

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 24 ianuarie 2008¹(1)

Cauza C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

„Rotunjirea valorilor TVA-ului”

1. Oricare ar fi cota TVA-ului aplicat operațiunilor, vor exista întotdeauna cazuri – exceptând situațiile în care alegerea cotelor și a prețurilor posibile este limitat în mod artificial – în care suma datorată cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare utilizate la plată⁽²⁾. În astfel de cazuri, va fi necesară rotunjirea sumei. Se pun, așadar, diferite întrebări cu privire la faptul dacă rotunjirea trebuie să se facă în sus sau în jos și în ce stadiu trebuie să se realizeze aceasta – pentru fiecare articol, pentru fiecare bon de casă sau factură, pentru fiecare declarație fiscală etc. Quantumul global al taxei declarate va putea varia în mod semnificativ în funcție de diferitele răspunsuri la aceste întrebări.

2. În cadrul prezentei trimiteri preliminare, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă, Țările de Jos) solicită Curții să stabilească (a) dacă procedura de rotunjire intră sub incidența dreptului național sau a dreptului comunitar și (b) în cea de a doua situație, dacă statele membre trebuie să autorizeze rotunjirea în jos pe articol chiar și atunci când în aceeași factură sau în aceeași declarație sunt cuprinse diferite operațiuni⁽³⁾.

Legislația comunitară aplicabilă

3. Articolul 2 din Prima directivă TVA⁽⁴⁾, aflat în vigoare în perioada în care au avut loc faptele din prezenta cauză (octombrie 2003), prevedea:

„Principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale pe consum exact proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de tranzacții care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii taxei pe valoarea adăugată suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată se aplică până la etapa de vânzare cu

am?nuntul, inclusiv.” [traducere neoficial?]

4. Prevederi mai detaliate pot fi g?site în A ?asea directiv?(5). Dou? dintre acestea privesc rotunjirea – dar în procente, nu în valori. Articolul 19(6) reglementeaz? calcularea propor?iei deductibile în cazul în care bunurile sau serviciile sunt utilizate atât pentru opera?iunile impozabile, cât ?i pentru opera?iunile scutite. Potrivit articolului 19 alineatul (1), partea *deductibil?* a taxei trebuie s? se exprime într?un procent rotunjit *în sus* la cea mai apropiat? cifr? întreag?. Referitor la articolul 25 alineatul (3)(7), care prive?te sistemul forfetar comun pentru agricultori, acesta prevede c? procentele de compensare pot fi rotunjite *în sus sau în jos* la cea mai apropiat? jum?tate de procent.

5. Urm?toarele prevederi cuprinse în A ?asea directiv? au fost prezentate ca relevante pentru problemele ridicate în prezenta cauz?.

6. Articolul 2 alineatul (1)(8) prevede c? sunt supuse TVA?ului livr?rile de bunuri efectuate cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare. Articolul 5 alineatul (1)(9) define?te livrarea de bunuri ca transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

7. În temeiul articolului 10 alineatele (1) ?i (2), faptul generator este o împrejurare în virtutea c?reia sunt îndeplinite condi?iile legale necesare pentru ca impozitul s? devin? exigibil, ?i anume momentul de la care autoritatea fiscal? este îndrept??it? s? pretind? impozitul de la persoana pasibil? de plata acestuia. Aceasta are loc, în principiu, atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile(10).

8. Articolul 11 sec?iunea A(11) prevede regula general? potrivit c?reia baza de impozitare este constituit?, în esen??, din toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? de c?tre furnizor, de la client sau de la un ter?.

9. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) impune statelor membre s? stabileasc? o cot? standard a TVA?ului ?i autorizeaz? cote reduse pentru anumite categorii de livr?ri(12).

10. Articolul 17 alineatele (1) ?i (2)(13) confer? persoanelor impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA?ului pe care au obliga?ia de a?l pl?ti valoarea TVA?ului pe care l?au pl?tit pentru bunurile utilizate în scopul opera?iunilor lor taxabile.

11. Articolul 22 alineatul (3) litera (a)(14) impune persoanelor impozabile s? asigure emiterea unei facturi pentru fiecare livrare impozabil? pe care acestea o efectueaz? pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? (ceea ce presupune, a?adar, c? această cerin?? nu este impus? în cazul livr?rilor c?tre consumatorii finali care sunt persoane juridice(15)), iar articolul 22 alineatul (3) litera (b) impune ca această factur? s? cuprind?, printre alte informa?ii, pre?ul f?r? tax? ?i taxa relevant? aferent? fiec?rei cote, precum ?i orice eventuale scutiri(16). Articolul 22 alineatul (5)(17) impune fiec?rei persoane impozabile s? pl?teasc? valoarea net? a TVA?ului (?i anume taxa aferent? ie?irilor din care se scade taxa aferent? intr?rilor) cu ocazia depunerii declara?iei periodice(18).

