HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 septembrie 2007 *

În cauza C-184/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin Decizia din 22 aprilie 2005, primită de Curte la 25 aprilie 2005, în procedura

Twoh International BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) și A. Ó Caoimh, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 iunie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Twoh International BV, de J. H. Sassen, advocaat;

— pentru guvernul olandez, de doamnele H. G. Sevenster și M. de Mol, precum și de domnul P. van Ginneken, în calitate de agenți;

— pentru guvernul francez, de domnul G. de Bergues și de doamna C. Jurgensen-Mercier, în calitate de agenți;

— pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii E. Fitzsimons, SC, și B. Conway, BL;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul polonez, de domnul T. Nowakowski, în calitate de agent;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Fernandes și de doamna C. Lança, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și A. Weimar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 ianuarie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă"), coroborat cu Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), denumită în continuare „Directiva privind asistența reciprocă, și cu Regulamentul (CEE)

nr. 218/92 al Consiliului din 27 ianuarie 1992 privind cooperarea administrativă în domeniul impozitării indirecte (TVA) (JO L 24, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul privind cooperarea administrativă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Twoh International BV (denumită în continuare „Twoh"), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, în legătură cu decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") stabilită suplimentar la care societatea a fost obligată pentru anul 1996 ca urmare a unor livrări intracomunitare de bunuri.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

A șasea directivă

3 Potrivit articolului 2 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit care acționează ca atare, precum și importul de bunuri.

4 Potrivit articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, frauda sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livrările de bunuri prevăzute la articolul 5 [...] expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat la articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri."

Directiva privind asistența reciprocă

5 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva privind asistența reciprocă prevede:

„(1) În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care să le permită să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital."

6 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva privind asistența reciprocă prevede:

„În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorității competente a altui stat membru să înainteze informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1). Autoritatea competentă a statului solicitat nu este obligată să răspundă solicitării dacă autoritatea competentă a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informații care puteau fi utilizate, potrivit împrejurărilor, pentru a obține informațiile solicitate fără riscul de a pune în pericol obținerea rezultatului căutat."

Regulamentul privind cooperarea administrativă

7 Potrivit articolului 4 alineatul (3) din Regulamentul privind cooperarea administrativă:

„Din datele colectate conform alineatului (1) și numai în scopul combaterii fraudei fiscale, autoritatea competentă a statului membru, ori de câte ori consideră acest lucru necesar în vederea controlului intracomunitar privind achiziția de bunuri, poate obține direct și fără întârziere sau poate primi acces direct la următoarele informații:

— numerele de identificare ca plătitori de TVA ale tuturor persoanelor care au făcut furnizările menționate la alineatul (2) a doua liniuță

și

— valoarea totală a respectivelor furnizări de la fiecare persoană către orice persoană căreia i-a fost eliberat un număr de identificare ca plătitor de TVA conform alineatului (2) a doua liniuță; valoarea se exprimă în moneda națională a statului membru care furnizează informațiile și se calculează trimestrial." [traducere neoficială]

8 Articolul 5 din Regulamentul privind cooperarea administrativă are următorul cuprins:

„(1) Dacă informațiile prevăzute la articolul 4 sunt insuficiente, autoritatea competentă a statului membru poate solicita oricând și în cazuri specifice informații suplimentare. Autoritatea solicitată furnizează informațiile cât mai repede posibil și, în orice caz, nu mai târziu de trei luni de la primirea solicitării.

(2) În situațiile menționate la alineatul (1), autoritatea solicitată furnizează autorității solicitante numerele de facturi, data și valoarea tranzacțiilor individuale între persoane din statele membre în cauză." [traducere neoficială]

9 Articolul 6 alineatul (4) din Regulamentul privind cooperarea administrativă prevede:

„Autoritatea competentă a fiecărui stat membru se asigură că persoanelor implicate în furnizarea de bunuri sau servicii intracomunitare li se permite să obțină confirmarea valabilității numărului de identificare ca plătitor de TVA pentru orice persoană." [traducere neoficială]

10 Condițiile de reglementare a schimbului de informații sunt stabilite în titlul III din Regulamentul privind cooperarea administrativă, al cărui articol 7 alineatul (1) primul paragraf are următorul cuprins:

