

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

7 maart 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op btw-aftrek – Begrip ‚belastingplichtige’ – Beginsel van fiscale neutraliteit – Evenredigheidsbeginsel – Lege vennootschap – Nationale regeling op grond waarvan het recht op aftrek, teruggave of verrekening van de voorbelasting wordt ontzegd”

In zaak C-341/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië) bij beslissing van 19 mei 2022, ingekomen bij het Hof op 25 mei 2022, in de procedure

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

tegen

Agenzia delle Entrate,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Derde kamer, N. Piçarra, N. Jääskinen (rapporteur) en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: C. Di Bella, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 juni 2023,

gelet op de opmerkingen van:

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, vertegenwoordigd door R. Nicastro, avvocatā,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door D. G. Pintus, P. Pucciariello en F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, F. Moro en P. Rossi als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 september 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, en artikel 167 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) (hierna: „btw-richtlijn”), en van de beginselen van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), evenredigheid, bescherming van het gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (hierna: „Feudi”) en de Agenzia delle Entrate (belastingdienst, Italië) over de uitoefening van het recht op btw-aftrek.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 63 van deze richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

5 In artikel 167 van die richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

6 Artikel 168, onder a), van dezelfde richtlijn is als volgt geformuleerd:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de [btw] die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

7 Artikel 273 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de [btw] en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

[...]"

Italiaans recht

8 Artikel 30 van legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (wet nr. 724 houdende maatregelen tot rationalisering van de overheidsfinanciën) van 23 december 1994 (gewoon supplement bij de GURI nr. 174 van 30 december 1994) (hierna: „wet nr. 724/1994”), met als opschrift „Lege vennootschappen. Effectenwaardering”, in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is, bepaalt:

„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:

[...]

4. In het geval van lege vennootschappen en entiteiten komt het kredietoverschot dat voortvloeit uit een btw-aangifte niet in aanmerking voor teruggave, 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 [...].

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Vigna Ottieri Srl (hierna: „Vigna”) was een vennootschap naar Italiaans recht die een economische activiteit van productie en verhandeling van wijn uitoefende in Campanië (Italië).

10 Op 22 december 2010 heeft de belastingdienst Vigna een aanslag opgelegd waarbij met name werd gesteld dat deze laatste voor het belastingjaar 2008 als een niet-operationele vennootschap (hierna: „lege vennootschap”) werd beschouwd omdat de waarde van de door haar geboekte btw-belaste handelingen in een later stadium beneden de drempel lag waaronder vennootschappen voor de toepassing van artikel 30 van wet nr. 724/1994 als niet-operationeel worden aangemerkt. Uit deze aanslag bleek ook dat Vigna die drempel niet had bereikt gedurende drie opeenvolgende belastingjaren, namelijk 2006, 2007 en 2008. Dientengevolge heeft de belastingdienst Vigna de aftrek van het btw-krediet ten bedrage van 42 108 EUR, die zij voor belastingjaar 2009 had gevraagd, geweigerd.

11 Vigna heeft tegen die aanslag beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Avellino (belastingrechter in eerste aanleg Avellino, Italië). Bij vonnis van 18 april 2012 heeft deze rechter dat beroep verworpen.

12 Feudi, die Vigna op 27 september 2012 heeft overgenomen, heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale della Campania (belastingrechter in tweede aanleg Campanië, plaatselijke afdeling Salerno, Italië), die dit beroep heeft verworpen.

13 Op 27 maart 2014 heeft Feudi cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië), de verwijzende rechter. Zij betoogt in wezen dat de weigering om haar het recht op btw-aftrek toe te kennen in strijd is met het Unierecht.

14 De verwijzende rechter geeft in wezen aan dat de betrokken Italiaanse wettelijke regeling beoogt de oprichting van lege vennootschappen te ontmoedigen en aldus te verhinderen rechtspersonen die officieel een economische activiteit uitoefenen maar in werkelijkheid niet operationeel zijn, belastingvoordelen genieten. Te dien einde voorziet artikel 30 van wet nr. 724/1994 in een afschrikkingsmechanisme dat berust op het vermoeden dat een vennootschap waarvan de inkomsten lager zijn dan gelet op de activa waarover zij beschikt redelijkerwijs mag worden verwacht, en onder de in deze bepaling vastgelegde inkomstendrempel blijven, een lege vennootschap is. Een vennootschap kan dat vermoeden evenwel weerleggen door aan te tonen dat zij die inkomstendrempel in een bepaald jaar wegens objectieve omstandigheden niet heeft kunnen bereiken.

