een later stadium verrichte btw-belaste handelingen, is in elk geval niet geschikt om te beoordelen of er sprake is van fraude.

31. De Italiaanse regering stelt dat haar nationale regeling de uitoefening van het recht op aftrek van btw niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, aangezien vennootschappen kunnen aantonen dat zij daadwerkelijk economische activiteiten verrichten, ook al zijn hun inkomsten laag. Artikel 30 van wet nr. 724/1994 is dus in overeenstemming met het beginsel van btw-neutraliteit en met het evenredigheidsbeginsel.

32. Volgens de Commissie heeft een belastingplichtige, mits hij goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen, recht op aftrek van de over die goederen of diensten betaalde of verschuldigde btw. Die aftrek wordt in beginsel berekend door op het totale bedrag van de belasting die over een belastingtijdvak verschuldigd is, het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan. Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven.

33. In de zaak voor de verwijzende rechter is het recht om het btw-krediet over te hevelen geweigerd, omdat Feudi gedurende drie opeenvolgende belastingjaren onder de minimumdrempel was gebleven waarin de Italiaanse regeling voorziet voor in een later stadium

verrichte btw-belaste handelingen. De Commissie voert aan dat de Italiaanse regeling, voor zover deze bepaalde belastingplichtigen als lege vennootschappen beschouwt, ervan uitgaat dat een belastingplichtige in een eerder stadium weliswaar btw-belaste handelingen kan hebben verricht, maar niet noodzakelijk ook in een later stadium een toereikend volume aan btw-belaste handelingen heeft uitgevoerd. Aangezien een belastingplichtige in die omstandigheden geen recht op aftrek van te veel betaalde voorbelasting heeft, staat het beginsel van btw-neutraliteit niet in de weg aan die uitlegging van de Italiaanse regeling.

34. Voorts is de Commissie van mening dat artikel 30 van wet nr. 724/1994 evenredig is met de doelstelling om te voorkomen dat een vennootschap onterecht voorbelasting aftrekt, zolang die vennootschap het recht heeft om onder voorwaarden die niet uiterst moeilijk zijn aan te tonen dat zij de handelingen in een eerder stadium heeft verricht ten behoeve van de btw-belaste handelingen die in een later stadium hebben plaatsgevonden.

35. De aftrekregeling van de btw-richtlijn is zo opgezet dat de ondernemer geheel wordt ontlast van de btw die hij in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigd is of heeft betaald. Het gemeenschappelijke btw-stelsel beoogt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te garanderen, ongeacht de doelstellingen of resultaten van die activiteiten, mits zij aan de btw zijn onderworpen.[24] Het recht op aftrek is een integrerend deel van de btw-regeling. De toepassing van dat recht kan in beginsel niet worden beperkt mits de materiële en formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen.[25]

36. Krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting voor zover de verworven goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.[26] Wanneer goederen of diensten die een belastingplichtige ontvangt, worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting.[27]

37. Overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn voorschrijven wanneer zij dat noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Die maatregelen mogen niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van de beoogde doelstellingen noodzakelijk is en mogen niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij het recht op aftrek van btw en bijgevolg de btw-neutraliteit systematisch belemmeren.[28]

38. Justitiabelen kunnen zich in geval van fraude of misbruik niet beroepen op het Unierecht. Het Unierecht mag niet worden toegepast op handelingen die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om een door het Unierecht toegekend

[24] Arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 43), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punt 30).

[25] Arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 44), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punt 31).

[26] Arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 31 en 42).

[27] Arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 44), en 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 42).

[28] Arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 47), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punt 32).

voordeel onverschuldigd te verkrijgen. Het verbod op misbruik geldt ook op het gebied van de btw en de bestrijding van eventuele belastingfraude, -ontwijking en misbruik wordt erkend en gestimuleerd in de btw-richtlijn. [29]

39. Op btw-gebied is er slechts sprake van misbruik indien de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden waarin de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan voorzien, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Voorts moet ook blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. [30]

40. Het antwoord op de tweede vraag, waarbij rekening moet worden gehouden met het antwoord dat ik op de eerste vraag heb voorgesteld, dient in het licht van de voorgaande overwegingen te worden gegeven.