12. Comisia atrage de asemenea aten?ia asupra anumitor prevederi ale Directivei 98/6/CE(19). În special, articolul 2 litera (a) din această directiv? define?te „pre?ul de vânzare” în vânzarea cu am?nuntul ca fiind pre?ul final al unei unit??i din produs sau al unei cantit??i date din produs, inclusiv TVA?ul ?i toate celelalte taxe, iar articolul 3 alineatul (1) impune ca pre?ul de vânzare s? fie indicat pentru toate produsele vizate.

Legislația olandeză aplicabilă

13. TVA-ul este reglementat în Țările de Jos prin Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 1968 și prin Decretul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) din 1968. Cota normală a TVA-ului este de 19 % și există de asemenea o cotă redusă de 6 %.

14. În perioada în care au avut loc faptele din prezenta cauză nu exista nicio dispoziție care să reglementeze rotunjirea sumelor datorate. De la 1 iulie 2004, un nou articol 5a a fost introdus în decretul de aplicare:

„La calcularea taxei pe baza prețului și a valorii în vamă [...] valoarea taxei datorate este rotunjită aritmetic la cel mai apropiat cent. Această rotunjire aritmetică este aplicată astfel încât, în cazul sumelor pentru care a treia zecimală este mai mare sau egală cu 5, rotunjirea se face în sus, iar în cazul sumelor pentru care a treia zecimală este mai mică decât 5, rotunjirea se face în jos.”

15. Expunerea de motive referitoare la această modificare menționează că problema rotunjirii fusese discutată în cadrul Comitetului consultativ privind TVA-ul(20) și că poziția Comisiei a fost că, întrucât directiva nu cuprindea nicio dispoziție în acest domeniu, statele membre puteau să o reglementeze la nivel național, în conformitate cu principiul subsidiarității.

16. Expunerea de motive menționează de asemenea că metoda prevăzută se limita să impună o rotunjire aritmetică la cel mai apropiat cent, dar că taxa putea fi calculată și rotunjită pentru fiecare livrare de bunuri sau pentru fiecare serviciu furnizat, ori rotunjirea putea fi aplicată la valoarea totală a unui anumit număr de livrări.

17. Articolul 38 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri impune comercianților să ofere bunuri sau servicii la un preț care include TVA-ul, cu excepția cazului în care clientul este o persoană impozabilă sau un organism public.

Istoricul cauzei și procedura

18. Societatea Koninklijke Ahold NV (denumită în continuare „Ahold”) administrează supermarketuri în Țările de Jos. În calitate de vânzător cu amănuntul, aceasta este obligată să ofere spre vânzare articole al căror preț include TVA-ul.

19. În octombrie 2003, societatea a calculat și a declarat TVA-ul aferent vânzărilor din toate supermarketurile sale pe baza sumei totale care corespundea fiecărui bon de casă sau „coș de cumpărături”. Aceasta a repartizat suma totală incluzând TVA-ul indicat pe fiecare bon de casă în trei subtotaluri corespunzătoare articolelor (a) supuse cotei standard, (b) supuse cotei reduse și (c) pentru care nu datora TVA-ul, acesta fiind achitat în prealabil în temeiul unui regim special. Societatea a multiplicat primele două subtotaluri cu 19/119 și, respectiv, 6/106, pentru a obține valoarea TVA-ului inclus în preț(21). Fiecare dintre aceste sume a fost apoi rotunjită aritmetic (în sus sau în jos) la cel mai apropiat cent. Totalurile astfel obținute au fost declarate taxe aferente ieșirilor și au fost utilizate pentru a calcula valoarea TVA-ului datorat (taxa aferentă ieșirilor din care se scade taxa aferentă intrărilor).

20. Cu toate acestea, în două supermarketuri, societatea a efectuat în plus, pentru propriile nevoi, un calcul diferit pe baza faptului că (a) valoarea TVA-ului ar trebui stabilită nu pentru fiecare bon de casă, ci pentru fiecare articol vândut și (b) orice rotunjire necesară ar trebui să se facă întotdeauna în jos, la cel mai apropiat cent. Ahold a calculat, a adărat, că, pentru cele două magazine și pentru perioada în discuție, ar fi trebuit să plătească cu 1 414 euro mai puțin decât a

declarat și a plătit efectiv.