15 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat lege vennootschappen volgens die bepaling geen teruggave kunnen krijgen van een btw-krediet dat op hun aangifte vermeld staat, met name als gevolg van een bedrag aan aftrekbare btw dat hoger is dan de ontvangen btw. Dit krediet kan evenmin worden verrekend of overgedragen. Dat krediet kan dan worden verrekend met de voor de volgende belastingjaren verschuldigde btw. Wanneer een lege vennootschap echter gedurende drie opeenvolgende belastingjaren geen btw-belaste handelingen verricht voor een bedrag dat ten minste gelijk is aan dat van die inkomstendrempel, dan kan dat krediet niet meer worden overgedragen. Daardoor verliest die vennootschap het recht op aftrek van de btw.

16 In die omstandigheden vraagt de verwijzende rechter zich in de eerste plaats af of de hoedanigheid van belastingplichtige en bijgevolg het recht op aftrek van de in een eerder stadium voldane btw kan worden ontzegd aan een vennootschap waarvan de btw-belaste handelingen onder de inkomstendrempel blijven waarin de betrokken Italiaanse wettelijke regeling voorziet, wanneer die vennootschap niet aantoont dat objectieve omstandigheden de verwerving van inkomsten boven die drempel hebben verhinderd. Dienaangaande betwijfelt hij of die praktijk verenigbaar is met artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, waaruit in essentie volgt dat een entiteit de hoedanigheid van belastingplichtige waarop zij zich beroept, ontleent aan het feit dat zij een economische activiteit uitoefent.

17 In de tweede plaats vraagt deze rechter zich af of de betrokken Italiaanse wettelijke regeling verenigbaar is met artikel 167 van de btw-richtlijn en met de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid. Hij herinnert eraan dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken weliswaar een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd, maar dat de maatregelen van de lidstaten niet verder mogen gaan dan nodig is om dit doel te bereiken en, meer in het bijzonder, niet op een zodanige wijze mogen worden toegepast dat systematisch afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van btw-neutraliteit.

18 In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of de beperkingen van het recht op btw-aftrek waarin artikel 30 van wet nr. 724/1994 voorziet, moeten worden geacht in strijd te zijn met de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen. Hij is namelijk van oordeel dat een belastingplichtige, wanneer hij een economische handeling verricht, mogelijk niet zeker zal weten of die handeling eventueel recht geeft op aftrek of teruggave van btw, aangezien aan de uitoefening van die rechten de voorwaarde wordt verbonden dat hij in een bepaald belastingjaar een inkomstenniveau heeft bereikt dat boven de drempel ligt waarin de betrokken Italiaanse wettelijke regeling voorziet.

19 In deze 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 teruggave van voldane btw onttrekt 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 van wet nr. 724/1994], het recht op aftrek, teruggave of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt onttrekt 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 van wet nr. 724/1994], het recht op aftrek, teruggave of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt onttrekt aan een belastingplichtige die gedurende drie opeenvolgende belastingjaren een dermate laag bedrag aan met 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?”

Eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 9, lid

1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ertoe kan leiden dat de hoedanigheid van btw-plichtige wordt ontzegd aan een persoon die in een bepaald belastingjaar btw-belaste handelingen verricht waarvan de economische waarde onder de drempel blijft die in een nationale wettelijke regeling is vastgesteld ter hoogte van de inkomsten die, gelet op de activa waarover deze persoon beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht, tenzij hij aantoont dat die drempel wegens objectieve omstandigheden niet haalbaar was.

21 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als „belastingplichtige” beschouwd. Het begrip „economische activiteit” wordt in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn gedefinieerd als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Tevens wordt verduidelijkt dat „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”, als een economische activiteit moet worden beschouwd.

