HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

4 octombrie 2024*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 287 punctul 19 – Regim de scutire de TVA pentru persoanele impozabile mici – Practică abuzivă prin înființarea unei noi societăți”

În cauza C-171/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb, Croația), prin decizia din 9 martie 2023, primită de Curte la 20 martie 2023, în procedura

UP CAFFE d.o.o.

împotriva

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, doamna O. Spineanu-Matei, domnul J.-C. Bonichot (raportor), domnul S. Rodin și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru UP CAFFE d.o.o., de D. Galić, odvjetnica;

– pentru guvernul croat, de G. Vidović Mesarek, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și M. Mataija, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 16 mai 2024,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/856 a Consiliului din 25 mai 2016 (JO 2016, L 142, p. 12) (denumită în continuare „Directiva TVA”), și a principiului interzicerii practicilor abuzive.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între UP CAFFE d.o.o., o societate croată, pe de o parte, și Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerul Finanțelor al Republicii Croația), pe de altă parte, în legătură cu o decizie prin care acesta din urmă solicită UP CAFFE plata unui cuantum de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 285 din Directiva TVA prevede la primul paragraf:

„Statele membre care nu și-au exercitat opțiunea prevăzută la articolul 14 din [A] doua directivă 67/228/CEE [a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303)] pot acorda o scutire de taxe persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește 5 000 [de euro] sau echivalentul în monedă națională.”

4 Potrivit articolului 287 din Directiva TVA:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[…]

19. Croația: 35 000 [de euro].”

5 Articolul 1 din Decizia de punere în aplicare (UE) 2017/1768 a Consiliului din 25 septembrie 2017 de autorizare a Republicii Croația să introducă o măsură specială de derogare de la articolul 287 din Directiva [TVA] (JO 2017, L 250, p. 71) prevede:

„Prin derogare de la articolul 287 punctul 19 din Directiva [TVA], Croația este autorizată să scutească de la plata TVA persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a 45 000 [de euro], la cursul de schimb din ziua aderării ei.”

6 Articolul 2 al doilea paragraf din Decizia de punere în aplicare 2017/1768 prevede că această decizie se aplică de la 1 ianuarie 2018 până la 31 decembrie 2020 sau până la data intrării în vigoare a unei directive care modifică articolele 281-294 din Directiva TVA, dacă această dată este anterioară.

Dreptul croat

7 Articolul 9 din Opći porezni zakon (Legea fiscală generală) (*Narodne novine*, br. 115/16 și 106/18), intitulat „Obligația de bună-credință”, prevede:

„(1) Părțile la raportul de drept fiscal sunt obligate să acționeze cu bună-credință.

(2) A acționa cu bună-credință înseamnă a acționa cu integritate și probitate, în conformitate cu legea.

(3) Ministrul de finanțe prevede, prin norme administrative, condițiile acțiunii cu bună-credință.”

8 Potrivit articolului 11 din această lege, faptele fiscale „se stabilesc în funcție de conținutul lor economic”.

9 Articolul 90 din Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Legea privind TVA-ul) (*Narodne novine*, br. 77/13) are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei legi, «persoană impozabilă mică» înseamnă o persoană juridică cu sediul social sau cu sediul comercial stabil sau o persoană fizică cu domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național, care, în anul calendaristic precedent sau în anul calendaristic curent, a livrat bunuri sau a prestat servicii a căror valoare nu depășește suma de 300 000 [kune croate (HRK)] [aproximativ 39 000 de euro].

(2) Persoana impozabilă prevăzută la alineatul (1) al prezentului articol este scutită de TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, nu are dreptul să menționeze TVA-ul pe facturile pe care le emite și nu are dreptul să deducă taxa achitată în amonte.”

Istoricul litigiului și întrebarea preliminară

10 UP CAFFE, cu sediul în Croația, desfășoară o activitate de gastronomie.

11 La 17 octombrie 2018, administrația fiscală croată a emis o decizie de impunere împotriva UP CAFFE pentru perioada 1 ianuarie 2018-31 iulie 2018 privind suma de 138 234,02 HRK (aproximativ 18 000 de euro) reprezentând TVA și suma de 2 425,12 HRK (aproximativ 320 de euro) cu titlu de dobânzi de întârziere (denumită în continuare „decizia de impunere în litigiu”).