21. Acțiunea introdusă de Ahold împotriva refuzului de a i se rambursa această sumă este examinată în prezent de Hoge Raad. Ahold arată că orice metodă de rotunjire care conduce la o valoare a taxei datorate mai ridicată, cu oricât de puțin, decât valoarea obținută prin aplicarea strictă a cotei corespunzătoare a TVA-ului este incompatibilă cu dreptul comunitar.

22. Hoge Raad der Nederlanden solicită Curții să se pronunțe asupra următoarelor întrebări:

„1) Rotunjirea valorilor TVA-ului într-un mod exclusiv sub incidența dreptului național sau – înănd seama în special de dispozițiile [articolului 11 secțiunea A și ale articolului 22 alineatul (3) litera (b) și alineatul (5) din Așasea directivă] – această problemă ține de dreptul comunitar?

2) În acest ultim caz, din dispozițiile menționate ale directivei rezultă că statele membre sunt obligate să autorizeze rotunjirea în jos pe articol, chiar dacă diferite operațiuni sunt menționate pe o factură și/sau sunt cuprinse într-o declarație?”

23. Ahold, guvernele elen, olandez, polonez și al Regatului Unit, precum și Comisia au depus observații scrise și toate, cu excepția guvernului polonez, au fost reprezentate la ședință.

Aprecieri

Cu privire la prima întrebare – dreptul aplicabil

24. Este clar că nicio dispoziție a directivelor comunitare din domeniul TVA-ului nu reglementează în mod expres rotunjirea valorilor TVA-ului. Cu toate că articolul 11 secțiunea A și articolul 22 alineatul (3) litera (b), la care face trimitere Hoge Raad, sunt relevante pentru stabilirea valorilor TVA-ului, acestea nu au acel grad de precizie care ar fi necesar pentru a trage vreo concluzie specifică cu privire la rotunjirile menționate. În aceste condiții și întrucât problema rotunjirii nu poate fi evitată, reglementarea detaliată necesară trebuie să revină dreptului național(22).

25. În plus, astfel cum au arătat mai multe state membre, această concluzie este susținută de dispozițiile tratatului privind armonizarea taxelor pe cifra de afaceri (articolul 93 CE) și de directive (articolul 249 al treilea paragraf CE).

26. Este totuși la fel de clar că, într-un domeniu acoperit de o directivă de armonizare, statele membre nu pot adopta măsuri care sunt contrare normelor sau principiilor stabilite de această directivă sau care sunt incompatibile cu acestea ori cu normele sau principiile de rang superior aplicabile în dreptul comunitar(23).

27. Cu alte cuvinte, problema rotunjirii nu este numai o problemă de drept național sau comunitar; aceasta trebuie reglementată în detaliu de dreptul național în limitele impuse de dreptul comunitar.

Cu privire la a doua întrebare – rotunjirea în jos pe articol

28. În aceste condiții, a doua întrebare este, în esență, dacă normele comunitare care reglementează TVA-ul, în special Așasea directivă, impun, authorizează sau interzic o normă națională care permite comercianților să rotunjească TVA-ul în jos la cel mai apropiat cent pentru fiecare articol vândut.

29. În opinia noastră, o asemenea normă este incompatibilă cu principiile care reglementează TVA-ul, pentru motivele pe care le vom prezenta în continuare. Deși problema prezintă un dublu

aspect – rotunjirea în jos și rotunjirea pe articol – cele două sunt strâns legate și le vom examina împreună.

30. Un aspect preliminar este acela că problema este ridicată în fața Hoge Raad în contextul unor livrări de bunuri către consumatori finali, efectuate la prețuri cu amănuntul care includ TVA-ul. Pentru moment, vom limita analiza la acest context – care, din punctul de vedere al rotunjirii, diferă într-o oarecare măsură de livrările către alte persoane impozabile și de livrările efectuate la un preț net la care se adaugă TVA-ul(24).

31. Două cerințe ni se par a fi primordiale: TVA-ul trebuie să fie exact proporțional cu prețul și trebuie să fie neutru pentru comercianți.

