

62016CC0374

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NILS WAHL

prezentate la 5 iulie 2017 (1)

Cauzele conexate C-374/16 și C-375/16

RGEX GmbH, societate în curs de lichidare, reprezentat prin lichidatorul Rochus Geissel,

împotriva

Finanzamt Neuss (C-374/16)

și

Finanzamt Bergisch Gladbach

împotriva

Igor Butin (C-375/16)

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 178 litera (a) – Drept de deducere – Condiții de exercitare – Articolul 226 punctul (5) – Detalii necesare pe facturi – Adresa persoanei impozabile – Buna credință care îndeplinește condițiile pentru deducerea taxei achitate în amonte – Eludare a legii sau abuz de drept – Proceduri naționale – Principiul efectivității”

I. Introducere

1.

Prezentele cauze ridică două probleme de interpretare a normelor Uniunii privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2.

Prima problemă se referă la modul de interpretare a cerinței prevăzute la articolul 226 punctul (5) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva privind TVA-ul”) (2) de a se indica adresa persoanei impozabile pe factură. Instanța de trimitere – două camere diferite ale Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) – solicită să se stabilească dacă noțiunea „adresă” trebuie înțeleasă drept locul în care persoana impozabilă își desfășoară activitatea economică sau dacă este suficient ca persoana impozabilă să poată pur și simplu să fie contactată la respectiva adresă.

3.

Cea de a doua problemă ridicată este dacă și în cadrul celor două proceduri o persoană impozabilă poate pretinde că a fost de bună credință în ceea ce privește corectitudinea formală a facturilor,

atunci când autoritatea constată că emitentul facturilor respective este implicat într-un caz de fraudă sau de abuz, în scopul de a deduce TVA-ul achitat în amonte.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4.

Articolul 168 din Directiva privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a)

TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5.

Articolul 178 din Directiva privind TVA-ul, aplicabil la data faptelor în cauză C-375/16, prevede (3):

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a)

pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]”

6.

Articolul 226 din Directiva privind TVA-ul prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(5)

numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

[...]"

B. Dreptul național

7.

Articolul 14 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit în continuare „UStG”) prevede:

„(1)

O factură este orice document prin care se facturează o livrare sau o altă prestare, indiferent de denumirea utilizată pentru acest document în raporturile comerciale. Autenticitatea originii facturii, integritatea conținutului și lizibilitatea acesteia trebuie să fie asigurate. Autenticitatea originii înseamnă asigurarea identității emitentului facturii [...]

[...]

(4)

O factură trebuie să conțină următoarele mențiuni:

1.

denumirea sau numele complet și adresa completă ale întreprinzătorului prestator și ale clientului; [...]"

8.

Conform articolului 15 din UStG:

„(1)

Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1.

taxa legal datorată pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea întreprinderii sale de un alt întreprinzător. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprinzător a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a [...]."

9.

Articolul 163 din Abgabenordnung (Codul fiscal, denumit în continuare „AO”) prevede:

„Impozitele pot fi stabilite la un nivel inferior și este posibil să nu se ia în considerare unele elemente ale bazei de impozitare care majorează impozitele atunci când, într-un anumit caz, colectarea impozitului ar fi neechitabilă. [...]"

10.

Articolul 227 din AO prevede:

„Autoritățile fiscale pot acorda o scutire în tot sau în parte de taxele care rezultă dintr-o datorie fiscală, dacă într-o anumită situație colectarea acesteia este neechitabilă; în aceleași condiții,

sumele achitate pot fi rambursate sau deduse.”

III. Situa?ia de fapt, procedura ?i întreb?rile preliminare

A. Cauza C-374/16

11.

RGEX GmbH este o societate comercial? cu r?spundere limitat? care a efectuat comer? cu autovehicule. Aceast? societate, înfiin?at? în 2007, se afl? în curs de lichidare din anul 2015. Asociatul unic ?i administratorul RGEX a fost domnul Rochus Geissel, care în prezent reprezint? societatea în calitate de lichidator.

12.

În declara?ia de TVA aferent? anului 2008, RGEX a declarat printre altele livr?ri în interiorul Uniunii de autovehicule scutite de tax?, precum ?i TVA deductibil în cuantum de 1985443,42 euro, pentru achizi?ia unui num?r de 122 de autovehicule de la EXTEL GmbH.

13.

Finanzamt (Administra?ia Financiar?, Germania) competent nu a acceptat datele furnizate de RGEX ?i, prin decizia din 31 august 2010, a stabilit TVA?ul datorat pentru anul 2008 în conformitate cu rezultatele a dou? controale în materie de TVA. S?a considerat c? livr?rilor în interiorul Uniunii de autovehicule c?tre Spania, care au fost declarate ca fiind scutite de TVA, li se aplic? TVA?ul, pentru motivul c? autovehiculele respective nu au fost transportate efectiv în Spania, ci au fost comercializate pe teritoriul german. Sumele pretinse drept TVA achitat în amonte ?i men?ionat în facturile emise de EXTEL au fost declarate ca nefiind deductibile, întrucât aceasta din urm? a fost considerat? o „societate?fantom?” care nu a avut vreun sediu la adresa din factur?.

14.

Contesta?ia depus? de RGEX împotriva deciziei respective a fost respins?. Ulterior, aceasta a contestat aceast? decizie în fa?a Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) competent.