22 Aldus komt uit de analyse van de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn niet enkel de omvang van de werkingssfeer van het begrip „economische activiteit” naar voren maar tevens het objectieve karakter ervan, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan [arrest van 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik), C-604/19, EU:C:2021:132, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

23 Hieruit volgt dat de hoedanigheid van btw-plichtige niet afhangt van een voorwaarde dat een persoon btw-belaste handelingen verricht waarvan de economische waarde boven een vooraf vastgelegde inkomstdrempel ligt welke overeenstemt met de inkomsten die, gelet op de activa waarover deze persoon beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht. Daarvoor is immers enkel van belang of die persoon daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent en, zoals in punt 21 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, een lichamelijke of onlichamelijke zaak exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

24 In casu staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of Vigna in de litigieuze belastingjaren, namelijk 2008 en de twee jaren daarvoor, waarin deze vennootschap naar het oordeel van de belastingdienst niet operationeel was, een dergelijke economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn, zoals uitgelegd in de in punt 22 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, heeft verricht.

25 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het er niet toe kan leiden dat de hoedanigheid van btw-plichtige wordt ontzegd aan een persoon die in een bepaald belastingjaar btw-belaste handelingen verricht waarvan de economische waarde onder de drempel blijft die in een nationale wettelijke regeling is vastgesteld ter hoogte van de inkomsten die, gelet op de activa waarover deze persoon beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht.

Tweede vraag

26 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 167 van de btw-richtlijn en de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan het recht op aftrek van de in een eerder stadium voldane btw aan de belastingplichtige wordt ontzegd omdat het bedrag van de btw-belaste handelingen die hij in een later stadium heeft verricht ontoereikend wordt geacht.

27 In dit verband zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is. Het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, maakt dus een integrerend deel van de btw-regeling uit en kan in beginsel niet worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle btw die heeft gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht. De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Aldus waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en dat goed of die dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, mag de over dat goed of die dienst verschuldigde of voldane btw aftrekken [zie in die zin arresten van 25 november 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 25 mei 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop)*, C-114/22, EU:C:2023:430, punten 27 en 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

28 Meer in het bijzonder volgt uit artikel 168, van de btw-richtlijn dat aan twee voorwaarden moet zijn voldaan om voor het recht op aftrek in aanmerking te komen. Ten eerste moet de betrokkene een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn zijn. Ten tweede moeten de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen en in een eerder stadium zijn verricht door een andere belastingplichtige [zie in die zin arrest van 8 september 2022, *Finanzamt R (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

29 In verband met deze tweede voorwaarde, de enige waar deze vraag over gaat, zij eraan herinnerd dat de belastingplichtige in beginsel slechts recht op btw-aftrek heeft wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat [arrest van 8 september 2022, *Finanzamt R (Aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

30 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken goederen en diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 12 november 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat geen enkele bepaling van de btw-richtlijn aan het recht op aftrek de voorwaarde verbindt dat het bedrag van de btw-belaste handelingen in een later stadium die een belastingplichtige in een bepaald belastingjaar verricht, boven een bepaalde drempel ligt. Integendeel, uit de in punt 27 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak blijkt dat het recht op btw-aftrek van de betrokken belastingplichtige is gewaarborgd ongeacht het

resultaat van zijn economische activiteit, mits aan alle voorwaarden daarvoor is voldaan, wat de verwijzende rechter dient na te gaan.

32 In de tweede plaats moet evenwel worden opgemerkt dat dit recht op btw-af trek aan de belastingplichtige kan worden ontzegd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hierop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik.

33 In herinnering moet worden gebracht dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik immers een doel vormt dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat rechtzoekenden zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Zelfs wanneer aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek is voldaan, moeten de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties dit recht dan ook weigeren indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat daarop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik [zie in die zin arresten van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punten 34 en 35, en 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak]—.