32. Prima dintre aceste cerințe este formulată în mod explicit la articolul 2 din Prima directivă. Aceasta înseamnă că valoarea TVA-ului inclus în prețul cu amănuntul trebuie să reprezinte, oricare ar fi cota TVA-ului, partea exactă a prețului care rezultă din aplicarea acestei cote. În cazul în care cota este de 19 %, proporția exactă a taxei în prețul cu amănuntul este de 19/119 din prețul respectiv. Aceasta este proporția exactă, indiferent dacă poate sau nu poate fi exprimată într-un număr întreg de cenți.

33. A doua cerință rezultă atât din acest articol, cât și din sistemul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă. TVA-ul trebuie suportat numai de consumatorul final, și nu de diferiții comercianți și prestatori de servicii care au contribuit la produsul final sau prin mâinile cărora a trecut acesta(25). Invers, acești operatori trebuie să verse administrației fiscale toate sumele reprezentând TVA-ul plătite de consumatorul final și nu pot reține nicio astfel de sumă în favoarea lor.

34. Pentru consumatorul final, care suportă TVA-ul, dar nu îl plătește separat și nici nu îl deduce într-un stadiu ulterior, nu este necesar să se stabilească valoarea taxei incluse într-un preț cu amănuntul ca număr întreg de cenți. Consumatorul poate dori în mod legitim să fie informat atât cu privire la valoare, cât și la procentaj, dar, în acest scop, este suficientă o indicație aproximativă la cel mai apropiat cent. Nu este necesar sub nicio formă ca o astfel de indicație pe un bon de casă, și nu pe o factură de TVA emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din A șasea directivă, să fie obligatorie pentru vânzătorul cu amănuntul sau pentru administrația fiscală.

35. În schimb, este important din punct de vedere practic pentru cei doi actori ca, la calculele pentru stabilirea sumelor datorate, să se utilizeze cifre exacte.

36. Conform articolului 22 alineatele (4) și (5) din A șasea directivă, valoarea TVA-ului trebuie declarat de către persoana impozabilă în declarația sa periodică, în care aceasta va servi ca element la calcularea taxei nete pe care persoana respectivă trebuie să o plătească la depunerea declarației.

37. Orice creștere a sumei declarate (ca rezultat al rotunjirii în sus) înseamnă o creștere a taxei nete care trebuie plătită administrației fiscale, iar orice diminuare (ca rezultat al rotunjirii în jos) înseamnă o diminuare a acestei taxe nete(26).

38. Așadar, deși proporția exactă a taxei incluse în fiecare preț cu amănuntul și care este plătită de consumator (19/119 din acest preț, în exemplul nostru) nu variază, rotunjirea valorii în sus la cel mai apropiat cent în declarația periodică lăsară obliga pe vânzătorul cu amănuntul să plătească din profitul său cu o fracțiune dintr-un cent mai mult decât datorează în mod real, iar rotunjirea în jos lăsară permite acestuia să rețină o fracțiune dintr-un cent ca profit adițional.

39. Să ar putea obiecta că o fracțiune de cent reprezintă o valoare nesemnificativă și nu este

de natură, ca atare, s-a compromis în mod serios integritatea sistemului de TVA. Totuși, dacă o fracțiune de cent este multiplicată cu numărul de articole vândute într-o anumită perioadă imposibil, impactul poate fi considerabil.

40. Calculul efectuat de Ahold arată că, pentru două dintre magazinele sale într-o lună, diferența ar fi fost de aproximativ 1 400 de euro. Potrivit site-urilor sale internet, numai în Țările de Jos, Ahold administrează peste 2 000 de puncte de vânzare cu amănuntul de dimensiuni variate. În acest context, estimarea aproximativă a guvernului Regatului Unit potrivit căreia „dacă primele patru lanțuri de supermarketuri care livrează bunuri în Regatul Unit ar fi autorizate să efectueze rotunjiri în jos pe articol, fără nicio modificare a prețurilor plătite de clienți, aceasta ar conduce la o rotunjire în jos a TVA-ului contabilizat și plătit de aceste lanțuri de supermarketuri de o valoare cu mult peste 70 de milioane GBP pe an (100 de milioane de euro)” pare plauzibilă(27).

41. Nu există niciun motiv să se presupună că rotunjirea în sus ar conduce în mai mică măsură la o distorsionare decât rotunjirea în jos, însă distorsionarea ar putea fi mai mare în statele membre în care cea mai mică unitate monetară utilizată este mai mare decât centul.