15.

Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a respins în mare parte ac?iunea ca nefondat?. Acesta a re?inut c?, de?i adresa men?ionat? de EXTEL pe facturile sale reprezenta într?adev?r sediul s?u social, era vorba doar de o adres? de tip „cutie po?tal?”. La adresa respectiv?, EXTEL putea fi contactat? numai prin po?t?. De?i acolo se afla biroul unei firme de contabilitate, EXTEL nu desf??ura la adresa respectiv? nicio activitate economic?. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a respins de asemenea argumentele RGEX întemeiate pe pretinsa încredere legitim?. În opinia sa, articolul 15 din UStG nu confer? vreo protec?ie în leg?tur? cu buna?credin?? privind îndeplinirea cerin?elor pentru exercitarea dreptului de deducere. În consecin??, aspectele legate de încrederea legitim? pot, cel mult, fi luate în considerare numai în cadrul unei proceduri speciale ini?iate pentru motive de echitate, prev?zut? la articolele 163 ?i 227 din AO.

16.

RGEX a formulat recurs împotriva hot?rârii Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) în fa?a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?). Având îndoieli cu privire la interpretarea corect? a dreptului Uniunii, aceast? instan?? a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii

următoarele întrebări preliminare:

„1)

Factura necesară pentru exercitarea dreptului de deducere în temeiul articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva privind TVA-ul] menționează «adresa completă» în sensul articolului 226 punctul (5) din această directivă atunci când întreprinzătorul prestator indică în factura emisă pentru serviciile prestate o adresă de corespondență poștală la care acesta nu desfășoară însă nicio activitate economică?

2)

Articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva privind TVA-ul], având în vedere principiul efectivității, se opune unei practici naționale potrivit căreia buna credință a clientului cu privire la îndeplinirea condițiilor de deducere se ia în considerare numai în afara procedurii de stabilire a taxei, în cadrul unei proceduri separate inițiate pentru motive de echitate? Se poate invoca în acest sens articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din [Directiva privind TVA-ul]?”

B. Cauza C-375/16

17.

Domnul Igor Butin, care are un magazin de vânzare de autovehicule în Germania, a dedus TVA-ul achitat în amonte aferent unor facturi pentru un număr de autovehicule achiziționate de la o întreprindere „Z”, pentru a fi revândute. Întrucât Z își desfășoară activitatea exclusiv pe internet, autovehiculele au fost livrate domnului Butin sau angajaților săi uneori pe strada unde Z avea sediul social – deși Z nu desfășura o activitate de vânzare de autovehicule la acea adresă – și alteori în locuri publice, cum ar fi în fața gării.

18.

În cursul unui control fiscal efectuat la societatea domnului Butin, inspectorul a considerat că taxa plătită în amonte care figurează pe facturile emise de Z nu putea fi dedusă, întrucât adresa menționată de Z pe facturile respective nu era corectă. Nu exista nimic la adresa respectivă care să indice existența unei întreprinderi: aceasta era o adresă de tip „cutie poștală”, utilizată de Z doar pentru a ridica corespondența. Inspectorul a declarat că Z nu avea niciun sediu comercial fix în Germania.

19.

Autoritatea fiscală competentă a împărtășit acest punct de vedere și a emis, la 13 septembrie 2013, deciziile modificate de stabilire a TVA-ului datorat pentru anii 2009-2011. Prin ordinul din 1 octombrie 2013, aceasta a respins solicitarea domnului Butin de emitere a unor decizii diferențiate de stabilire a TVA-ului pentru motive de echitate, în temeiul articolului 163 din AO.

20.

Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), în fața căruia domnul Butin a contestat decizia autorității fiscale, a admis acțiunea. Această instanță a considerat că indicarea unei adrese pe o factură, în conformitate cu articolul 14 alineatul 4 prima teză punctul 1 din UStG, nu însemna că era obligatoriu ca activitățile comerciale să fie desfășurate la adresa respectivă. Instanța a considerat că, având în vedere progresele înregistrate în domeniul tehnologiei și schimbările produse la nivelul practicilor comerciale, jurisprudența națională existentă nu mai este de actualitate. În plus,

Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a constatat c? ac?iunea este întemeiat? ?i în ceea ce prive?te cererea formulat? în subsidiar privind emiterea unor decizii diferen?iate de stabilire a TVA?ului pentru motive de echitate. Potrivit instan?ei, domnul Butin a f?cut tot ceea ce i se poate pretinde în mod rezonabil pentru a verifica calitatea de întreprinz?tor a Z ?i exactitatea datelor indicate în facturi.

21.

Autoritatea fiscal? a formulat recurs împotriva acestei hot?râri la Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?). Având îndoieli cu privire la interpretarea corect? a dreptului Uniunii, această instan?? a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

Articolul 226 punctul (5) din [Directiva privind TVA?ul] impune men?ionarea unei adrese a persoanei impozabile la care aceasta î?i desf??oar? activit??ile economice?

2)

În cazul unui r?spuns negativ la întrebarea 1:

a)

men?ionarea unei adrese care corespunde unei simple «cutii po?tale» este suficient? pentru a îndeplini cerin?ele articolului 226 punctul (5) din Directiva privind TVA?ul?

b)

ce adres? trebuie s? men?ioneze pe factur? o persoan? impozabil? care desf??oar? o activitate (de comer? electronic, de exemplu) f?r? s? de?in? un spa?iu comercial?