„(1) Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează autorității solicitante din alt stat membru informațiile menționate la articolul 5 alineatul (2), cu condiția ca:

— numărul și natura solicitării de informații formulate de autoritatea solicitantă în cadrul unei anumite perioade să nu impună o sarcină administrativă disproporționată autorității solicitate;

— autoritatea solicitantă să fi încercat obținerea acelor informații din sursele uzuale care pot fi utilizate în acea situație pentru obținerea informațiilor cerute, fără riscul de a periclita atingerea scopului propus;

— autoritatea solicitantă să ceară asistență numai dacă poate asigura asistență similară unei autorități solicitante dintr-un alt stat membru." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

11 În temeiul articolului 9 alineatul 2 litera b) din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă litigiului din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea din 1968"), impozitul pentru livrările de bunuri și de servicii avute în vedere în tabelul II anexat acestei legi este zero dacă sunt respectate condițiile stabilite prin măsuri administrative generale.

12 Rubrica 6 litera a) din tabelul II menționat prevede aplicarea cotei zero de impozit „bunurilor care sunt transportate către un alt stat membru atunci când aceste bunuri sunt supuse perceperii unui impozit pe achiziția intracomunitară a acestor bunuri."

13 Articolul 12 alineatul 1 din Decretul de aplicare a Legii din 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) prevede:

„Dreptul la aplicarea cotei zero livrărilor menționate în tabelul II anexat Legii [din 1968] nu există decât dacă din înscrisurile justificative reiese că această cotă poate fi aplicată."

14 Articolul 4 alineatul 3 din Ordinul secretarului de stat pentru finanțe privind impozitarea livrărilor intracomunitare (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) din 20 iunie 1995 prevede:

„Dacă mărfurile sunt livrate unui client străin «franco uzină» sau «franco depozit» (tranzacții cu ridicarea mărfurilor), caracterul intracomunitar al livrării nu poate reieși dintr-o scrisoare de trăsură sau din documentele de transport ale furnizorului.

Se pot imagina totuși împrejurări în care furnizorul să fie convins, în acel caz, că marfa va fi transportată de clientul străin într-un alt stat membru. Pe lângă documentele stabilite și datele înregistrate la nivel administrativ, trebuie de asemenea să fi fost vorba, în acest caz, despre un client obișnuit, în afară de situația în care furnizorul știa că livrările intracomunitare către acest client au ridicat probleme, iar clientul respectiv să fi dat, în plus, declarația avută în vedere în continuare.

Această declarație scrisă, care trebuie să fie semnată de cel care recepționează mărfurile, ar trebui cel puțin să indice numele clientului și, dacă clientul nu recepționează personal mărfurile, numele persoanei care este însărcinată cu recepționarea în numele clientului, numărul de înmatriculare al vehiculului care va transporta mărfurile, numărul facturii care specifică mărfurile livrate, locul către care clientul va transporta mărfurile, precum și angajamentul clientului de a furniza administrației fiscale, la cerere, orice informație suplimentară cu privire la destinația mărfurilor. Un model de declarație este anexat.

Dacă tranzacțiile cu ridicarea mărfurilor nu privesc un client obișnuit și dacă acestea sunt plătite în numerar, chiar dacă furnizorul nu dispune de niciun document doveditor al caracterului intracomunitar al livrării, adică atunci când niciun document, în afară de o factură întocmită pe numele unui client străin (care menționează numărul de identificare ca plătitor de TVA al clientului), nu dovedește caracterul intracomunitar al livrării, furnizorul nu va putea justifica, fără dovezi suplimentare, beneficiul cotei zero. În aceste împrejurări, furnizorul poate evita riscul unei decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar prin facturarea TVA-ului olandez cumpărătorului. Atunci când transferă mărfurile către un alt stat membru, cumpărătorul va trebui să declare acest lucru la administrația fiscală olandeză. Pe baza acestei declarații, va putea deduce TVA-ul facturat în Țările de Jos."