42. Rotunjirea sistematică în jos sau în sus a valorii TVA-ului datorat pentru fiecare articol vândut ar conduce astfel la o îndepărtare globală semnificativă în raport cu un rezultat pe deplin compatibil cu principiile proporționalității exacte și neutralității TVA-ului(28). Prin rotunjirea în jos, în totaluri, sume importante de TVA ar fi plătite de clienți și reținute de vânzătorii cu amănuntul în loc să fie văturate, ca sume datorate, administrației fiscale; prin rotunjirea în sus, sume asemănătoare ar fi încasate de administrație de la vânzătorii cu amănuntul, deși nu ar fi datorate și nu ar fi fost plătite de clienți.

43. În consecință, normele comunitare din domeniul TVA-ului nu pot autoriza – și, cu atât mai puțin, impune –, la momentul contabilizării TVA-ului, o rotunjire sistematică în jos (sau în sus) a TVA-ului pentru fiecare articol vândut de comercianții cu amănuntul.

44. Această concluzie răspunde la a doua întrebare a Hoge Raad.

45. Cu toate acestea, poate fi util să se examineze ce tipuri de soluții ar fi acceptabile, având în vedere că situația care prezintă interes în această cauză privește vânzările cu amănuntul către consumatori finali la prețuri care includ TVA-ul.

46. Cel puțin două tipuri de abordare pot să pară potrivite pentru a reduce sau a diminua, dacă nu pentru a elimina complet, distorsiunea pe care am subliniat-o mai sus. Acestea ar putea fi aplicate în mod individual sau în combinație.

47. În primul rând, astfel cum au subliniat toate guvernele statelor membre în observații, metoda comună aritmetică de rotunjire, în care fiecare fracțiune de cent sub 0,5 este rotunjită în jos și fiecare fracțiune mai mare sau egală cu 0,5 este rotunjită în sus, ambele la cel mai apropiat cent, poate reduce distorsiunea în discuție, în măsura în care sumele rotunjite în jos vor tinde să compenseze sumele rotunjite în sus(29).

48. Nu este necesar ca o asemenea abordare să afecteze valoarea TVA-ului inclus în prețul plătit de fiecare consumator pentru fiecare articol, care, la o cotă de 19 %, rămâne egal cu 19/119 din prețul cu amănuntul(30). Este vorba mai degrabă despre un mijloc practic de a realiza o aproximare a totalului valorilor individuale pentru care fiecare vânzător cu amănuntul trebuie să întocmească o declarație periodică pe care o remite administrației fiscale. Gradul de exactitate ar putea fi, eventual, sporit prin calcularea valorii TVA-ului inclus în prețul fiecărui articol până la, de exemplu, a opta sau a zecea zecimală și prin adiționarea valorilor astfel obținute înainte de a le

rotunji la cel mai apropiat cent, îns? această subtilitate pare excesiv de complicat? (?i constrâng?toare pentru micii comercian?i).

49. În al doilea rând, dezvoltând această ultim? considera?ie, nicio rotunjire nu este necesar? atât timp cât nu trebuie realizat? nicio *plat?* efectiv? a TVA?ului, separat de indicarea pre?urilor incluzând TVA?ul. Acest stadiu nu este atins decât la momentul calcul?rii valorii datorate pentru fiecare declara?ie periodic? în conformitate cu articolul 22 alineatul (5) din A ?asea directiv?. Pân? la acel moment, contabilitatea vânz?torilor cu am?nuntul poate indica numai pre?uri care includ TVA?ul pentru fiecare cot? a TVA?ului aplicabil?; valoarea taxei incluse în aceste pre?uri poate fi simplu înregistrat? ca fiind egal? cu 19/119 sau 6/106 ori cu orice alt? frac?ie aplicabil? („propor?ia exact?” impus? de articolul 2 din Prima directiv?). Dacă rotunjirea se efectueaz? în stadiul final, rezultatul este mai precis, ?i, mai mult, constrângerile legate de calcul sunt reduse.

50. Dacă efectul rotunjirii este astfel limitat la o frac?iune de cent pentru fiecare vânz?tor cu am?nuntul, pentru fiecare cot? a TVA?ului ?i pentru fiecare declara?ie periodic?, nu va exista o distorsiune serioas? a valorii totale a taxei prelevate în compara?ie cu valoarea total? plătit? de consumatori, iar această diferen?? în raport cu neutralitatea nu va putea dep??i câ?iva cen?i pe vânz?tor cu am?nuntul.