41. Volgens artikel 30 van wet nr. 724/1994 is een lege vennootschap in beginsel een vennootschap die in relatie tot de waarde van de door haar gehouden activa niet voor een minimumbedrag aan btw-belaste economische activiteiten verricht. Die vennootschap kan dat vermoeden weerleggen door aan te tonen dat er objectieve redenen zijn waarom zij in een later stadium voor een abnormaal laag bedrag btw-belaste handelingen heeft verricht. Indien dit vermoeden van toepassing is, kan de lege vennootschap het krediet vanwege te veel betaalde voorbelasting enkel naar het volgende belastingjaar overhevelen. Indien een vennootschap gedurende drie opeenvolgende jaren onder de referentiedrempelwaarden voor inkomsten is gebleven, mag zij geen btw-krediet overhevelen. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt zonder door de andere partijen te zijn weersproken, verliest een lege vennootschap het recht op aftrek ten aanzien van de btw-belaste handelingen die zij in een later stadium heeft verricht niet, ook niet wanneer deze onder de drempelwaarde blijven, door de voorbelasting in mindering te brengen op de verschuldigde btw.

42. Voor zover de Italiaanse regeling bepaalt dat vennootschappen het recht op aftrek van te veel betaalde voorbelasting verliezen wanneer zij gedurende drie opeenvolgende belastingjaren in een later stadium een ontoereikend volume aan btw-belaste handelingen realiseren, past die regeling het beginsel van artikel 168 van de btw-richtlijn toe zoals dit wordt uitgelegd in de rechtspraak waarnaar wordt verwezen in punt 36 van deze conclusie, aangezien een belastingplichtige slechts recht op aftrek van voorbelasting heeft indien de verworven goederen of diensten worden gebruikt voor de btw-belaste handelingen die hij in een later stadium verricht. Die regeling vormt dus een maatregel tegen belastingontwijking die een rechtmatig doel nastreeft, te weten voorkomen dat lege vennootschappen misbruik maken van de btw-regeling, welk doel in overeenstemming is met artikel 273 van de btw-richtlijn en met de rechtspraak waarnaar wordt verwezen in de punten 38 en 39 van deze conclusie.

43. Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel doeltreffend kan worden bereikt, doch waarmee tegelijk de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk worden aangetast. [31] Een nationale regeling die voorziet in een weerlegbaar vermoeden om de risico's op belastingontwijking en -fraude tot een minimum te beperken, is derhalve niet noodzakelijkerwijs in strijd met het evenredigheidsbeginsel, voor zover

[29] Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punten 68-71).

[30] Ibidem, punten 74 en 75.

[31] Arrest van 28 februari 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, punt 34).

de betrokkenen daadwerkelijk in de gelegenheid worden gesteld om bewijs van objectieve redenen te leveren waarom in de betreffende belastingjaren voor een abnormaal laag bedrag btw-belaste handelingen in een later stadium zijn verricht.[32] Dat bewijs moet worden geleverd overeenkomstig de nationaalrechtelijke regels, die de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.[33] Voorts mag het vereiste bewijsniveau om het vermoeden te ontkrachten niet buitensporig hoog zijn.

44. Zoals de Italiaanse regering heeft opgemerkt, zijn de mogelijkheden van een vennootschap om het vermoeden te weerleggen, in casu niet beperkt tot het leveren van het bewijs dat zij de inkomstendrempel heeft bereikt. Een vennootschap kan ook een passende toelichting geven op de redenen waarom zij in de betreffende belastingjaren voor een zeer laag bedrag handelingen in een later stadium heeft verricht (bijvoorbeeld vanwege productieproblemen of economische neergang). Het feit dat het in de Italiaanse regeling neergelegde weerlegbare vermoeden van toepassing is indien gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet het minimumniveau aan inkomsten is behaald, geeft aan dat deze regeling op adequate wijze is opgezet om kunstmatige constructies te achterhalen. Indien zich een geschil voordoet, is het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de bewijsregels waarin het Italiaanse recht voorziet om het vermoeden te weerleggen het de betrokkenen in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken om het recht op btw-aftrek uit te oefenen.

45. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de tweede vraag van de verwijzende rechter te antwoorden dat het beginsel van btw-neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, kan worden ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht en die niet kan aantonen dat dit resultaat wordt verklaard door objectieve omstandigheden. De uitoefening van het recht op btw-aftrek mag in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk worden gemaakt door de voorwaarden waaronder dat bewijs kan worden geleverd, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

C. Derde vraag

46. De derde vraag van de verwijzende rechter zal ik beantwoorden in het licht van het antwoord dat ik in overweging geef op zijn tweede vraag.