12 Potrivit deciziei de trimitere, decizia de impunere în litigiu se întemeiază pe rezultatele unui control fiscal prin care s-a stabilit că înființarea UP CAFFE s-ar înscrie într-o planificare fiscală agresivă, destinată să mențină regimul de scutire de TVA prevăzut la articolul 90 din Legea privind TVA-ul de care beneficia întreprinderea SS-UGO d.o.o., cu sediul tot în Croația, pentru o activitate de gastronomie și care ar continua să fie exercitată în realitate de această din urmă societate. Administrația fiscală croată ar considera astfel că nu a existat în fapt o întrerupere a activității societății SS-UGO și că înființarea noii societăți, și anume UP CAFFE, este în realitate fictivă. Decizia de impunere în litigiu ar prevedea, în consecință, atât impunerea în sarcina UP CAFFE a TVA-ului datorat pentru această activitate, cât și recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte care este aferent respectivei activități.

13 UP CAFFE a contestat legalitatea deciziei de impunere în litigiu la Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb, Croația), care este instanța de trimitere.

14 Această instanță precizează că dispozițiile naționale care ar permite justificarea obligației de plată a TVA-ului impuse UP CAFFE în urma unui abuz de drept nu au fost adoptate decât ulterior perioadei fiscale în discuție în litigiul principal și că Ustav Republike Hrvatske (Constituția Republicii Croația) interzice aplicarea retroactivă a acestor dispoziții.

15 Această instanță ridică însă problema posibilității administrației fiscale croate de a se prevala în mod direct de principiul general de drept al Uniunii referitor la interzicerea practicilor abuzive pentru a justifica o asemenea impunere, ținând seama de principiile rezultate din Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455). Ea arată că împrejurările din cauza cu care este sesizată sunt însă diferite de cele care erau în discuție în cauzele în care s-a pronunțat acea hotărâre, în măsura în care litigiul cu care este sesizată nu privește dreptul de deducere, de exonerare sau de rambursare a TVA-ului, ci beneficiul unui regim de scutire de TVA.

16 În aceste condiții, Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Atunci când circumstanțele obiective ale cauzei indică faptul că a fost comisă o fraudă la TVA prin înființarea unei noi societăți, mai precis prin întreruperea continuității impozabile a activității societății anterioare, atunci când persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că participă la o astfel de faptă, dreptul Uniunii Europene impune autorităților și instanțelor naționale să stabilească obligația în materia de [TVA] (obligație diferită de respingerea cererii de rambursare a taxei) și atunci când legislația națională la momentul producerii faptului generator al obligației fiscale nu prevede stabilirea unei asemenea obligații?"

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții impune instanței de trimitere, pentru a permite o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă în litigiul principal, să definească cadrul factual și juridic în care se înscriu întrebările pe care le adresează sau cel puțin să explice ipotezele de fapt care stau la baza acestor întrebări.

18 În speță, întrebarea adresată nu se referă în mod specific la dispoziția de drept al Uniunii care trebuie interpretată.

19 În plus, articolul 285 din Directiva TVA, la care se referă atât UP CAFFE, cât și guvernul croat, în observațiile lor scrise, nu pare nici el relevant pentru cauza principală ținând seama de elementele factuale indicate în decizia de trimitere.

20 Astfel, din moment ce dispozițiile legislației croate care transpun Directiva TVA aplicate în cauza principală prevăd un plafon pentru aplicarea scutirii de TVA care se ridică la 300 000 HRK [aproximativ 39 000 de euro], rezultă că dispozițiile relevante ale Directivei TVA nu sunt *a priori* articolul 285 din această directivă, care prevede un plafon de scutire de 5 000 de euro, ci mai degrabă, după cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, articolul 287 punctul 19

din directiva menționată, care prevede posibilitatea Republicii Croația de a aplica un plafon de scutire de TVA egal cu 35 000 de euro, care a fost ridicat la 45 000 de euro în perioada fiscală în discuție în litigiul principal, prin Decizia de punere în aplicare 2017/1768.

21 În sfârșit, trebuie arătat că, deși modul de redactare a întrebării adresate se referă la un caz de fraudă, din elementele furnizate de decizia de trimitere rezultă că problema pe care o ridică această cauză privește, în realitate, principiul interzicerii practicilor abuzive.

22 Prin urmare, având în vedere prezumția de pertinență a întrebărilor preliminare privind dreptul Uniunii și faptul că Curtea dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebarea care îi este adresată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iunie 2024, Ilva și alții, C-626/22, EU:C:2024:542, punctul 47, precum și jurisprudența citată), trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, citită în lumina principiului interzicerii practicilor abuzive, trebuie interpretată în sensul că, atunci când se stabilește că înființarea unei societăți constituie o practică abuzivă destinată să mențină beneficiul regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din această directivă pentru o activitate exercitată anterior, sub regimul respectiv, de o altă societate, directiva menționată impune ca societatea astfel înființată să nu poată beneficia de regimul menționat, chiar și în lipsa unor dispoziții specifice care să consacre interzicerea unor asemenea practici abuzive în ordinea juridică națională.