51. Mai mult, dacă rotunjirea este amânat? la ultimul stadiu posibil, rotunjirea sistematic? în jos nu va afecta integritatea sistemului decât în mod cu totul neglijabil. Curtea a precizat în Hot?rârea Elida Gibbs c?, în calculul final, valoarea ce revine administra?iei fiscale nu poate s? dep??easc? taxa plătit? de consumatorul final(31). Dacă acest principiu trebuie respectat cu stricte?e, rotunjirea sistematic? în jos în stadiul declara?iei periodice pare a fi solu?ia care respect? cel mai bine normele ?i principiile care trebuie urmate.

52. Am dori s? ad?ug?m numai o remarc? final?. În temeiul Directivei 98/6, vânz?torii cu am?nuntul trebuie s? indice pre?urile cu TVA?ul inclus. Astfel cum a fost explicat în cadrul ?edin?ei, ace?tia stabilesc pre?urile respective în func?ie de considera?ii legate de pia??: marja de profit pe care inten?ioneaz? s? o realizeze, pre?ul pe care consumatorul dore?te s? îl plăteasc? ?i pre?ul facturat de concuren?i. Este clar c? rotunjirea valorilor TVA?ului poate avea o inciden?? asupra acestor elemente, în special atunci când este vorba despre articole la pre?uri sc?zute, care reprezint? un volum mare de tranzac?ii. Cu toate acestea, TVA?ul este destinat s? fie neutru pentru comercian?i, iar calculele privind TVA?ul nu ar trebui s? poat? influen?a deciziile comerciale de acest tip. În această privin??, este deosebit de important s? se ?in? seama de faptul c? marile lan?uri de supermarketuri au o capacitate mult mai ridicat? de a efectua astfel de calcule decât micii comercian?i, astfel încât orice posibilitate de rotunjire a TVA?ului pentru articole individuale poate denatura concuren?a în favoarea primilor ?i în detrimentul celor din urm?.

53. Pentru a rezuma: (i) atunci când valorile trebuie adi?ionate, rotunjirea aritmetic? va conduce la o distorsiune mai redus? decât rotunjirea sistematic? în sus sau în jos (iar rotunjirea la o cifr? par? va reduce ?i mai mult această distorsiune); (ii) distorsiunea poate fi diminuat? într?un mod mai eficient prin calcularea valorilor datorate numai dup? adi?ionarea valorilor individuale cu TVA?ul inclus pentru fiecare perioad? impozabil?; (iii) în acest stadiu, pentru a evita orice plat? excedentar? c?tre administra?ia fiscal?, este acceptabil? rotunjirea în jos a sumei datorate la cea mai apropiat? unitate minim? de plat? în toate cazurile.

54. Am dori s? subliniem c? metodele descrise nu trebuie considerate în mod necesar ca fiind singurele posibilit??i pe care le au statele membre. Orice solu?ie care respect? normele ?i principiile relevante – ?i în special care nu presupune c? vânz?torul cu am?nuntul p?streaz? sau pl?te?te o diferen?? între propor?ia exact? a TVA?ului în pre?ul cu am?nuntul ?i suma datorat? administra?iei fiscale – este acceptabil?.

Pre?urile f?r? TVA ?i livr?rile c?tre persoane impozabile

55. Cauza cu care este sesizat Hoge Raad prive?te vânz?ri cu am?nuntul la pre?uri care includ TVA?ul. Considera?iile de mai sus se refer? la acest context specific ?i pornesc de la principiul c? vânz?rile sunt realizate c?tre consumatorii finali. Astfel cum am ar?tat, asemenea consumatori au dreptul de a cunoa?te partea de TVA inclus? în pre?ul pe care l?au pl?tit ?i pot fi informa?i cu privire la valoarea acestuia, pân? la cel mai apropiat cent. Informa?ia respectiv? este deseori oferit? pe bonurile de cas? ale vânz?torilor cu am?nuntul, îns? nu este necesar ca aceasta s? aib? un efect obligatoriu în raporturile dintre comerciant ?i administra?ia fiscal?.

56. Cu toate acestea, atunci când vânz?rile sunt efectuate c?tre persoane impozabile care vor utiliza bunurile în discu?ie în scopul opera?iunilor lor impozabile, este necesar? emiterea unei facturi de TVA în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din A ?asea directiv?. Aceast? factur? trebuie s? cuprind? atât pre?ul f?r? tax?, cât ?i valoarea taxei, cele dou? trebuind, a?adar, exprimate sub forma unei sume care poate fi pl?tit?.