3)

În cazul nerespect?rii cerin?elor de form? aplicabile facturii prev?zute la articolul 226 din Directiva privind TVA?ul, dreptul de deducere a taxei achitate în amonte trebuie acordat întotdeauna atunci când nu s?a s?vâr?it o fapt? de evaziune fiscal? sau atunci când persoana impozabil? nu ?tia ?i nici nu ar fi putut s? ?tie c? era implicat? într-o fraud? sau, în acest caz, principiul protec?iei încrederii legitime impune ca persoana impozabil? s? fi f?cut tot ceea ce i se poate pretinde în mod rezonabil pentru a verifica autenticitatea men?iunilor din factur??

C. Procedura în fa?a Cur?ii

22.

Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 22 iulie 2016, cauzele C?374/16 ?i C?375/16 au fost conexeate pentru buna desf??urare a procedurii scrise, precum ?i în vederea pronun??rii hot?rârii.

23.

Au depus observa?ii scrise domnul Butin, guvernele german ?i austriac ?i Comisia.

IV. Analiz?

A. Observații introductive

24.

Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod constant în sensul că regimul de deduceri urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Principiul neutralității fiscale, care stă la baza sistemului comun al TVA-ului, garantează perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (4). Acest principiu este expresia în materie de TVA a principiului egalității de tratament (5).

25.

Articolul 168 litera (a) din Directiva privind TVA-ul enumeră condițiile de fond pentru deducerea taxei achitate în amonte. Pentru ca operatorii să beneficieze ei înșiși de acest drept, trebuie îndeplinite trei condiții. În primul rând, persoana interesată trebuie să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive. În al doilea rând, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat trebuie să fie utilizate de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor în aval taxabile ale acesteia. În al treilea rând, aceste bunuri trebuie să fie livrate sau aceste servicii trebuie să fie prestate în amonte de o altă persoană impozabilă (6).

26.

În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, articolul 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul prevede că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6 din această directivă (7). Printre aceste dispoziții, articolul 226 din directivă este deosebit de relevant pentru scopurile prezentei proceduri: acesta furnizează o listă de elemente care trebuie să se regăsească pe o factură. Al cincilea element de pe listă este „numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului”.

27.

Condițiile de fond pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte nu fac obiectul prezentei cauze. Întrebările preliminare se referă doar la îndeplinirea condițiilor de formă pentru exercitarea dreptului de deducere, din două perspective. În primul rând, instanța de trimitere solicită o interpretare a noțiunii „adresă” în sensul articolului 226 din Directiva privind TVA-ul. În al doilea rând, în cazul în care Curtea ar interpreta această noțiune ca fiind adresa la care furnizorul de bunuri sau de servicii își desfășoară activitatea economică, instanța de trimitere solicită să se stabilească circumstanțele în care persoana impozabilă poate invoca totuși buna sa credință în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor prevăzute la articolul 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul.

B. Cu privire la prima întrebare adresată în cauza C-374/16 și la primele două întrebări adresate în cauza C-375/16

28.

Prin intermediul primei întrebări adresate în cauza C-374/16 și al primelor două întrebări adresate în cauza C-375/16, pe care le vom examina împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul se opune unei reglementări naționale care condiționează dreptul de deducere a TVA-ului de menționarea pe factură a adresei la care emitentul își desfășoară activitatea economică.

29.

Într-adevăr, potrivit deciziei de trimitere, UStG – conform interpretării tradiționale date de instanțele naționale – impune ca „adresa” menționată pe factură să fie cea la care emitentul își desfășoară activitatea economică. În temeiul acestei jurisprudențe, în cauza principală, s-a considerat că facturile emise de cele două întreprinderi încalcă UStG, deoarece emitentul a menționat numai o adresă de tip „cutie poștală”. În consecință, clienții comerciantului respectiv, precum reclamantele din litigiul principal, nu puteau să se bazeze pe facturile emise de comerciant pentru a deduce taxa achitată în amonte.

30.

Pentru motivele pe care le vom expune în continuare, considerăm că articolul 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul se opune unei reglementări naționale care condiționează dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte de menționarea pe factură a adresei la care emitentul își desfășoară activitatea economică.

1. Anumite principii relevante

31.

În primul rând, anumite principii importante – care decurg dintr-o jurisprudență constantă – oferă contextul în care conceptul „adresă” trebuie să fie evaluat.

32.

Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA-ului face parte integrantă din sistemul TVA-ului instituit prin Directiva privind TVA-ul și, în principiu, nu poate fi limitat (8). Deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă nu au fost îndeplinite de persoanele impozabile. Mai precis, Curtea a constatat că deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din Directiva privind TVA-ul constituie o condiție de formă, iar nu o condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului (9).

33.

În plus, articolul 226 din Directiva privind TVA-ul prevede că, fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de această directivă, este necesar să se menționeze doar detaliile enumerate la acest articol în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221 din directiva menționată. Prin urmare, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei privind TVA-ul (10).

34.

În cauzele menționate mai sus, în mod consecvent, Curtea a adoptat o abordare pragmatică și

realist? în ce privește interpretarea normelor în materie de TVA, în loc de a urma o abordare mai formal?. Această abordare pare în contradicție cu măsurile naționale care nu numai că interpretează cerința privind „adresa” menționată pe o factură într-un mod deosebit de strict și de formal, ci este însoțită și de consecințe importante în cazul neîndeplinirii acestei cerințe.