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

15 În cursul anului 1996, Twoh, societate cu sediul în Țările de Jos, a livrat piese de calculatoare unor societăți cu sediul în Italia. În contractele de vânzare, părțile au convenit să recurgă la modalitatea de livrare potrivit clauzei de comerț „franco uzină" („ex-works" sau EXW), care face parte dintre clauzele de comerț internațional (clauzele denumite „Incoterms 2000") stabilite de Camera Internațională de Comerț.

Utilizarea acestei clauze însemna că Twoh era obligată doar să pună bunurile la dispoziția cumpărătorilor într-un antrepozit situat în Țările de Jos, răspunderea transportului către Italia revenind persoanelor care achiziționează bunurile.

16 Nicio declarație privind aceste livrări, precum cea impusă de legislația fiscală olandeză și care este destinată stabilirii caracterului intracomunitar al livrărilor de bunuri cu scopul scutirii acestora de TVA în Țările de Jos, nu a fost adresată societății Twoh de clienții săi italieni. Totuși, aceasta a considerat mereu că livrările pe care le efectuase constituiau livrări intracomunitare, cărora le era aplicabilă cota zero de TVA. În consecință, Twoh a emis facturi care nu includeau cuantumul TVA-ului și, prin urmare, nu a achitat TVA-ul aferent livrărilor menționate.

17 În urma unei anchete contabile, administrația fiscală olandeză a considerat că nu se demonstrase că mărfurile fuseseră transportate sau expediate către un alt stat membru și că, prin urmare, în mod eronat nu fusese achitat niciun TVA. În consecință, aceasta a transmis societății Twoh o decizie de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pentru perioada 1 ianuarie-31 decembrie 1996, în cuantum de 1 466 629 NLG, numai în temeiul impozitului datorat, supus unei majorări de 100 % din acest cuantum.

18 Twoh a formulat o reclamație împotriva acestei decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar. În cadrul acestei proceduri, Twoh a solicitat în mod expres administrației fiscale olandeze ca, în temeiul Directivei privind asistența reciprocă și al Regulamentului privind cooperarea administrativă, să obțină informații de natură să determine caracterul intracomunitar al acestor livrări de la autoritățile italiene competente. Respectiva administrație a hotărât să nu dea curs acestei solicitări și să mențină decizia de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar.

19 Twoh a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Gerechtshof te Arnhem, care, în urma prezentării de către reclamantă a anumitor dovezi privind livrările în cauză, a anulat-o în ceea ce privește trei livrări și a redus cuantumul deciziei de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar. Această instanță a considerat totuși că administrația fiscală olandeză nu era obligată să solicite autorității competente italiene să desfășoare o anchetă în statul membru de destinație cu scopul de a verifica dacă mărfurile în cauză fuseseră într-adevăr transportate în acest stat. Twoh a formulat recurs în casație la Hoge Raad der Nederlanden împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te Arnhem.

20 Considerând că litigiul cu care a fost sesizat ridică o problemă de interpretare a dreptului comunitar privind dovada expedierii sau transportului bunurilor, în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 28c secțiunea A *initio* și litera (a) din A șasea directivă – coroborat cu Directiva [77/799] și cu Regulamentul [nr. 218/92] – trebuie interpretat în sensul că, dacă statul membru de sosire nu furnizează din proprie inițiativă informații considerate utile, statul membru de origine a expedierii sau a transportului mărfurilor trebuie să solicite informații presupusului stat membru de sosire a mărfurilor și să utilizeze informațiile în cadrul examinării dovezii privind expedierea sau transportul mărfurilor?"

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă coroborat cu Directiva privind asistența reciprocă și cu Regulamentul privind cooperarea administrativă trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile

fiscale ale statului membru de plecare a expediției sau a transportului de bunuri în cadrul unei livrări intracomunitare sunt obligate să solicite informații autorităților din statul membru de destinație indicat de furnizor și să le utilizeze pentru a determina dacă bunurile au făcut efectiv obiectul unei livrări intracomunitare.

22 În prealabil, trebuie amintit că, în cadrul regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, instaurat prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru în care are loc consumul final. Orice achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau a transportului intracomunitar de bunuri în temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă are drept consecință o livrare scutită în statul membru de plecare a respectivei expediții sau a respectivului transport, în aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă (a se vedea Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 29, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctele 22 și 24).