57. Asemenea situa?ii nu privesc în mod normal vânz?torii cu am?nuntul, ci comercian?ii a c?ror activitate const? în mod esen?ial în livrarea de bunuri c?tre persoane impozabile. Spre deosebire de vânz?torii cu am?nuntul, ace?tia stabilesc în principiu un pre? – în cen?i întregi – f?r? tax?, apoi aplic? la acest pre? TVA?ul la cota corespunz?toare. Pentru a exprima valoarea TVA?ului într?un num?r întreg de cen?i, va fi din nou deseori necesar? rotunjirea valorii în sus sau în jos.

58. Cu toate acestea, într?o asemenea situa?ie, distorsiunile pe care le?am descris mai sus fie nu se vor produce, fie vor avea efecte mult limitate.

59. În ceea ce prive?te opera?iunile *individuale*, în care TVA?ul facturat de vânz?tor reprezint? taxa aferent? intr?rilor care va fi ulterior dedus? de client, suma nici nu împov?reaz?, nici nu avantajeaz? vreuna dintre p?r?i ?i, întrucât taxa aferent? ie?irilor ?i taxa aferent? intr?rilor se neutralizeaz? prin aplicarea sistemului de deduceri, suma prelevat? asupra livr?rii c?tre consumatorul final la cap?tul lan?ului de TVA nu este afectat?.

60. În cazurile mai rare în care livrarea se efectueaz? c?tre un consumator final, rotunjirea, de?i are un efect redus asupra sumei pl?tite de client ?i încasate de administra?ia fiscal?, nu afecteaz? neutralitatea taxei din punctul de vedere al furnizorului. Valoarea facturat? corespunde valorii care trebuie declarat? la administra?ia fiscal?, iar frac?iunea cu care este rotunjit? nu afecteaz? în niciun mod marja furnizorului(32).

61. Este adevărat că efectul *cumulat* al rotunjirilor asupra unor asemenea operațiuni poate afecta valoarea totală a veniturilor din TVA încasate de statul membru, dar acest efect va fi limitat. Consumatorii finali obțin livrările în marea majoritate a cazurilor de la vânzători cu amănuntul obligați să vândă la prețuri care includ TVA-ul. Ocazional, atunci când nu obțin livrările în acest mod, achizițiile lor sunt susceptibile să aibă o valoare mai importantă, astfel încât rotunjirile de mai puțin de un cent vor reprezenta, ca proporție, o diferență cu mult mai redusă. Dacă rotunjirea este aritmetică, efectul atât asupra facturilor de TVA, cât și asupra clienților individuali va fi restrâns.

62. Atunci când, în cadrul unor operațiuni individuale excepționale, o persoană impozabilă achiziționează de la un vânzător cu amănuntul articole pe care le va utiliza în scopul operațiunilor sale impozabile și pentru care va intenționa să deducă TVA-ul, acesta va solicita o factură care să indice prețul net, precum și valoarea taxei. În acest caz, vânzătorul cu amănuntul va trebui să efectueze o ușoară ajustare a prețului său pentru a putea să exprime aceste valori în cenți întregi. Totuși, pentru motivele arătate, această ajustare nu va avea efect asupra vreunei părți sau asupra valorii TVA-ului încasat în ultimă instanță.

Concluzie

63. Având în vedere totalitatea considerațiilor anterioare, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Hoge Raad după cum urmează:

„(1) Directivele comunitare din domeniul TVA-ului nu reglementează în detaliu rotunjirea valorilor TVA-ului. O asemenea reglementare reprezintă, prin urmare, o problemă de drept național, care trebuie totuși să respecte în această privință toate normele și principiile relevante care decurg din directive.

(2) Aceste norme și principii nu permit vânzătorilor cu amănuntul să rotunjească în jos valoarea TVA-ului în prețul care include TVA-ul al fiecărui articol vândut pentru a stabili valoarea taxei care trebuie să figureze în declarațiile lor periodice.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – În prezenta cauză, care privește sume în euro, cea mai mică unitate este centul, la care vom face referire în continuare, însă denumirea unității nu este relevantă.

3 – Întrebări similare au fost adresate în cauza J. D. Wetherspoon (C-302/07, pendinte în fața Curții), în care s-a solicitat de asemenea să se stabilească (c) dacă poate fi impusă metoda aritmetică generală de rotunjire în sus sau în jos, (d) în ce stadiu trebuie să se efectueze rotunjirea și (e) ce consecințe decurg din principiile egalității de tratament și neutralității TVA-ului în cazul în care autoritățile fiscale nu autorizează decât anumiți operatori să rotunjească în jos în mod sistematic.