2. Interpretarea literală a articolului 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul

35.

În al doilea rând, astfel cum a arătat Comisia, nu există nicio prevedere în textul Directivei privind TVA-ul care să sprijine o astfel de interpretare strictă a acestei cerințe.

36.

Sensul obișnuit al acestei noțiuni (11) se referă la orice tip de adresă, inclusiv la adresa de tip „cutie poștală”, cu condiția ca persoana să poată fi contactată în fapt la adresa respectivă.

37.

Formularea lato sensu utilizată la articolul 9 alineatul (1) din Directiva privind TVA-ul pentru definirea persoanei impozabile (12) sprijină de asemenea acest punct de vedere.

3. Interpretarea teleologică a articolului 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul

38.

În al treilea rând, și cel mai important, o interpretare strictă a noțiunii „adresă” nu este justificată în raport cu funcția facturii în cadrul sistemului TVA-ului.

39.

Astfel cum a subliniat Curtea, factura este dovada unei operațiuni economice, permițând autorităților fiscale competente să monitorizeze în primul rând plata și declararea valorii taxei datorate de către emitentul facturii și, în al doilea rând, existența dreptului de deducere a TVA-ului al persoanei impozabile care primește bunurile sau serviciile (13). Prin urmare, pentru aceasta din urmă, factura reprezintă principalul mijloc de probă a dreptului său de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

40.

Obligația prevăzută la articolul 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul de a include adresa emitentului pe factură trebuie să fie interpretată ținând seama de această dublă funcție a facturii. Indicarea adresei emitentului facturii servește – în combinație cu denumirea acestuia și cu numărul de identificare în scopuri de TVA – la stabilirea unei legături între o anumită operațiune economică și un anumit operator economic, respectiv emitentul facturii (14). Cu alte cuvinte, aceasta permite identificarea emitentului facturii.

41.

Această identificare este esențială pentru ca autoritățile fiscale să fie în măsură să efectueze verificările necesare pentru a stabili dacă valoarea TVA-ului este declarat și achitat (15). Pe de altă parte, identificarea permite de asemenea persoanei impozabile să verifice dacă emitentul este o persoană impozabilă în sensul normelor în materie de TVA.

42.

În acest context, nu putem împărtăși opinia exprimată de guvernele austriac și german în sensul că existența unei activități economice reale sau desfășurarea reală a activității economice a comerciantului la adresa indicată pe factură este necesară pentru a permite identificarea corectă a emitentului facturii și pentru contactarea acestuia din urmă. Astfel, în conformitate cu articolul 226 din Directiva privind TVA-ul, factura trebuie să includă de asemenea o serie de alte elemente care servesc acestei finalități. Printre acestea, numărul de identificare în scopuri de TVA al furnizorului de bunuri sau servicii este deosebit de important. Acest număr poate fi verificat cu ușurință de către autorități. În plus, validitatea acestui număr poate fi de asemenea verificată, inclusiv online, de către oricine.

43.

Nu ar trebui uitat că, pentru a obține un număr de identificare în scopuri de TVA, întreprinderile trebuie să parcurgă un proces de înregistrare în care acestea au obligația de a depune un formular de înregistrare în scopuri de TVA la nivel local, împreună cu documentele justificative. Statele membre au obligația să stocheze anumite date în conformitate cu normele în materie de TVA (16). Prin urmare, statele membre trebuie să colecteze o serie de informații cu privire la toți operatorii economici cărora li s-a atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA (17). În mod clar, nu este necesar să se verifice – în mod exclusiv sau în mod special – adresa care figurează pe o factură pentru a se identifica emitentul și pentru a se determina locul unde acesta poate fi contactat și modul în care poate fi contactat.

4. Interpretarea în condițiile actuale

44.

În al patrulea rând, cerința de a desfășura activități economice (sau, în subsidiar, de a avea sediul) la adresa indicată pe factură apare – după cum a prezentat instanța de trimitere – ca neconvingătoare având în vedere diversele moduri în care întreprinderile sunt organizate și în care activitățile economice sunt desfășurate în prezent. Acest lucru este valabil în special având în vedere recente evoluții din economie, datorită printre altele comerțului electronic, office sharing-ului și muncii la distanță.

45.

Având în vedere aceste evoluții, este uneori dificil ca o anumită activitate economică să fie legată de un anumit loc fizic. În plus, astfel cum arată domnul Butin în observațiile sale scrise, în prezent este posibilă desfășurarea unei activități comerciale de cumpărare și revânzare a bunurilor pe o platformă online numai cu un computer și o conexiune la internet de aproape oriunde în lume.

46.

În consecință, cerința de a desfășura activități economice la adresa indicată pe factură (sau de a avea sediul) ar fi problematică pentru întreprinderile care nu își desfășoară activitatea (în întregime sau în principal) dintr-un anumit loc.

47.

Or, nu se poate argumenta că această „lipsă de legătură” între sediul activității economice și un anumit loc constituie un fenomen nou pe care legiuitorul Uniunii nu l-a avut în vedere în Directiva privind TVA-ul în vigoare în prezent. Directiva TVA a fost reformată în 2006, când procesul de

digitalizare marcase deja profund economia Uniunii Europene. Astfel, o serie de dispoziții din această directivă se referă la aspecte precum, de exemplu, comunicațiile electronice și serviciile furnizate prin mijloace electronice (18).

