

Zaak C-341/22

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:

25 mei 2022

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 mei 2022

Verzoekende partij:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Verwerende partij:

Agenzia delle Entrate

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Betwisting van een naheffingsaanslag waarbij de Agenzia delle Entrate (Italiaanse belastingdienst) verzoekster voor het belastingjaar 2008 als lege vennootschap heeft aangemerkt en is overgegaan tot invordering van de niet-betaalde hogere directe belastingen. Ook is verzoekster bij de bestreden aanslag de mogelijkheid ontzegd om haar btw-krediet van 42 108 EUR te gebruiken in het volgende belastingjaar, op grond dat zij gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet voor het minimumbedrag aan met btw belaste handelingen had verricht om te kunnen slagen voor de zogenoemde „activiteitentest” waarin de Italiaanse wettelijke regeling inzake lege vennootschappen voorziet.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

In het licht van artikel 267 VWEU wenst de verwijzende rechter te vernemen of de nationale regeling inzake de activiteitentest verenigbaar is met het Unierecht, met name wat betreft de gevolgen van het niet slagen voor deze test met

betrekking tot de kwalificatie als belastingplichtige en het recht op btw-aftrek, in voorkomend geval ook vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid en de bescherming van het gewettigd vertrouwen.

Prejudiciële vragen

1) Kan artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 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 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 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 richtlijn 2006/112 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 van 1994, het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt ontzegt 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?

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 van 1994, het recht op aftrek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de btw die over aankopen is voldaan, wordt ontzegt 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?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; met name artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikelen 167, 168 en 178

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; met name artikel 18, lid 4, en artikel 27, leden 1 tot en met 4

Aangevoerde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Arresten van 20 januari 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu e Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, punten 25 tot en met 30; 6 oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, punt 20; 2 juni 2016, Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; 15 september 2011, Słaby e a., C- 180/10 en C- 181/10, EU:C:2011:589, punten 36, 37 en 45; 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, punt 13; 9 juli 2015, Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, punt 23; 13 juni 2019, IO (Btw – Werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen), C- 420/18, EU:C:2019:490, punt 29; 17 oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, punt 25; 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punten 32 en 33; 18 oktober 2021, Finanzamt N en Finanzamt G (Mededeling van de bestemmingskeuze), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, punten 31, 32 en 34; 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39; 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40; 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 34; 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29; 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punt 27; 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62; 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 38 en 40; 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punten 37 tot en met 39; 28 februari 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punten 39 en 40; 9 september 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C- 294/20, ECLI:EU:C:2021:723; 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50; 21 oktober 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, punt 80; 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 48; 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, EU:C:2020:936, punt 83; 10 juli 2019, Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35; 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punten 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak en 29

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legge 23 dicembre 1994, n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (wet nr. 724 van 23 december 1994 – Maatregelen tot rationalisering van

de overheidsfinanciën), met name artikel 30 getiteld „Lege vennootschappen. Effectenwaardering”:

„4. Voor niet-operationele vennootschappen en entiteiten komt het kredietoverschot dat voortvloeit uit de btw-aangifte niet in aanmerking voor teruggaaf, compensatie [...] of overdracht [...]. Wanneer de niet-operationele vennootschap of entiteit gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet voor een bedrag dat niet lager is dan het uit de toepassing van de in lid 1 bedoelde percentages voortvloeiende bedrag aan met btw belaste handelingen verricht, dan kan het kredietoverschot niet worden overgedragen om de voor de volgende belastingjaren verschuldigde btw te compenseren.