34 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingdienst om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude. De nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken nationale autoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond [arrest van 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

35 Wat het rechtsmisbruik betreft volgt uit vaste rechtspraak dat er op btw-gebied slechts sprake is van misbruik indien, ten eerste, 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. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties er louter in bestaat dit belastingvoordeel te verkrijgen [arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75, en 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

36 Aldus volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het beginsel van verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw van toepassing is, zuiver kunstmatige constructies verbiedt die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de doelstellingen van de btw-richtlijn [arresten van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punt 26, en 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Btw – Fictieve aankoop), C-114/22, EU:C:2023:430, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

37 Tevens moet in herinnering worden gebracht dat de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden toegepast dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-af trek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren (arresten van 9 december 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punt 28, en 25 mei 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

(Btw – Fictieve aankoop), C?114/22, EU:C:2023:430, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 In het onderhavige geval geeft de verwijzende rechter aan dat artikel 30 van wet nr. 724/1994 beoogt fraude te bestrijden door de oprichting van lege vennootschappen te ontmoedigen. Zo berust het mechanisme waarin dit artikel voorziet op het vermoeden dat een vennootschap die in de loop van een bepaald belastingjaar btw-belaste handelingen in een later stadium verricht waarvan het bedrag onder een drempel blijft die wordt berekend aan de hand van de in dat artikel bepaalde criteria, geen operationele vennootschap is tenzij zij op basis van objectieve gegevens kan aantonen dat die drempel niet haalbaar was. Wanneer een vennootschap wordt geacht een lege vennootschap te zijn, kan zij geen gebruik meer maken van haar recht op btw-af trek voor de handelingen die zij in de loop van het litigieuze belastingjaar in een later stadium heeft verricht.

39 Dat vermoeden is echter gebaseerd op een criterium, een inkomstendrempel, dat afwijkt van de criteria die volgens de in de punten 33 tot en met 36 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak vereist zijn om aan te tonen dat er sprake is van fraude of misbruik. Dit vermoeden berust immers niet op een beoordeling waarbij wordt nagegaan of er in een bepaald belastingjaar werkelijk btw-belaste handelingen zijn verricht en of deze als zodanig zijn gebruikt om handelingen in een later stadium te verrichten, maar enkel op het volume van die handelingen. Gelet op de in punt 34 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak kan dit vermoeden dus niet worden geacht het bewijs te kunnen opleveren dat het recht op btw-af trek is ingeroepen in een geval van fraude of misbruik.

40 Het recht op af trek kan namelijk slechts worden geweigerd wanneer de als bewijs van een dergelijke fraude of een dergelijk misbruik aangevoerde feiten rechtens genoegzaam zijn aangetoond, en niet middels veronderstellingen (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat een algemeen vermoeden van fraude en misbruik geen rechtvaardiging kan vormen voor een belastingmaatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van een richtlijn (zie in die zin arrest van 7 september 2017, Egiom en Enka, C?6/16, EU:C:2017:641, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Evenzo mag een dergelijk vermoeden, ook al is het weerlegbaar, er niet toe leiden dat het recht op af trek van de in een eerder stadium voldane btw wordt geweigerd om andere redenen dan de vaststelling dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt terwijl het om fraude of misbruik gaat.

42 Hieruit volgt dat een vermoeden zoals beschreven in punt 38 van het onderhavige arrest verder gaat dan noodzakelijk is voor de doelstelling van voorkoming van fraude en misbruik.

43 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 167 van de btw-richtlijn en de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan het recht op af trek van de in een eerder stadium voldane btw aan de belastingplichtige wordt ontzegd omdat het bedrag van de btw-belaste handelingen die hij in een later stadium heeft verricht ontoereikend wordt geacht.

Derde vraag

44 Gelet op het antwoord op de tweede vraag en aangezien de derde vraag alleen is gesteld in geval van een ontkennend antwoord op die vraag, hoeft deze derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 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 het er niet toe kan leiden dat de hoedanigheid van btw-plichtige wordt ontzegd aan een persoon die in een bepaald belastingjaar btw-belaste handelingen verricht waarvan de economische waarde onder de drempel blijft die in een nationale wettelijke regeling is vastgesteld ter hoogte van de inkomsten die, gelet op de activa waarover deze persoon beschikt, redelijkerwijs mogen worden verwacht.**
- 2) **Artikel 167 van richtlijn 2006/112 en de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan het recht op aftrek van de in een eerder stadium voldane btw aan de belastingplichtige wordt ontzegd omdat het bedrag van de btw-belaste handelingen die hij in een later stadium heeft verricht ontoereikend wordt geacht.**

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.