23 În legătură cu condițiile în care devine aplicabilă o scutire a livrării intracomunitare a unui bun în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, trebuie arătat că, la punctul 42 din Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, Curtea a decis că este necesar, în acest scop, ca dreptul de a dispune de bun ca proprietar să fi fost transmis persoanei care achiziționează bunurile și ca furnizorul să fi dovedit că bunul a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

24 Curtea a constatat de asemenea, la punctul 44 din Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, că, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre,

autoritățile fiscale verifică dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora.

25 În ceea ce privește dovezile pe care persoanele impozabile sunt obligate să le furnizeze, trebuie constatat că nicio dispoziție din A șasea directivă nu se referă în mod direct la această problemă. Această directivă prevede numai, la articolul 28c secțiunea A prima parte a tezei, că obligația de a stabili condițiile în care sunt scutite livrările intracomunitare de bunuri revine statelor membre. Totuși, trebuie amintit că, în exercitarea puterilor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept comunitar, printre care figurează în special principiul securității juridice și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 48, precum și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctele 29 și 30).

26 În această privință, trebuie considerat, după cum arată în mod întemeiat Comisia Comunităților Europene, că principiul potrivit căruia sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogări sau al unei scutiri fiscale revine părții care a solicitat beneficiul unui astfel de drept se înscrie în limitele impuse de dreptul comunitar. În consecință, potrivit articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, revine furnizorului de bunuri să facă dovada îndeplinirii condițiilor de scutire menționate la punctul 23 din prezenta hotărâre.

27 În acest context, trebuie arătat că, la punctul 50 din Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, Curtea a hotărât că ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, stabilind, în special, o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi ce justifică dreptul la scutire să poată obliga ulterior acest furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, printr-o fraudă săvârșită de

persoana care achiziționează bunurile, persoană despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare.

28 Desigur, spre deosebire de cauza care a dus la pronunțarea Hotărârii Teleos și alții, citată anterior, decizia de trimitere nu oferă nicio precizare privind buna-credință a societății Twoh și nu permite să se știe dacă a fost săvârșită o fraudă de către clientul acesteia. Ceea ce are importanță în speță este faptul că, întrucât nu era în măsură să furnizeze dovezile necesare pentru a stabili că bunurile au fost efectiv transportate în statul membru de destinație, Twoh a solicitat administrației fiscale olandeze să obțină informații de natură să demonstreze caracterul intracomunitar al livrărilor sale de la autoritatea competentă din acest stat membru, în aplicarea Directivei privind asistența reciprocă și a Regulamentului privind cooperarea administrativă. Așadar, întrebarea care se pune este dacă această administrație era obligată să aprobe o asemenea cerere.

29 Răspunsul la această întrebare poate fi dedus din finalitatea și din conținutul Directivei privind asistența reciprocă, precum și ale Regulamentului privind cooperarea administrativă.

30 În primul rând, în legătură cu finalitatea acestor două acte comunitare, trebuie constatat că reiese din primul și din al doilea considerent ale Directivei privind asistența reciprocă, precum și din al treilea considerent al Regulamentului privind cooperarea administrativă, că acestea au ca obiectiv să lupte împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, precum și să permită statelor membre să constate cu exactitate cuantumul impozitului ce trebuie perceput [a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 13 aprilie 2000, W. N., C-420/98, Rec., p. I-2847, punctele 15 și 22, precum și, în legătură cu Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85), Hotărârea din 26 ianuarie 2006, Comisia/Consiliul, C-533/03, Rec., p. I-1025, punctele 49 și 52].

31 În al doilea rând, în ceea ce privește conținutul respectivelor acte comunitare, rezultă din titlul Directivei privind asistența reciprocă și al Regulamentului privind cooperarea administrativă că acestea au fost adoptate cu scopul de a reglementa colaborarea între autoritățile fiscale din statele membre. După cum arată în mod întemeiat atât Comisia, cât și avocatul general la punctul 23 din concluzii, aceste acte juridice nu conferă niciun drept particularilor în afară de acela de a obține confirmarea validității „numărului de identificare ca plătitor de TVA al unei persoane determinate", potrivit articolului 6 alineatul (4) din Regulamentul privind cooperarea administrativă.