4-bis. Indien er sprake is van objectieve situaties die het onmogelijk hebben gemaakt de opbrengsten, toename van voorraden en inkomsten als bedoeld in dit artikel te realiseren, of de in lid 4 bedoelde met btw belaste handelingen te verrichten, dan kan de betrokken vennootschap verzoeken dat de desbetreffende anti-ontwijkingsbepalingen niet worden toegepast [...].”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 De Agenzia delle Entrate heeft de vennootschap Vigna Ottieri s.r.l., die nadien is opgegaan in Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, een naheffingsaanslag voor het belastingjaar 2008 doen toekomen waarbij deze vennootschap als lege vennootschap werd gekwalificeerd, op grond dat laatstgenoemde in haar boekhouding handelingen had geregistreerd voor een totaalbedrag dat lager was dan de inkomstendrempel waaronder de nationale wettelijke regeling een vennootschap als niet-operationeel beschouwt.
- 2 Middels dezelfde aanslag heeft de Agenzia delle Entrate de niet naar behoren betaalde belasting ingevorderd en het door de vennootschap voor het volgende belastingjaar aangevoerde btw-krediet van 42 108 EUR verworpen. Ter rechtvaardiging van laatstgenoemde beslissing heeft de Agenzia delle Entrate verklaard dat de vennootschap gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet voor een bedrag dat gelijk is aan of hoger is dan het uit de toepassing van de criteria voor de activiteitentest voortvloeiende bedrag aan met btw belaste handelingen heeft verricht.
- 3 Bovendien heeft de Agenzia delle Entrate aangegeven dat de door de vennootschap verrichte overdrachten van vaste lichamelijke zaken en van het recht op gebruik van het merk niet relevant waren voor deze activiteitentest, aangezien zij een overdracht van een bedrijfsonderdeel vormden en als zodanig niet binnen de werkingssfeer van de btw vielen.
- 4 De vennootschap heeft beroep aangetekend tegen voornoemde naheffingsaanslag en met name ontkend dat er sprake was van overdracht van het bedrijfsonderdeel, op grond dat niet is bewezen dat de overnemer een voorheen door de overdrager uitgeoefende activiteit heeft voortgezet.

- 5 Bij vonnis van 18 april 2012 heeft de Commissione tributaria provinciale di Avellino (belastingrechter in eerste aanleg Avellino, Italië) dit beroep afgewezen.
- 6 De vennootschap heeft hiertegen hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale della Campania (belastingrechter in tweede aanleg Campanië, Italië), die dit bij arrest van 15 oktober 2013 heeft verworpen. Deze rechter was namelijk – net zoals de Agenzia delle Entrate – van oordeel dat de vennootschap via de overdracht van vaste lichamelijke zaken en van het recht op gebruik van het merk een bedrijfsonderdeel had overgedragen, zodat de betrokken handelingen moesten worden geacht buiten de werkingssfeer van de btw te vallen.
- 7 De vennootschap heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 8 Verzoekster beroept zich op schending van richtlijn 77/388/EEG (met name artikel 18, lid 4, en artikel 27, leden 1 tot en met 4), aangezien het bestreden arrest haar heeft belet het aangegeven btw-kredietoverschot te gebruiken in het volgende belastingjaar, waardoor het recht op btw-aftrek ten onrechte is beperkt en er inbreuk is gemaakt op het beginsel van belastingneutraliteit.
- 9 Volgens verzoekster moet een nationale bepaling (zoals die welke in casu is toegepast en tot doel heeft fraude en misbruik in verband met lege vennootschappen te voorkomen) die leidt tot een dergelijke beperking waarin de btw-richtlijn niet voorziet, vooraf door de Raad van de Europese Unie worden goedgekeurd, aangezien zij anders in strijd is met deze richtlijn en buiten toepassing moet worden gelaten.
- 10 Verzoekster betoogt dus dat de nationale rechter verplicht is de nationale wettelijke regeling buiten toepassing te laten wegens strijdigheid met de btw-richtlijn en voegt daaraan toe dat weigering van het recht op aftrek van de belasting slechts is toegestaan indien de belastingadministratie aantoont dat niet aan de materiële voorwaarden is voldaan of dat dit recht frauduleus of met misbruik wordt ingeroepen.
- 11 De Agenzia delle Entrate stelt dat de rechter in tweede aanleg de nationale regeling inzake lege vennootschappen correct heeft toegepast, aangezien was voldaan aan de voorwaarden om uit te sluiten dat de vennootschap zich in een periode van niet-normale activiteit bevond. Haars inziens heeft de vennootschap namelijk goederen en diensten geproduceerd die weliswaar tot een andere activiteit bijdroegen, maar op zichzelf een intrinsieke en autonome waarde hadden waarmee inkomsten konden worden verworven.
- 12 Voorts wijst de Agenzia delle Entrate erop dat het doel van de nationale wet inzake lege vennootschappen erin bestaat te voorkomen dat misbruik wordt gemaakt van het vennootschapsinstrument en dat belastingvoordelen worden