23 În primul rând, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că constatarea existenței unei practici abuzive în materie de TVA presupune, pe de o parte, ca operațiunea în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acestei directive, să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să rezulte că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea acestui avantaj fiscal. Astfel, interzicerea practicilor abuzive nu este relevantă atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă justificare decât simpla obținere a unor avantaje fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75).

24 În ceea ce privește dispozițiile Directivei TVA care pot face obiectul unui asemenea abuz, este necesar, în speță, să fie inclus în rândul acestora dreptul de a beneficia de regimul de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din această directivă, din moment ce Republica Croația și-a exercitat opțiunea de a aplica acest regim.

25 Astfel, Curtea a statuat deja că, în măsura în care un refuz eventual al beneficiului unui drept întemeiat pe Directiva TVA reflectă principiul general potrivit căruia nimeni nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii, un asemenea refuz constituie în general o obligație a autorităților și instanțelor naționale, indiferent care ar fi dreptul în materie de TVA afectat de abuz sau de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 46).

26 În speță, revine, prin urmare, instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă administrația fiscală croată a constatat pe bună dreptate că înființarea UP CAFFE constituie o practică abuzivă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 23 din prezenta hotărâre, destinată să mențină beneficiul regimului de scutire de TVA prevăzut de dispozițiile naționale de transpunere a articolului 287 punctul 19 din Directiva TVA.

27 Trebuie precizat în acest sens că, în ceea ce privește condiția referitoare la obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor urmărite de regimul de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din Directiva TVA, acest regim permite, prin simplificările administrative pe care le implică, consolidarea înființării, a activității și a competitivității întreprinderilor mici, precum și menținerea unui raport rezonabil între sarcinile administrative legate de controlul fiscal și veniturile fiscale scăzute scontate. Astfel, regimul menționat urmărește scutirea atât a întreprinderilor mici, cât și a administrațiilor fiscale de asemenea sarcini administrative (Hotărârea din 9 iulie 2020, AJPF Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punctul 40).

28 În consecință, în cazul în care o societate este înființată pentru a menține beneficiul regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din Directiva TVA pentru o activitate despre care rezultă că a fost exercitată anterior de o altă societate și la data la care aceasta din urmă a încetat să îndeplinească condițiile necesare pentru a beneficia de acel regim, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, acordarea unui asemenea avantaj fiscal nu ar răspunde obiectivelor urmărite de regimul menționat.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește consecințele juridice pe care le-ar avea constatarea unei practici abuzive, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 42).

30 După cum reiese din cuprinsul punctului 25 din prezenta hotărâre, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze beneficiul regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din Directiva TVA, dacă se stabilește prin elemente obiective că aplicarea acestui regim este invocată în mod abuziv.

31 În ceea ce privește împrejurarea, menționată de instanța de trimitere în întrebarea sa, potrivit căreia dreptul național nu ar prevedea dispoziții specifice referitoare la interzicerea abuzului de drept, trebuie amintit, pe de o parte, că revine instanței naționale obligația de a interpreta dreptul național, în cea mai mare măsură posibilă, în lumina textului și a finalității Directivei TVA, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ea să facă tot ce ține de competența sa, luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 52).

32 Prin urmare, revine instanței de trimitere obligația să verifice dacă există în legislația croată norme de drept, indiferent dacă este vorba despre o dispoziție sau un principiu general, potrivit cărora abuzul de drept este interzis sau alte dispoziții privind frauda sau evaziunea fiscală care ar putea fi interpretate conform cerințelor dreptului Uniunii în materie de combatere a fraudei fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 53, precum și jurisprudența citată).

33 În speță, revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă, după cum sugerează Comisia, un astfel de refuz nu s-ar putea întemeia, eventual, pe interpretarea conformă cu dreptul Uniunii a articolului 9 din Legea fiscală generală sau a articolului 11 din aceasta.

34 Pe de altă parte și în orice caz, dacă s-ar dovedi că dreptul croat nu cuprinde asemenea norme susceptibile de o interpretare conformă, nu se poate deduce din aceasta că autoritățile și instanțele naționale ar fi împiedicate să respecte cerințele Directivei TVA și, prin urmare, să refuze avantajul întemeiat pe un drept prevăzut de această directivă în ipoteza unei practici abuzive (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 54).

35 Astfel, deși, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate prin ea însăși să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare de statul membru împotriva acestuia, refuzul beneficiului unui drept ca urmare a unei practici abuzive nu intră în situația avută în vedere de această jurisprudență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 55).