5. Interpretarea în lumina jurisprudenței Curții

48.

În al cincilea rând, astfel cum arată însăși instanța de trimitere, interpretarea „tradițională” a UStG pare dificil de conciliat cu jurisprudența recentă a Curții și în special cu Hotărârea PPUH Stehcamp (19).

49.

În cauza respectivă, Curtea a constatat că reclamantei i s-a permis să deducă TVA-ul pe baza facturilor emise de un operator pe care instanța națională l-a considerat a fi un operator inexistent. În evaluarea situației de fapt în cauza respectivă, instanța de trimitere a observat că imobilul desemnat în registrul comerțului drept sediul social al comerciantului se afla într-o „stare precară”. Cu toate acestea, Curtea a considerat că faptul că în sediul social nu putea fi desfășurat nicio „[n]u însemna” că o activitate nu a putut fi desfășurată în alte locuri decât sediul”. Curtea a adăugat că, „[î]n special, atunci când activitatea economică în cauză constă în livrări de bunuri efectuate în cadrul mai multor vânzări succesive, primul cumpărător și revânzător al acestor bunuri se poate limita să ceară primului vânzător să transporte bunurile în cauză direct celui de al doilea cumpărător, fără a dispune în mod necesar el însuși de mijloacele de stocare și de transport indispensabile pentru efectuarea livrării bunurilor în cauză” (20).

50.

Această hotărâre susține punctul de vedere potrivit căruia, în sensul dreptului de deducere a TVA-ului de către destinatarul bunurilor sau al serviciilor, nu este necesar ca activitățile economice să fie desfășurate la adresa indicată pe factură. Astfel, este suficient ca furnizorul să poată fi contactat rapid și eficient la adresa respectivă.

51.

Contrar observațiilor guvernului german și ale guvernului austriac, această poziție nu este pusă în discuție de soluția reținută de Curte în Hotărârea Planzer Luxemburg (21).

52.

Cauza respectivă privea o chestiune juridică diferită de cea din prezentele cauze. În cauza Planzer Luxembourg, Curtea era chemată să se pronunțe cu privire la aspectul dacă o întreprindere era cu adevărat stabilită în Uniunea Europeană. În acest scop, Curtea a interpretat printre altele termenii „sediul activității economice” și „sediul comercial fix” în sensul celei de A treisprezecea directive (22). Criteriile menționate de către Curte în cauza respectivă – la care se referă guvernele german și austriac – sunt, prin urmare, relevante pentru a stabili existența unui sediu al unei întreprinderi în Uniunea Europeană, însă acestea nu oferă niciun element interpretativ util pentru a stabili care adresă poate fi indicată pe factură.

53.

Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la prima întrebare adresată în cauza C-374/16 și la primele două întrebări adresate în cauza C-375/16 în sensul că articolul 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul se opune unei reglementări naționale care

condi?ioneaz? dreptul de deducere a TVA?ului de men?ionarea pe factur? a adresei la care emitentul î?i desf??oar? activitatea economic?.

C. A doua întrebare în cauza C?374/16 ?i a treia întrebare în cauza C?375/16

54.

A doua întrebare adresat? în cauza C?374/16 ?i a treia întrebare adresat? în cauza C?375/16 se refer? la consecin?ele care ar putea decurge din buna?credin?? a persoanei impozabile în ceea ce prive?te corectitudinea formal? a facturilor emise de o alt? persoan? impozabil?. În esen??, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? stabileasc? dac?, ?i în caz afirmativ, în ce mod o persoan? impozabil? ar trebui s? aib? posibilitatea de a invoca buna sa credin?? atunci când adresa indicat? pe factur? este incomplet? sau eronat?.

55.

Întrucât aceste întreb?ri se bazeaz? pe premisa potrivit c?reia o persoan? impozabil? trebuie s? exercite o activitate economic? la adresa indicat? pe factur?, nu este necesar s? se r?spund? la acestea având în vedere r?spunsul propus la prima întrebare preliminar? în cauza C?374/16 ?i la primele dou? întreb?ri în cauza C?375/16.

56.

Cu toate acestea, vom aborda problematicile pe care le ridic? aceste întreb?ri, în ipoteza în care r?spunsul Cur?ii la întreb?rile precedente difer? de punctul de vedere exprimat mai sus. Ne vom axa în special pe aspectul dac?, ?i în caz afirmativ, în ce mod o persoan? impozabil? ar trebui s? aib? posibilitatea de a invoca buna sa credin?? în ceea ce prive?te corectitudinea formal? a adresei emitentului unei facturi atunci când autoritatea constată c? acesta din urm? poate fi implicat în fraud? sau nereguli.

1. Buna?credin?? în ceea ce prive?te integritatea facturii

57.

Chestiunea privind fraudă sau neregulile pare a fi relevant? în prezentele cauze, în m?sura în care, în ambele decizii de trimitere, în procedura principal? au fost formulate întreb?ri referitoare la caracterul fraudulos al sediului emiten?ilor facturilor sau al opera?iunilor legate de aceste facturi.

58.