verkregen door entiteiten die enkel formeel bedrijfsactiviteiten lijken te verrichten maar in werkelijkheid niet operationeel zijn. De uitsluiting van het recht op btw-aftrek is dus gebaseerd op het feit dat er in casu geen sprake is van een entiteit die als belastingplichtige in de zin van artikel 9 van richtlijn 112/2006 kan worden aangemerkt.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 13 De verwijzende rechter merkt op dat de regeling van artikel 30 van wet nr. 724 van 1994 de oprichting van „lege” vennootschappen – dat wil zeggen het gebruik van de vennootschapsvorm teneinde andere dan de bij de wet toegestane doeleinden te bereiken – beoogt te ontmoedigen, en beroept zich in dit verband op het instrument van het wettelijk vermoeden van inactiviteit. In de regel is er zonder een minimale continuïteit aan inkomsten namelijk geen sprake van bedrijfsactiviteit.
- 14 De wetgever heeft daarom een minimumniveau van inkomsten en opbrengsten vastgesteld dat samenhangt met de waarde van bepaalde activa. Wanneer dit minimumniveau niet wordt bereikt, is dat reden om de vennootschap als niet-operationeel te beschouwen: er wordt dus uitgegaan van een minimuminkomen dat wordt bepaald op basis van gemiddelde rentabiliteitsratio's van bovengenoemde balansactiva. Dit aldus vastgestelde minimuminkomen kan echter worden weerlegd wanneer de belastingplichtige aantoont dat er sprake is van objectieve omstandigheden die het onmogelijk hebben gemaakt een bepaald minimumbedrag aan inkomsten te behalen.
- 15 Vanuit btw-oogpunt volgt uit het vermoeden van inactiviteit krachtens artikel 30, lid 4, van wet nr. 724 van 1994 dat de belastingplichtige het recht wordt ontzegd om teruggaaf te vragen van het uit de aangifte voortvloeiende kredietoverschot en om dit overschot te gebruiken in de vorm van compensatie of overdracht aan derden, zodat hij slechts het recht behoudt om het in aftrek te brengen op de btw die hij voor volgende belastingjaren verschuldigd is.
- 16 Ingevolge dezelfde bepaling wordt het recht om dit overschot in aftrek te brengen op de btw over volgende belastingjaren echter ook geweigerd wanneer de niet-operationele vennootschap gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet voor een bedrag dat niet lager is dan het uit de toepassing van de voor de activiteitentest vastgestelde percentages voortvloeiende bedrag aan met btw belaste handelingen verricht.
- 17 In dit laatste geval verliest de belastingplichtige definitief het recht op aftrek van de over zijn aankopen voldane btw: volgens de Agenzia delle Entrate bevindt verzoekster zich precies in de beschreven situatie en kon zij het btw-overschot over het jaar 2008 dus niet overhevelen naar het volgende belastingjaar.
- 18 Tegen deze achtergrond onderscheidt de verwijzende rechter drie manieren waarop de nationale wettelijke regeling mogelijk onverenigbaar is met

richtlijn 2006/112 en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”).

- 19 De eerste heeft betrekking op het in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 gedefinieerde begrip „belastingplichtige” en de mogelijkheid om deze bepaling aldus uit te leggen dat de hoedanigheid van belastingplichtige – en bijgevolg het recht op aftrek van de voldane btw – kan worden geweigerd wanneer een vennootschap niet slaagt voor de in de nationale wettelijke regeling vastgestelde activiteitentest en niet kan aantonen dat er sprake is van objectieve belemmeringen die deze omstandigheid rechtvaardigen.
- 20 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat een dergelijke uitlegging van de bepaling van de richtlijn voor het Italiaanse belastingstelsel tot gevolg heeft dat een entiteit die gedurende drie opeenvolgende jaren niet slaagt voor de activiteitentest, wordt aangemerkt als een entiteit die geen met btw belaste economische activiteit verricht – en dus niet als een belastingplichtige – terwijl zij overeenkomstig de algemene regels onderworpen blijft aan de inkomstenbelasting volgens de regeling voor commerciële entiteiten, op basis van haar formele juridische kwalificatie.
- 21 Bijgevolg zou in een geval als het onderhavige de hoedanigheid van belastingplichtige – gelet op het feit dat de entiteit niet is geslaagd voor de activiteitentest – worden geweigerd wegens het (vermeende) ontbreken van een economische activiteit, en dus op basis van een kwantitatief gegeven, namelijk een ontoereikend volume van belastbare handelingen in verhouding tot de activa waarover de betrokkene beschikt.
- 22 Dit lijkt onverenigbaar met de beginselen van de rechtspraak van het Hof inzake het begrip „belastingplichtige”, dat dient te worden afgebakend aan de hand van het begrip „economische activiteit”. De verwijzende rechter herinnert er met name aan dat, wat betreft de beoordeling of een activiteit een economische activiteit is, het aantal en de omvang van de verkopen niet kunnen dienen als criterium om een onderscheid te maken tussen enerzijds de werkzaamheden van een als particulier handelende marktdeelnemer die buiten de werkingssfeer van richtlijn 2006/112 vallen, en anderzijds de werkzaamheden van een marktdeelnemer van wie de handelingen een economische activiteit vormen.
- 23 Voorts wijst de verwijzende rechter erop dat de belastingadministratie de hoedanigheid van belastingplichtige kan weigeren door aan te tonen dat de betrokkene de verklaring van het voornemen om een aanvang te maken met de beoogde economische activiteit niet te goeder trouw heeft afgelegd, maar heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen.
- 24 De verwijzende rechter geeft echter tevens aan dat het niet slagen voor de activiteitentest weliswaar kan dienen als grondslag voor het wettelijk vermoeden

