SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

4 ta' Ottubru 2024*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Punt 19 tal-Artikolu 287 – Skema ta' eżenzjoni mill-VAT għal persuni taxxabbli żgħar – Prattika abbużiva bl-inkorporazzjoni ta' kumpannija ġdida"

Fil-Kawża C-171/23,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' Żagreb, Il-Kroazja), permezz ta' deċiżjoni tad-9 ta' Marzu 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Marzu 2023, fil-proċedura

UP CAFFE d.o.o.

vs

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn C. Lycourgos, President tal-Awla, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (Relatur), S. Rodin u L. S. Rossi, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal UP CAFFE d.o.o., minn D. Galić, odvjetnica,

– għall-Gvern Kroat, minn G. Vidović Mesarek, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Mataija, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali fis-seduta tas-16 ta' Mejju 2024,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Kroat.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/856 tal-25 ta' Mejju 2016 (ĠU 2016, L 142, p. 12) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), u tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn UP CAFFE d.o.o., kumpannija Kroata, u l-Ministarstvo financija Republike Hrvatske (il-Ministeru tal-Finanzi tar-Repubblika tal-Kroazja) dwar deċiżjoni li permezz tagħha dan tal-aħħar talab lil UP CAFFE tħallas ammont ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 285 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi, fl-ewwel paragrafu tiegħu:

"L-Istati Membri li m'għamlux użu minn din l-għażla skond l-Artikolu 14 ta[t-Tieni] Direttiva [tal-Kunsill 67/228/KEE tal-11 ta' April 1967 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Struttura u modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 1967, 71, p. 1303)] jistgħu jagħtu eżenzjoni lill-persuni taxxabbli li l-fatturat annwali tagħhom mhux aktar minn EUR 5 000 jew l-ekwivalenti f'munita nazzjonali."

4 Skont l-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri li aderew wara l-1 ta' Jannar 1978 jistgħu jeżentaw lill-persuni taxxabbli li l-fatturat annwali tagħhom ma jkunx ogħla mill-eqwivalenti f'munita nazzjonali ta' l-ammonti li ġejjin bir-rata tal-kambju fil-ġurnata ta' adeżjoni tagħhom:

[…]

(19) il-Kroazja EUR 35 000."

5 L-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) 2017/1768 tal-25 ta' Settembru 2017 li tawtorizza lir-Repubblika tal-Kroazja tintroduċi miżura speċjali li tidderoga mill-Artikolu 287 tad-Direttiva [dwar il-VAT] (ĠU 2017, L 250, p. 71), jipprovdi:

"Permezz ta' deroga mill-punt (19) tal-Artikolu 287 tad-Direttiva [dwar il-VAT], il-Kroazja hija awtorizzata li teżenta mill-VAT persuni taxxabbli li d-dħul annwali tagħhom mhuwiex ogħla mill-ekwivalenti ta' EUR 45 000 fil-munita nazzjonali bir-rata tal-konverżjoni fil-jum tal-adeżjoni tagħha."

6 It-tieni paragrafu tal-Artikolu 2 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2017/1768 tipprovdi li din id-deċiżjoni għandha tapplika mill-1 ta' Jannar 2018 sal-31 ta' Diċembru 2020, jew sad-dħul fis-seħħ ta' direttiva li temenda l-Artikoli 281 sa 294 tad-Direttiva dwar il-VAT, skont liema data tiġi l-ewwel.

Id-dritt Kroat

7 L-Artikolu 9 tal-Opći porezni zakon (il-Liġi Fiskali Ġenerali) (*Narodne novine*, br. 115/16 u 106/18), intitolat "Obbligu ta' bona fide", jipprovdi:

"(1) Il-partijiet f'relazzjoni ta' dritt fiskali għandhom jaġixxu b'*bona fide*.

(2) Azzjoni b'*bona fide* tfisser li wieħed jaġixxi b'integrità u bi probità, f'konformità mal-liġi.

(3) Il-Ministeru tal-Finanzi għandu jippreskrivi, permezz ta' regolamenti, il-modalitajiet tal-azzjoni b'*bona fide*."