În această privin??, este necesar s? se aminteasc? faptul c? Curtea a statuat recent în Hot?rârea PPUH Stehcemp c? o persoan? impozabil? î?i pierde dreptul de deducere în cazul în care aceasta ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c?, prin achizi?ia sa, participa la o opera?iune implicat? într-o fraud? privind TVA?ul. În schimb, atunci când condi?iile de fond ?i de form? pentru na?terea ?i exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu Directiva privind TVA?ul „s? se sanc?ioneze, prin refuzarea acestui drept, o persoan? impozabil? care nu ?tia ?i nu ar fi putut s? ?tie c? opera?iunea în cauz? era implicat? într-o fraud? s?vâr?it? de furnizor sau c? o alt? opera?iune care face parte din lan?ul de livrare, anterioar? sau posterior? celei realizate de persoana impozabil? men?ionat?, era afectat? de o fraud? privind TVA?ul” (23). Aceasta este expresia în dreptul Uniunii a principiului la care instan?a de trimitere face referire prin utilizarea termenilor „buna?credin??” sau „încredere legitim?”.

59.

În consecință, unei persoane impozabile îi poate fi refuzat dreptul la deducere în cazul în care se arată că a acționat din neglijență, fără să dea dovadă de întreaga diligență care poate fi așteptată din partea unui comerciant circumspect (24). În mod evident, măsurile care pot fi solicitate, în anumite cazuri, în mod rezonabil, din partea unei persoane impozabile pentru a se convinge că operațiunile nu sunt legate de o fraudă sau un abuz depind în mod esențial de circumstanțele respectivei spețe (25). Cu toate acestea, nu este rezonabilă obligarea unei persoane impozabile să efectueze verificări îndelungate sau aprofundate privind acuratețea și corectitudinea datelor formale menționate pe fiecare factură de fiecare dintre furnizorii săi. Acest lucru nu ar fi nici practic, nici fezabil din punct de vedere economic.

60.

În plus, Curtea a statuat deja că, în principiu, „este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude” (26).

61.

În mod evident, atunci când o persoană impozabilă găsește indicii concrete care par să indice o fraudă sau un abuz, se poate presupune că aceasta va efectua anumite investigații suplimentare cu privire la furnizorul său, pentru a verifica fiabilitatea furnizorului (27). Cu toate acestea, chiar și în acest caz, autoritățile fiscale nu pot să impună unei persoane impozabile, având în vedere riscul ca dreptul de deducere să fie refuzat, să efectueze verificări complexe și de mare anvergură, transferându-i de facto propriile lor atribuții de verificare (28). Este de neconceput, de exemplu, ca unei persoane impozabile să îi fie impusă obligația de a verifica dacă adresa furnizorului menționat pe factură reprezintă locul în care acesta din urmă își desfășoară în mod efectiv activitățile economice sau unde își are sediul comercial sau dacă furnizorul este în mod legal și real stabilit la adresa respectivă.

62.

Astfel, dreptul de deducere poate fi refuzat în cazul în care persoana impozabilă nu a dat dovadă de bunăcredință în ceea ce privește existența unei fraude sau a unui abuz aferent (deoarece acesta avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe despre acestea). Cu toate acestea, este foarte important de menționat că acest lucru este valabil indiferent dacă condițiile de formă sunt îndeplinite în facturile referitoare la aceste operațiuni.

63.

Cu alte cuvinte, în cazul în care, în anumite condiții, ar putea exista o obligație de diligență mai complexă potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să arate mai multă precauție în ceea ce privește relațiile sale comerciale cu un furnizor, această obligație poate rezulta numai din faptul că persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștințe de posibile fraude sau nereguli săvârșite de furnizor. Această obligație nu poate, în schimb, să fie justificată prin simplul fapt că adresa menționată pe factură este incompletă, eronată sau nu este reală. În primul rând, cu excepția cazului în care eroarea este vădită, este dificil să se verifice corectitudinea adresei. În al doilea rând, eroarea poate de asemenea să pară a fi o simplă omisiune care poate fi dificil de sesizat de o persoană impozabilă.

64.

Prin urmare, jurisprudența Curții nu permite o interpretare a normelor în materie de TVA precum cea propusă de instanța de trimitere, potrivit căreia, în cazul în care condițiile de formă pentru deducere nu sunt îndeplinite, deducerea ar trebui să se acorde numai atunci când persoana impozabilă a luat toate măsurile care i s-ar fi putut solicita în mod rezonabil pentru a se asigura de corectitudinea conținutului facturii. Această interpretare ar introduce, de facto, o limitare semnificativă a dreptului de deducere, nepermisă de normele în materie de TVA.

65.

Această interpretare ar avea de asemenea ca efect transferarea în mod nedrept a sarcinii probei către destinatarul facturilor în ceea ce privește posibila participare la fraudă sau cunoașterea acesteia. În continuarea a ceea ce am menționat mai sus la punctul 60, Curtea a statuat că „este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fapte a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar ția sau ar fi trebuit să țină că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicat într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată” (29). În acest context, ar trebui remarcat de asemenea faptul că este posibil să nu fie întotdeauna ușor pentru o persoană impozabilă să demonstreze, corespunzător cerințelor legale, că a efectuat, după cum a formulat instanța de trimitere în cauza C-375/16, „tot ceea ce i se poate pretinde în mod rezonabil pentru a verifica acuratețea conținutului facturilor”.