dat niet is voldaan aan de voorwaarde dat er sprake is van een economische activiteit, maar niet bewijst dat een entiteit niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft. De belastingplichtige kan immers aantonen dat er zich objectieve situaties hebben voorgedaan, buiten zijn wil om, waardoor hij niet in staat was belastbare handelingen te verrichten voor een omzet die in overeenstemming is met de activa waarover hij beschikt.

- 25 De tweede manier waarop de regeling mogelijk onverenigbaar is, heeft betrekking op artikel 167 van richtlijn 2006/112 en de algemene beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid van de beperking van het recht op btw-aftek.
- 26 Met betrekking tot het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, merkt de verwijzende rechter op dat dit recht een basisbeginsel is van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, een integrerend deel van de btw-regeling vormt en in beginsel niet kan worden beperkt. Het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld (de betrokkene is een „belastingplichtige” in de zin van richtlijn 2006/112, de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, worden door de belastingplichtige in een later stadium gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen, en deze goederen of diensten zijn in een eerder stadium geleverd of verricht door een andere belastingplichtige) en de nationale belastingadministratie mag geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.
- 27 Indien de definitieve aanvaarding van de btw-aftek afhankelijk wordt gesteld van de resultaten van de economische activiteit van de belastingplichtige, ontstaan er bovendien op het vlak van de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten in onroerend goed ongerechtvaardigde verschillen tussen ondernemingen met hetzelfde profiel en dezelfde activiteit.
- 28 In het licht hiervan wenst de verwijzende rechter te vernemen of het door de nationale wettelijke regeling opgelegde verbod op aftek, teruggaaf of gebruik in een volgend belastingjaar van de over aankopen voldane btw wanneer een entiteit gedurende drie opeenvolgende belastingjaren niet slaagt voor de activiteitentest (als bedoeld in artikel 30, lid 4, van wet nr. 724 van 1994), verenigbaar is met artikel 167 van richtlijn 2006/112 en de algemene beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid van de beperking van het recht op aftek.
- 29 De verwijzende rechter brengt ook in herinnering dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, zodat justitiabelen zich in geval van fraude of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen en de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties het recht op aftek dus moeten weigeren wanneer op basis

van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus of met misbruik wordt ingeroepen.

- 30 Dienaangaande betwijfelt de verwijzende rechter of het risico op misbruik van het vennootschapsinstrument, in verband waarmee de nationale wetgever de betrokken bepaling heeft ingevoerd, en de daaruit voortvloeiende noodzaak om te voorkomen dat een vennootschap ten onrechte kan profiteren van fiscale voordelen die gekoppeld zijn aan de gekozen vennootschapsvorm, deze nationale bepaling kunnen rechtvaardigen, gelet op de schending van het recht op btw-aftrek.
- 31 De derde manier waarop de nationale regeling zoals neergelegd in voornoemd artikel 30, lid 4, van wet nr. 724 van 1994 mogelijk onverenigbaar is, heeft betrekking op de Uniebeginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen: de verwijzende rechter wijst erop dat deze beginselen in het bijzonder een dwingend vereiste zijn in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de betrokkenen in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen; bijgevolg dienen de belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen te kennen alvorens een transactie aan te gaan.
- 32 Ook in dit verband betwijfelt de verwijzende rechter of de nationale regeling verenigbaar is met het Unierecht: op het moment dat de belastingplichtige een belastbare handeling verricht, komt hij namelijk in een situatie van onzekerheid terecht met betrekking tot de vraag of die handeling recht zal geven op aftrek of teruggaaf van de btw, aangezien dit recht uitsluitend kan gelden indien er vooraf vastgestelde, over een periode van drie jaar te berekenen inkomstenniveaus worden bereikt.