8 Skont l-Artikolu 11 ta' din il-liġi, il-fatti fiskali "huma stabbiliti skont is-sustanza ekonomika tagħhom".

9 L-Artikolu 90 taż-Zakon o porezu na dodanu vrijednost (il-Liġi dwar il-VAT) (*Narodne novine*, br. 77/13) huwa redatt kif ġej:

"(1) 'Persuna taxxabbli żgħira' fis-sens ta' din il-liġi tfisser persuna ġuridika li għandha s-sede statutarja tagħha jew stabbiliment fiss, jew persuna fiżika li għandha d-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħha, fit-territorju nazzjonali, li l-kunsinni ta' oġġetti jew il-provvisti ta' servizzi tagħha matul is-sena kalendarja preċedenti jew matul is-sena kalendarja kurrenti ma jkunux qabżu l-ammont ta' 300 000 Kuna Kroata (HRK) [madwar EUR 39 000].

(2) Il-persuna taxxabbli msemmija fil-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu hija eżentata mill-VAT fuq il-kunsinni ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi, ma għandhiex id-dritt li tindika l-VAT fuq il-fatturi maħruġa u ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa."

Il-fatti li wasslu għall-kawża u d-domanda preliminari

10 UP CAFFE, stabbilita fil-Kroazja, teżerċita attività ta' ristorazzjoni.

11 Fis-17 ta' Ottubru 2018, l-amministrazzjoni fiskali Kroata ħarġet avviż ta' taxxa kontra UP CAFFE, għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2018 sal-31 ta' Lulju 2018, ta' ammont ta' VAT ta' HRK 138 234.02 (madwar EUR 18 000), flimkien ma' ammont addizzjonali ta' HRK 2 425.12 (madwar EUR 320) bħala interessi moratorji (iktar 'il quddiem "l-avviż ta' taxxa kontenzjuż").

12 Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, l-avviż ta' taxxa kontenzjuż huwa bbażat fuq ir-riżultati ta' kontroll fiskali li stabbilixxa li l-inkorporazzjoni ta' UP CAFFE tagħmel parti minn pjan fiskali aggressiv, intiż sabiex jinżamm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista fl-Artikolu 90 tal-Liġi dwar il-VAT, li kienet tibbenefika minnha l-impriża SS-UGO d.o.o., stabbilita wkoll fil-Kroazja, għal attività ta' ristorazzjoni, li fir-realtà kompliet tiġi eżerċitata minn din il-kumpannija tal-aħħar. L-amministrazzjoni fiskali Kroata tqis, fil-fatt, li ma kien hemm ebda interruzzjoni fl-attività tal-kumpannija SS-UGO u li l-inkorporazzjoni tal-kumpannija l-ġdida, jiġifieri UP CAFFE, hija fir-realtà fittizja. L-avviż ta' taxxa kontenzjuż jipprevedi, konsegwentement, kemm it-tassazzjoni ta' UP CAFFE għall-VAT dovuta għal din l-attività kif ukoll ir-rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input dovuta jew imħallsa li hija marbuta mal-imsemmija attività.

13 UP CAFFE kkontestat il-legalità tal-avviż ta' taxxa kontenzjuż quddiem l-Upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' Zagreb, il-Kroatzja), li hija l-qorti tar-rinviju.

14 Dik il-qorti tindika li d-dispożizzjonijiet nazzjonali li jippermettu bażi għall-issuġġettar ta' UP CAFFE għall-VAT minħabba abbuż ta' dritt ġew adottati biss wara l-perijodu ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali u li l-Ustav Republike Hrvatske (il-Kostituzzjoni tar-Repubblika tal-Kroazja) tipprojbixxi l-applikazzjoni retroattiva tagħhom.

15 Madankollu, hija tistaqsi dwar il-possibbiltà, għall-amministrazzjoni fiskali Kroata, li tinvoka direttament il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni dwar il-projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, sabiex tiġġustifika tali tassazzjoni, fid-dawl tal-prinċipji li jirriżultaw mis-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455). Hija tirrileva li ċ-ċirkustanzi tal-kawża adita biha huma differenti, madankollu, minn dawk li kienu inkwistjoni fil-kawżi li taw lok għal dik is-sentenza, sa fejn it-tilwima adita biha ma tikkonċernax id-dritt għal tnaqqis, għal eżenzjoni jew għal rimbors tal-VAT iżda l-benefiċċju ta' skema ta' eżenzjoni mill-VAT.