47. Feudi betoogt dat een nationale regeling die permanent leidt tot onzekerheid over de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting, in strijd is met het beginsel van rechtszekerheid.

48. De Italiaanse regering en de Commissie voeren aan dat de Italiaanse regeling niet in strijd is met het beginsel van rechtszekerheid of met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, aangezien zij deel uitmaakt van een duidelijk rechtskader waarin nauwkeurig is

[32] Zie naar analogie arrest van 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punten 42 en 44), waarin het Hof heeft geoordeeld dat het evenredigheidsbeginsel zich niet verzet tegen een nationale regeling die voorziet in een weerlegbaar vermoeden met betrekking tot aan de btw onderworpen omzet, voor zover de belastingplichtige bezwaar kan maken tegen de belastingaanslag en het bewijsniveau voor een succesvol bezwaar niet buitensporig hoog is.

[33] Zie in die zin arresten van 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 39), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punt 51).

gedefinieerd in welke gevallen een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting kan verliezen. Een vennootschap die geen economische activiteit verricht, kan ook geen gewettigd vertrouwen hebben dat zij voorbelasting kan aftrekken.

49. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, dient de wetgeving van de Unie met zekerheid kenbaar te zijn en moet de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar zijn. Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, zodat de belanghebbenden de omvang van de verplichtingen die krachtens die wetgeving op hen rusten nauwkeurig kunnen kennen. [34]

50. De nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, bevat een weerlegbaar vermoeden dat van toepassing is wanneer de belastingplichtige gedurende drie opeenvolgende belastingjaren in een later stadium een ontoereikend volume – uitgedrukt als een percentage van de waarde van zijn activa – aan btw-belaste handelingen verricht. Die regeling bevat derhalve een duidelijk voorschrift waarvan de belastingplichtige vooraf op de hoogte is en dat het recht op aftrek van voorbelasting beperkt. Wanneer de belastingplichtige een btw-aangifte indient, weet hij met zekerheid of die regel in zijn geval van toepassing is, zoals ook alle andere belastingplichtigen op de hoogte zijn van hun btw-verplichtingen over een bepaald belastingtijdvak wanneer zij een btw-aangifte indienen. Zo nodig kan de belastingplichtige aantonen dat de btw-belaste handelingen die hij in een later stadium heeft verricht de betreffende drempelwaarde hebben bereikt of dat dit niet het geval was om objectieve redenen.

51. Het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen geldt voor iedere justitiabele aan wie een bestuurlijke autoriteit precieze toezeggingen heeft gedaan die bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen wekken, op voorwaarde dat dat vertrouwen gewettigd is. [35]

52. Uit de aan het Hof voorgelegde documenten blijkt niet dat de Italiaanse belastingdienst precieze toezeggingen aan Vigna Ottieri heeft gedaan dat zij in de betreffende belastingjaren niet als een lege vennootschap zou worden behandeld; het staat aan de verwijzende rechter om te verifiëren of dit zo is. Een niet-operationele belastingplichtige kan zich voor de aftrek van voorbelasting niet beroepen op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen indien hij de door hem verworven goederen en diensten niet heeft gebruikt om in een later stadium btw-belaste handelingen te verrichten, zoals in artikel 168 van de btw-richtlijn is bepaald.

53. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de derde vraag van de verwijzende rechter te antwoorden dat de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, kan worden ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht en die niet kan aantonen dat dit resultaat wordt verklaard door objectieve omstandigheden.

[34] Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[35] Zie in die zin arresten van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 44 en 45), en 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 90).

V. Conclusie

54. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Corte suprema di cassazione als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

de hoedanigheid van belastingplichtige niet kan worden geweigerd aan een persoon die gedurende drie opeenvolgende jaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht.

2) Het beginsel van btw-neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, kan worden ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht en die niet kan aantonen dat dit resultaat wordt verklaard door objectieve omstandigheden. De uitoefening van het recht op btw-aftrek door de betrokkenen mag in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk worden gemaakt door de voorwaarden waaronder dat bewijs kan worden geleverd, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren.

3) Het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, kan worden ontzegd aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren btw-belaste handelingen heeft verricht voor een bedrag dat onverenigbaar wordt geacht met de inkomsten die, gelet op de activa waarover hij beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht en die niet kan aantonen dat dit resultaat wordt verklaard door objectieve omstandigheden.”