66.

Spre deosebire de ceea ce sugerează instanța de trimitere, acest lucru nu implică faptul că condițiile de formă prevăzute la articolul 226 din Directiva privind TVA-ul devin lipsite de sens. Astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia, chiar dacă îndeplinirea tuturor acestor condiții nu este esențială pentru a se acorda unei persoane impozabile deducerea, statele membre pot totuși obliga persoanele impozabile să acționeze cu scopul de a completa și/sau de a rectifica facturile, la fel cum pot să prevadă și sancțiuni pentru nerespectarea condițiilor de formă, cu condiția ca aceste măsuri să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a preveni evaziunea fiscală, precum și cu condiția ca aceste măsuri să nu submineze neutralitatea sistemului TVA-ului (30).

2. Protecția juridică efectivă a dreptului de deducere

67.

În cauza C-374/16, instanța de trimitere a ridicat de asemenea problema dacă faptul că reclamanta poate invoca dreptul de deducere numai în cadrul unei proceduri separate inițiate pentru motive de echitate este compatibil cu articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul, având în vedere principiul efectivității. Instanța de trimitere explică faptul că, potrivit normelor naționale, reclamanta nu poate invoca argumentul bunei credințe sau al încrederii legitime în procedura obișnuită de stabilire a taxei, ci trebuie să inițieze o procedură separată.

68.

Întrucât indicarea unei adrese de tip „cutie poștală” este conformă cu dispozițiile articolului 226 punctul (5) din Directiva privind TVA-ul, acest aspect nu este relevant pentru litigiul principal. Într-adevăr, dacă am înțeles corect, reclamantele din litigiul principal ar trebui să fie în măsură să invoce deduceri în cadrul procedurilor obișnuite de stabilire a taxei, fără a fi necesar să recurgă la

o procedur? special? pentru motive de echitate.

69.

În orice caz, vom aborda în continuare acest aspect, în eventualitatea în care o parte dintre facturile în discu?ie în litigiul principal nu respect? condi?iile de form? prev?zute la articolul 226 din Directiva privind TVA-ul din alte motive.

70.

În conformitate cu principiul autonomiei procedurale, în lipsa unor norme ale Uniunii, statele membre sunt cele care trebuie s? stabileasc? proceduri interne pentru a preveni fraudă în materie de TVA. În această privin?, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru sarcina de a desemna autorit?ile competente pentru combaterea fraudei în materie de TVA și de a stabili norme procedurale detaliate pentru garantarea drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul Uniunii. Aceste norme nu trebuie, cu toate acestea, s? fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile ac?iunilor similare de drept intern (principiul echivalen?ei) și nici s? fac? imposibil? în practic? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (principiul efectivit??ii) (31).

71.

În ceea ce prive?te principiul efectivit??ii, Curtea s?a pronun?at în sensul c? aspectul dac? o dispozi?ie procedural? intern? face imposibil? sau excesiv de dificil? aplicarea dreptului Uniunii trebuie analizat ?inând cont de locul pe care respectiva dispozi?ie îl ocup? în cadrul procedurii în ansamblul s?u, de modul în care se deruleaz? și de particularit?ile acesteia în fa?a diverselor instan?e na?ionale. Din această perspectiv?, trebuie s? se ?in? cont de principiile esen?iale care stau la baza sistemului juridic?ional na?ional, precum protec?ia dreptului la ap?rare, principiul securit??ii juridice și buna desf??urare a procedurii (32). Astfel, în principiu, este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice dac? m?surile na?ionale sunt compatibile cu aceste principii, având în vedere toate împrejur?rile cauzei (33).

72.

În prezenta cauz?, Curtea nu dispune de informa?ii suficiente de detaliate privind procedura special? ini?iat? pentru motive de echitate (și privind diferen?ele care exist? între această procedur? și procedura obi?nuit? de stabilire a taxei) pentru a fi în m?sur? s? se pronun?e cu privire la aspectul dac? normele procedurale na?ionale cum sunt cele în discu?ie în litigiul principal sunt conforme cu dispozi?iile din Directiva privind TVA-ul. Astfel, în conformitate cu jurispruden?a men?ionat? mai sus, revine instan?ei de trimitere sarcina de a decide, în lumina principiilor identificate în jurispruden?a Cur?ii, dac? dreptul unei persoane impozabile de a invoca buna sa credin?? în ceea ce prive?te corectitudinea formal? a facturilor este protejat? în mod eficient în cadrul unei proceduri precum procedura special? ini?iat? pentru motive de echitate, prev?zut? la articolele 163 și 227 din AO.

73.

În analiza sa, instanța de trimitere ar trebui, în opinia noastră, să analizeze în special dacă durata, complexitatea și costurile asociate acestei proceduri speciale ar crea dificultăți disproporționate pentru persoana impozabilă. Aceste dificultăți sunt, fără îndoială, mai importante atunci când, în cazul cererilor care privesc în esență aceleași chestiuni juridice sau chestiuni juridice conexe și/sau tranzacții similare sau conexe, persoana impozabilă are obligația de a iniția, în paralel, două sau mai multe seturi de proceduri judiciare (34).

74.