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Upravni sud u Zagrebu (il-Qorti Amministrattiva ta' Żagreb) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Id-dritt tal-Unjoni jobbliga lill-awtoritajiet u lill-qrati nazzjonali jiddeterminaw it-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta (u mhux jiċħdu t-talba għar-rimbors tat-taxxa) meta elementi oġġettivi tal-każ ineżami juru li twettqet evażjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud bl-inkorporazzjoni ta' kumpannija ġdida, jiġifieri bit-terminazzjoni tal-kontinwità fiskali tan-negozju [ta' kumpannija] preċedenti, f'sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli taf jew setgħet tkun taf li pparteċipat f'tali azzjoni u fil-każ li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tipprevedix, fil-mument li fih iseħħ il-fatt taxxabbli, tali determinazzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

17 Preliminarjament, għandu jitfakkar li l-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja jobbliga lill-qorti tar-rinviju, sabiex tippermetti interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li tkun utli għall-kawża prinċipali, li tiddefinixxi l-kuntest fattwali u ġuridiku tad-domandi magħmula jew, tal-inqas, li tispjega ċ-ċirkustanzi fattwali li fuqhom ikunu bbażati dawn id-domandi.

18 F'dan il-każ, id-domanda magħmula ma tirrigwardax speċifikament id-dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li għandha tiġi interpretata.

19 Barra minn hekk, l-Artikolu 285 tad-Direttiva dwar il-VAT, li għalih jirreferu kemm UP CAFFE kif ukoll il-Gvern Kroat, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, lanqas ma jidher rilevanti għall-kawża prinċipali, fid-dawl tal-punti ta' fatt indikati fid-deċiżjoni tar-rinviju.

20 Fil-fatt, peress li d-dispożizzjonijiet tad-dritt Kroat li jittrasponu d-Direttiva dwar il-VAT applikati fil-kawża prinċipali jipprevedu limitu massimu għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni mill-VAT li jilħaq il-livell ta' HRK 300 000 (madwar EUR 39 000), jidher li d-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva tal-VAT ma humiex *a priori* l-Artikolu 285 ta' din id-direttiva, li jipprevedi livell minimu ta' eżenzjoni ta' EUR 5 000, iżda pjuttost, kif tindika l-Kummissjoni Ewropea, fl-osservazzjonijiet

bil-miktub tagħha, il-punt 19 tal-Artikolu 287 tal-imsemmija direttiva, li jipprevedi l-possibbiltà għar-Repubblika tal-Kroazja li tapplika limitu massimu ta' eżenzjoni mill-VAT ugwali għal EUR 35 000, li żdied għal EUR 45 000, matul il-perijodu ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, permezz tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2017/1768.

21 Fl-aħħar nett, għandu jiġi rrilevat li, għalkemm il-formulazzjoni tad-domanda magħmula tirreferi għal każ ta' frodi, mill-elementi pprovduti mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-kwistjoni mqajma minn din il-kawża tikkonċerna, fir-realtà, il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

22 Għalhekk, fid-dawl tal-preżunzjoni ta' rilevanza tad-domandi preliminari li jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni u tal-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domanda magħmula lilha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Ġunju 2024, Ilva *et*, C-626/22, EU:C:2024:542, punt 47 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata), għandu jitqies li, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, għandhiex tiġi interpretata fis-sens li, jekk jiġi stabbilit li l-ħolqien ta' kumpannija jikkostitwixxi prattika abbużiva intiża sabiex iżżomm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, għal attività preċedentement eżerċitata, taħt il-benefiċċju ta' din l-iskema, minn kumpannija oħra, l-imsemmija direttiva teżiġi li l-kumpannija hekk maħluqa ma tkunx tista' tibbenefika mill-imsemmija skema, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet speċifiċi li jistabbilixxu l-projbizzjoni ta' tali prattiki abbużivi fl-ordinament ġuridiku nazzjonali.