32 Într-adevăr, Directiva privind asistența reciprocă prevede, în scopul prevenirii fraudei fiscale, posibilitatea administrațiilor fiscale naționale de a solicita informații pe care ele nu le pot obține. Astfel, faptul că, atât la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, cât și la articolul 5 alineatul (1) din Regulamentul privind cooperarea administrativă, legiuitorul comunitar a folosit termenul „poate" este de natură să indice că, dacă respectivele administrații au, desigur, posibilitatea de a solicita informații din partea autorității competente dintr-un alt stat membru, o astfel de solicitare nu constituie nicidecum o obligație. Este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care lipsesc informații privind tranzacțiile efectuate de persoanele impozabile stabilite pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații către un alt stat membru.

33 În plus, respectivele acte comunitare prevăd de asemenea limite în privința colaborării între statele membre, întrucât autoritățile statului solicitat nu sunt obligate să furnizeze informațiile cerute în toate împrejurările. Într-adevăr, articolul 7 alineatul (1) primul paragraf prima liniuță din Regulamentul privind cooperarea administrativă prevede că numărul și natura solicitărilor de informații formulate în cadrul unei anumite perioade de timp nu trebuie să impună o sarcină administrativă disproporționată respectivelor autorități. În plus, a doua liniuță a aceleiași dispoziții, precum și articolul 2 alineatul (1) din Directiva privind asistența reciprocă prevăd că aceste autorități nu sunt obligate să furnizeze informații atunci când reiese că autoritatea competentă a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii uzuale de informații.

34 Rezultă că Directiva privind asistența reciprocă și Regulamentul privind cooperarea administrativă nu au fost adoptate cu scopul de a înființa un sistem de schimburi de informații între administrațiile fiscale ale statelor membre care să le permită să determine caracterul intracomunitar al livrărilor efectuate de o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze ea însăși dovezile necesare în acest scop.

35 Această constatare este deopotrivă susținută de jurisprudența Curții privind asistența reciprocă a autorităților competente în domeniul impozitelor directe, care poate fi transpusă prin analogie într-o situație precum cea din acțiunea principală. Potrivit acestei jurisprudențe, Directiva privind asistența reciprocă poate fi invocată de un stat membru pentru a obține, din partea autorităților competente dintr-un alt stat membru, toate informațiile de natură să îi permită stabilirea în mod corect a impozitelor. Totuși, nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să solicite chiar persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă se impune sau nu se impune acordarea deducerii solicitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec., p. I-7641, punctul 26, precum și Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctele 49 și 50).

36 În plus, informațiile a căror comunicare poate fi solicitată, potrivit Directivei privind asistența reciprocă, de autoritățile competente dintr-un stat membru sunt exact acelea care li se par necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului în raport cu legislația pe care trebuie să o aplice ele însele. Această directivă nu afectează deloc competența respectivelor autorități de a aprecia în special dacă sunt îndeplinite condițiile cărora le este subordonată, prin această legislație, scutirea unei operațiuni (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Vestergaard, citată anterior, punctul 28).

37 Trebuie adăugat, în sfârșit, că, și în ipoteza în care administrația fiscală din statul membru de livrare a obținut de la statul membru de destinație informația potrivit căreia cumpărătorul a prezentat autorităților fiscale din acest ultim stat o declarație

privind achiziția intracomunitară, o asemenea declarație nu constituie o dovadă decisivă de natură să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctele 71 și 72).

38 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă coroborat cu Directiva privind asistența reciprocă și cu Regulamentul privind cooperarea administrativă trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile fiscale ale statului membru de plecare a expediției sau a transportului de bunuri în cadrul unei livrări intracomunitare nu sunt obligate să solicite informații din partea autorităților statului membru de destinație indicat de furnizor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) declară:

Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun

de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, coroborat cu Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992, și cu Regulamentul (CEE) nr. 218/92 al Consiliului din 27 ianuarie 1992 privind cooperarea administrativă în domeniul impozitării indirecte trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile fiscale ale statului membru de plecare a expediției sau a transportului de bunuri în cadrul unei livrări intracomunitare nu sunt obligate să solicite informații din partea autorităților statului membru de destinație indicat de furnizor.

Semnături