Deși nu se pot oferi îndrumări mai specifice, trebuie totuși să ne exprimăm îndoielile cu privire la compatibilitatea normelor procedurale naționale în discuție cu dreptul Uniunii, având în vedere anumite elemente menționate în decizia de trimitere. Dreptul de a solicita deducerea TVA-ului achitat în amonte de către o persoană impozabilă rezultă din dispozițiile Directivei privind TVA-ul, iar nu din aspecte legate de echitate. Acest lucru este valabil indiferent dacă facturile relevante sunt pe deplin conforme cu articolul 226 din această directivă.

75.

Cu alte cuvinte, chiar în aceste condiții, autoritățile nu dispun de nicio marjă de apreciere pentru a decide dacă persoanei impozabile ar trebui să i se permită să deducă TVA-ul achitat în amonte. În consecință, din această perspectivă procedurală, nu percepem nicio diferență substanțială între situația unei persoane impozabile care are dreptul la deducere atunci când condițiile de formă ale facturilor sunt îndeplinite și situația în care persoana respectivă are un astfel de drept în pofida neconformității formale. Nu înțelegem motivul pentru care o persoană impozabilă nu ar trebui să aibă dreptul de a invoca un astfel de drept în contextul procedurii obișnuite de stabilire a taxei.

76.

Cu toate acestea, stabilirea acestui aspect ține tot de competența instanței naționale.

77.

Pe baza celor de mai sus, propunem să se răspundă la a doua întrebare adresată în cauza C-374/16 și la a treia întrebare adresată în cauza C-375/16 în sensul că, într-o interpretare corectă, articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cazul în care condițiile de formă ale facturilor nu sunt îndeplinite, deducerea este acordată numai în cazul în care persoana impozabilă demonstrează că a luat toate măsurile care i se puteau solicita în mod rezonabil pentru a se asigura de corectitudinea conținutului facturii. Este de competența instanței naționale să aprecieze dacă normele naționale de procedură în temeiul cărora o persoană impozabilă poate invoca buna sa credință în ceea ce privește integritatea facturii sunt compatibile cu principiul efectivității, în lumina în special a duratei, a complexității și a costurilor asociate cu procedurile relevante.

V. Concluzie

78.

În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

„Articolul 226 punctul (5) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată («Directiva privind TVA-ul») se opune unei reglementări naționale care condiționează dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată de menționarea pe factură a adresei la care emitentul își desfășoară activitatea economică.

—

Articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) din Directiva privind TVA-ul se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cazul în care condițiile de formă ale facturilor nu sunt îndeplinite, deducerea este acordată numai în cazul în care persoana impozabilă demonstrează că a luat toate măsurile care i se puteau solicita în mod rezonabil pentru a se asigura de corectitudinea conținutului facturii.

—

Este de competența instanței naționale să aprecieze dacă normele naționale de procedură în temeiul cărora o persoană impozabilă poate invoca buna sa credință în ceea ce privește integritatea facturii sunt compatibile cu principiul efectivității, în lumina în special a duratei, a complexității și a costurilor asociate cu procedurile relevante.”

(1) Limba originală: engleza.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(3) Dispoziția aplicabilă ratione temporis în cauza C-374/16 a fost cea în vigoare înainte de revizuirea Directivei privind TVA-ul în 2010. Cu toate acestea, această revizuire este irelevantă în sensul prezentei proceduri, din moment ce aceasta nu afectează obligația de a include adresa pe factură în temeiul articolului 226 din directivă.

(4) Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19).

(5) Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).

(6) Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28).

(7) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 29).

(8) A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37 și jurisprudența citată).

(9) Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38).

(10) A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 25), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctele 40 și 41).

(11) A se vedea prin analogie Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Polonia (C-678/13, nepublicată, EU:C:2015:358, punctul 46 și jurisprudența citată).

(12) Textul dispoziției respective este următorul: „«persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective” (sublinierea noastră).

(13) A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 27), care face referire la Concluziile avocatului general Kokott prezentate în aceeași cauză (EU:C:2016:101).

(14) A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctele 34 și 35).

(15) A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punctul 34).

(16) A se vedea în special articolul 17 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare) (JO 2010, L 268, p. 1). Această dispoziție impune statelor membre obligația de a stoca într-un sistem electronic printre altele „datele privind identitatea, activitatea, organizarea și adresa persoanelor cărora le-a atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA, culese în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112/CE, precum și data la care numărul respectiv a fost eliberat”.

(17) A se vedea prin analogie Hotărârea din 1 martie 2012 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctele 48 și 49). Autoritățile naționale pot de asemenea să solicite orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA-ului, la monitorizarea aplicării corecte a TVA-ului, mai ales în ceea ce privește tranzacțiile în interiorul Uniunii, precum și la lupta împotriva fraudei în domeniul TVA din partea autorităților administrative din alte state membre în temeiul Regulamentului nr. 904/2010.

(18) A se vedea în special considerentele (46), (47), (56) și (57) ale Directivei privind TVA-ul.

(19) Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719).

(20) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 35).

(21) Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

(22) A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO 1986, L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81).

(23) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctele 48 și 49).

(24) A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 66), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctele 24, 25 și 27), și Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctele 25 și 26).

(25) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 51).

(26) A se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 62).

(27) A se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 52).

(28) A se vedea Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 65), și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 62).

(29) A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50). A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 43).

(30) A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctele 41 și 42), precum și Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91, punctul 45).

(31) Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 26).

(32) Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 28).

(33) Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 27).

(34) A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 51).