23 Fl-ewwel lok, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT tippreżupponi, minn naħa, li l-operazzjoni inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, twassal għall-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet, u min-naħa l-oħra, li minn numru ta' elementi oġġettivi jirriżulta li l-iskop essenzjali ta' din l-operazzjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali. Fil-fatt, il-projbizzjoni ta' prattiċi abbużivi ma hijiex rilevanti meta l-operazzjonijiet inkwistjoni jista' jkollhom ġustifikazzjoni oħra apparti s-sempliċi kisba ta' vantaġġi fiskali (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75).

24 Fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT li jistgħu jkunu s-suġġett ta' tali abbuż, hemm lok, f'dan il-każ, li jiġi inkluż id-dritt għall-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, peress li l-possibbiltà li tiġi applikata din l-iskema ġiet implimentata mir-Repubblika tal-Kroazja.

25 Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà qieset li, sa fejn il-possibbiltà ta' rifjut tal-benefiċċju ta' dritt dedott mid-Direttiva dwar il-VAT tirrifletti l-prinċipju ġenerali li jipprovdi li ħadd ma jista' jibbenefika b'mod abbużiv jew frawdolenti mid-drittijiet previsti mis-sistema ġuridika tal-Unjoni, tali rifjut għandu jinħareġ, b'mod ġenerali, mill-awtoritajiet u mill-qrati nazzjonali, ikun x'ikun id-dritt fil-qasam tal-VAT affettwat mill-abbuż jew mill-frodi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 46).

26 F'dan il-każ, hija, għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk l-amministrazzjoni fiskali Kroata kkonstatatx, b'mod korrett, li l-ħolqien ta' UP CAFFE jikkostitwixxi prattika abbużiva, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 23 ta' din

is-sentenza, intiża sabiex jinżamm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista mid-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT.

27 F'dan ir-rigward, għandu jiġi ppreċiżat li, fir-rigward tal-kundizzjoni dwar il-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet segwiti mill-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva tal-VAT, din l-iskema tippermetti, permezz tas-simplifikazzjonijiet amministrattivi li timplika, li jissaħħu l-ħolqien, l-attività u l-kompetittività tal-impriżi żgħar kif ukoll li tinżamm relazzjoni raġonevoli bejn il-piżijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u d-dħul fiskali baxx mistenni. Għalhekk, l-imsemmija skema hija intiża sabiex tnaqqas tali piżijiet amministrattivi kemm għall-impriżi żgħar kif ukoll għall-amministrazzjonijiet fiskali (sentenza tad-9 ta' Lulju 2020, AJPF Caraş-Severin u DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punt 40).

28 Konsegwentement, jekk kumpannija tinħoloq sabiex jinżamm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, għal attività li jidher li qabel kienet eżerċitata minn kumpannija oħra, f'mument meta din tal-aħħar waqfet tissodisfa l-kundizzjonijiet neċessarji sabiex tibbenefika minn din l-iskema, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, l-għoti ta' tali vantaġġ fiskali ma jkunx jissodisfa l-għanijiet imfittxija mill-imsemmija skema.

29 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-konsegwenzi legali li għandhom jinsiltu fil-każ fejn prattika abbużiva tiġi kkonstatata, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi li jista' jkun hemm tikkostitwixxi għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT (ara, b'analoġija, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71, kif ukoll tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 42).

30 Kif jirriżulta mill-punt 25 ta' din is-sentenza, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-applikazzjoni ta' din l-iskema tkun invokata b'mod abbużiv.

31 Fir-rigward tal-fatt, imsemmi mill-qorti tar-rinviju fid-domanda tagħha, li d-dritt nazzjonali ma jipprevedix dispożizzjonijiet speċifiċi dwar il-projbizzjoni tal-abbuż ta' dritt, għandu jitfakkar, minn naħa, li hija l-qorti nazzjonali li għandha tinterpreta d-dritt nazzjonali sa fejn huwa possibbli fid-dawl tat-test u tal-għan tad-Direttiva dwar il-VAT, sabiex jintlaħaq ir-riżultat previst minnha, li jirrikjedi li hija tagħmel dak kollu li jaqa' taħt il-kompetenza tagħha billi tieħu inkunsiderazzjoni d-dritt intern kollu u tapplika metodi ta' interpretazzjoni rrikonoxxuti minnu (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 52).