36 Un asemenea refuz respectă principiul, amintit la punctul 25 din prezenta hotărâre, potrivit căruia nimeni nu se poate prevala în mod abuziv de normele dreptului Uniunii, aplicarea acestora neputând fi extinsă pentru a cuprinde unele practici abuzive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 56, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

37 Astfel, în măsura în care un drept prevăzut de ordinea juridică a Uniunii nu se poate întemeia pe fapte abuzive, refuzul unui avantaj în temeiul, în speță, al Directivei TVA nu înseamnă impunerea unei obligații particularului vizat în virtutea acestei directive, ci este doar simpla consecință a constatării că nu sunt în realitate îndeplinite condițiile obiective impuse în vederea obținerii avantajului urmărit, prevăzute de directiva menționată în ceea ce privește acest drept, și, că, în consecință, un astfel de refuz nu necesită un temei legal specific (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 57, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

38 Prin urmare, este vorba mai degrabă, într-o asemenea situație, despre imposibilitatea persoanei impozabile de a se prevala de un drept prevăzut de Directiva TVA, ale cărui criterii obiective de acordare nu sunt îndeplinite din cauza unei practici abuzive care afectează operațiunea realizată de persoana impozabilă însăși (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 58). Rezultă de aici că, în cazul unei practici abuzive, destinată obținerii beneficiului regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din Directiva TVA, revine autorităților și instanțelor naționale sarcina de a refuza beneficiul acestuia, chiar și în lipsa unor dispoziții naționale specifice în acest sens (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 33).

39 În plus, Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), de care se prevalează UP CAFFE pentru a invoca necesitatea existenței totuși a unor dispoziții naționale specifice referitoare la abuzul de drept pentru a justifica refuzul acordării regimului de scutire de TVA, nu infirmă această constatare. Astfel, la punctele 38 și 48 din acea hotărâre, Curtea nu s-a pronunțat cu privire la condițiile de aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive, ci cu privire la cele ale unei dispoziții specifice dintr-o directivă care permite statelor membre să refuze scutirea

prevăzută de această directivă atunci când operațiunea în cauză are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale frauda sau evaziunea fiscală. De altfel, deși, la punctul 48 din hotărârea menționată, Curtea a pus accentul pe existența în dreptul intern a unor norme care să privească abuzul de drept, frauda sau evaziunea fiscală și care pot face obiectul unei interpretări conforme cu dreptul Uniunii, această jurisprudență se referă la dispoziția respectivă din dreptul derivat și nu este, așadar, aplicabilă principiului general al interzicerii practicilor abuzive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 38).

40 În sfârșit, trebuie adăugat că, în cazul unor practici abuzive, operațiunile implicate trebuie să fie recalificate astfel încât să fie restabilită situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie această practică abuzivă și că această recalificare nu trebuie să depășească însă ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului și pentru a preveni frauda (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 92, 94 și 98, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctele 48 și 52, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 46).

41 Curtea a precizat de asemenea că aplicarea principiului interzicerii practicilor abuzive în materia TVA-ului presupune mai întâi stabilirea situației care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie o asemenea practică și apoi aprecierea acestei situații „recalificate” în raport cu dispozițiile relevante din dreptul național și din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 47).

42 În speță, aceste principii implică cel puțin ca societatea a cărei înființare ar constitui o practică abuzivă să fie supusă TVA-ului ce ar fi fost aplicabil în lipsa unui astfel de abuz și să beneficieze, totodată, dacă sunt îndeplinite condițiile, de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte aferent activității pe care o exercită, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

43 Având în vedere tot ceea ce precedă trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA, citită în lumina principiului interzicerii practicilor abuzive, trebuie interpretată în sensul că, atunci când se stabilește că înființarea unei societăți constituie o practică abuzivă destinată să mențină beneficiul regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 287 punctul 19 din această directivă pentru o activitate exercitată anterior, sub regimul respectiv, de o altă societate, directiva menționată impune ca societatea astfel înființată să nu poată beneficia de regimul menționat, chiar și în lipsa unor dispoziții specifice care să consacre interzicerea unor asemenea practici abuzive în ordinea juridică națională.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/856 a Consiliului din 25 mai 2016, citită în lumina principiului interzicerii practicilor abuzive, trebuie interpretată în sensul că, atunci când se stabilește că înființarea unei societăți constituie o practică abuzivă destinată să mențină beneficiul regimului de scutire de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la articolul 287 punctul 19 din Directiva 2006/112 pentru o activitate exercitată anterior, sub regimul respectiv, de o altă societate, Directiva 2006/112 menționată impune ca societatea astfel înființată să nu poată beneficia de regimul menționat, chiar și în lipsa unor dispoziții specifice care să consacre interzicerea unor asemenea practici abuzive în ordinea juridică națională.

Semnături