32 B'hekk, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi jekk fid-dritt Kroat jeżistux regoli ta' dritt, sew jekk fil-forma ta' dispożizzjoni kif ukoll ta' prinċipju ġenerali, li jipprovdu li l-abbuż ta' dritt huwa pprojbit, jew anki dispożizzjonijiet oħra dwar il-frodi jew l-evażjoni fiskali li jistgħu jiġu interpretati b'mod konformi mar-rekwiżiti tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-ġlieda kontra l-frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 53 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

33 F'dan il-każ, għaldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk, kif tissuġġerixxi l-Kummissjoni, ma huwiex, fi kwalunkwe każ, possibbli li tali rifjut jiġi bbażat fuq l-interpretazzjoni, skont id-dritt tal-Unjoni, tal-Artikolu 9 tal-Liġi Fiskali Ġenerali jew tal-Artikolu 11 tagħha.

34 Min-naħa l-oħra, fi kwalunkwe każ, fil-każ li jirriżulta li d-dritt Kroat ma jinkludix tali regoli li jistgħu jiġu interpretati b'mod konformi, minn dan ma jkunx jista' jiġi dedott li l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali jkunu preklużi milli josservaw ir-rekwiżiti tad-Direttiva dwar il-VAT u, għaldaqstant, milli jirrifjutaw il-vantaġġ dedott minn dritt previst minn din id-direttiva fil-każ ta' prattika abbużiva (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 54).

35 Fil-fatt, għalkemm, skont ġurisprudenza stabbilita, direttiva ma tistax, minnha nnifisha, toħloq obbligi fil-konfront ta' individwu u għalhekk ma tistax tiġi invokata bħala tali, mill-Istat Membru, fil-konfront tiegħu, ir-rifjut tal-benefiċċju ta' dritt bħala konsegwenza ta' prattika abbużiva ma jikkostitwixxix każ previst minn din il-ġurisprudenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 55).

36 Tali rifjut jissodisfa l-prinċipju, imfakkar fil-punt 25 ta' din is-sentenza, li jipprovdi li ħadd ma jista' jinvoka b'mod abbużiv regoli tad-dritt tal-Unjoni, peress li l-applikazzjoni tagħhom ma tistax tiġi estiża sabiex tkopri prattiki abbużivi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 56, kif ukoll tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

37 Għaldaqstant, sa fejn fatti abbużivi ma jistgħux jiġġustifikaw dritt previst mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, ir-rifjut ta' vantaġġ skont, f'dan il-każ, id-Direttiva dwar il-VAT ma jistax jimponi obbligu fuq l-individwu kkonċernat skont din id-direttiva, iżda huwa biss is-sempliċi konsegwenza tal-konstatazzjoni li l-kundizzjonijiet oġġettivi meħtieġa għall-finijiet tal-kisba tal-vantaġġ imfittex, previsti mill-imsemmija direttiva f'dak li jikkonċerna dan id-dritt, ma humiex fil-fatt issodisfatti u, għalhekk, tali rifjut ma jeħtieġx bażi legali speċifika (ara, b'analoġija, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 57, kif ukoll tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 32 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

38 Għaldaqstant, dan huwa pjuttost, f'każ bħal dan, każ ta' impossibbiltà għall-persuna taxxabbli li tinvoka dritt previst mid-Direttiva tal-VAT, li l-kriterji oġġettivi tal-għoti tiegħu ma humiex issodisfatti minħabba prattika abbużiva li taffettwa l-operazzjoni mwettqa mill-persuna taxxabbli stess (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 58. Minn dan jirriżulta li, fil-każ ta' prattika abbużiva intiża sabiex jinkiseb il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tagħha, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet nazzjonali speċifiċi f'dan is-sens (ara, b'analoġija, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62, kif ukoll tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 33).

39 Barra minn hekk, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), invokata minn UP CAFFE sabiex issostni, madankollu, in-neċessità ta' dispożizzjonijiet nazzjonali speċifiċi relatati mal-abbuż ta' dritt sabiex ir-rifjut tal-għoti tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT ikollu bażi, ma tinvalidax din il-konstatazzjoni. Fil-fatt, fil-punti 38 u 48 ta' dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ddeċidietx fuq il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, iżda fuq dawk ta' dispożizzjoni speċifika li tinsab f'direttiva u li tippermetti lill-Istati Membri jirrifjutaw l-eżenzjoni prevista f'din id-direttiva, meta l-operazzjoni kkonċernata jkollha bħala għan prinċipali, jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha, il-frodi jew l-evażjoni fiskali. Barra minn hekk, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punt 48 tal-imsemmija sentenza, enfasizzat l-eżistenza ta' regoli tad-dritt nazzjonali li jirrigwardaw l-abbuż ta' dritt, il-frodi jew l-evażjoni fiskali, li jistgħu jkunu s-suġġett ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni, tali ġurisprudenza tirrigwarda l-imsemmija dispożizzjoni tad-dritt sekondarju u għaldaqstant ma hijiex applikabbli għall-prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 38).

40 Fl-aħħar nett, għandu jingħad ukoll li, fil-każ ta' prattiki abbużivi, l-operazzjonijiet involuti għandhom jiġu ddefiniti mill-ġdid sabiex tiġi stabbilita mill-ġdid is-sitwazzjoni li kienet tirriżulta fl-assenza tal-operazzjonijiet li jikkostitwixxu din il-prattika abbużiva u li din il-klassifikazzjoni mill-ġdid ma għandhiex madankollu tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 92, 94 u 98; tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punti 48 u 52, kif ukoll tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 46).

41 Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll li l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi fil-qasam tal-VAT tinvolvi, qabelxejn, li tiġi ddeterminata s-sitwazzjoni kif kienet tkun teżisti fl-assenza tal-operazzjonijiet li jikkostitwixxu tali prattika u, sussegwentement, li din is-sitwazzjoni kklassifikata mill-ġdid tiġi evalwata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt nazzjonali u tad-Direttiva dwar il-VAT (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et*, C-251/16, EU:C:2017:881, punt 47).

42 F'dan il-każ, dawn il-prinċipji jimplikaw, tal-inqas, li l-kumpannija li l-ħolqien tagħha jikkostitwixxi prattika abbużiva tkun suġġetta għall-VAT li kienet tkun applikabbli fl-assenza ta' tali abbuż u tibbenefika, barra minn hekk, jekk il-kundizzjonijiet ikunu ssodisfatti, mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input dovuta jew imħallsa relatat ma' din l-istess attività li hija teżerċita, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

43 Fid-dawl ta' dan kollu premess, għad-domanda magħmula għandha tingħata r-risposta li d-Direttiva dwar il-VAT, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, għandha tiġi interpretata fis-sens li, jekk jiġi stabbilit li l-ħolqien ta' kumpannija jikkostitwixxi prattika abbużiva intiża sabiex jinżamm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mill-VAT, prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, għal attività preċedentement eżerċitata, taħt il-benefiċċju ta' din l-iskema, minn kumpannija oħra, l-imsemmija direttiva teżiġi li l-kumpannija hekk maħluqa ma tkunx tista' tibbenefika mill-imsemmija skema, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet speċifiċi li jistipulaw il-projbizzjoni ta' tali prattiki abbużivi fl-ordinament ġuridiku nazzjonali.

Fuq l-ispejjeż

44 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/856 tal-25 ta' Mejju 2016, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta jiġi stabbilit li l-ħolqien ta' kumpannija jikkostitwixxi prattika abbużiva intiża sabiex jinżamm il-benefiċċju tal-iskema ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fil-punt 19 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva 2006/112, għal attività preċedentement eżerċitata, taħt il-benefiċċju ta' din l-iskema, minn kumpannija oħra, l-imsemmija Direttiva 2006/112 teżiġi li l-kumpannija hekk maħluqa ma tkunx tista' tibbenefika mill-imsemmija skema, anki fl-assenza ta' dispożizzjonijiet speċifiċi li jistipulaw il-projbizzjoni ta' tali prattiki abbużivi fl-ordinament ġuridiku nazzjonali.

Firem