4 – Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301). De la 1 ianuarie 2007, Prima directivă a fost abrogată și înlocuită cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), al cărei articol 1 alineatul (2) cuprinde aceleași dispoziții, cu câteva modificări minore de ordin lingvistic. Obiectivul Directivei 2006/112 este de a asigura că toate prevederile comunitare aplicabile în domeniul TVA-ului sunt prezentate într-o formă clară și logică în cadrul unei reformări a structurii și a formulării directivei, fără ca aceasta să antreneze, în principiu, modificări de fond în legislația existentă [a se vedea considerentul (3) al directivei].

Trimiterile care vor fi făcute în continuare la prevederile Directivei 2006/112 nu presupun, așadar, o formulare identică cu cea a prevederilor echivalente ale directivelor abrogate.

5 – Așa cum a fost în cazul Directivei 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, modificată în mai multe rânduri). Așa cum a fost, la rândul său, abrogată și înlocuită cu Directiva 2006/112, dar, din motive de facilitare a lecturii, vom face trimitere la dispozițiile sale la prezent. Conținutul – și, în mare măsură, textul – acestor prevederi a rămas în vigoare în prevederile echivalente ale Directivei 2006/112.

6 – Articolul 175 din Directiva 2006/112.

7 – Articolele 295-305 din Directiva 2006/112 și în special articolul 298.

8 – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

9 – Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

10 – Articolele 62, 63 și 66 din Directiva 2006/112.

11 – Articolul 73 din Directiva 2006/112.

12 – Articolele 96-99 din Directiva 2006/112.

13 – Articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112.

14 – Textul aplicabil al articolului 22 figura, în perioada faptelor, la articolul 28 din Așa cum a fost, care este una dintre „dispozițiile tranzitorii”; echivalentul articolului 22 alineatul (3) litera (a) este în prezent articolul 220 din Directiva 2006/112.

15 – Cel puțin în comerțul național – cerința este extinsă la toate vânzările la distanță impozitate în statul membru de destinație și la livrările intracomunitare de bunuri, indiferent de tipul de client.

16 – Această versiune a articolului 22 alineatul (3) litera (b) a fost de fapt abrogată și înlocuită, în perioada în care au avut loc faptele, de Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea simplificării, modernizării și armonizării condițiilor de facturare stabilite cu privire la taxa pe valoarea adăugată (JO 2002, L 15, p. 24), care prevedea o listă de cerințe mai detaliată. Directiva 2001/115 a intrat în vigoare la 6 februarie 2002, însă termenul pentru transpunerea sa de către statele membre a fost stabilit la 1 ianuarie 2004. Se pare că transpunerea efectuată de Regatul Țărilor de Jos a avut loc la această dată (Legea din 18 decembrie 2003, *Staatsblad*, nr. 530, 29 decembrie 2003, p. 1). Hoge Raad face trimitere la „a zecea linie” a articolului 22 alineatul (3) litera (b) din Așa cum a fost (în versiunea aplicabilă până la 1 ianuarie 2004)”, dar, în realitate, numai versiunea modificată prin Directiva 2001/115 cuprinde o a zecea linie care impune ca factura să menționeze valoarea TVA-ului datorat. Cu toate acestea, din moment ce aspectul relevant este că factura de TVA trebuie să menționeze valoarea TVA-ului aferent operațiunii, confuzia este lipsită de consecințe. Dispozițiile echivalente figurează în prezent la articolul 226 din Directiva 2006/112.

17 – Articolul 206 din Directiva 2006/112.

18 – În temeiul articolului 22 alineatul (4) litera (a), perioada fiscală este stabilită de fiecare stat membru la o lună, la două luni sau la trei luni sau la orice altă perioadă care nu depășește un an,

iar declara?ia trebuie depus? înainte de expirarea unui termen limit?, stabilit de asemenea de statul membru, care nu poate fi fixat la mai mult de dou? luni de la încheierea fiec?rei perioade fiscale (a se vedea, în prezent, articolul 252 din Directiva 2006/112).

19 – Directiva Parlamentului European ?i a Consiliului din 16 februarie 1998 privind protec?ia consumatorului prin indicarea pre?urilor produselor oferite consumatorilor (JO L 80, p. 27, Edi?ie special?, 15/vol. 4, p. 206).

20 – Un comitet constituit în temeiul articolului 29 din A ?asea directiv? (articolul 398 din Directiva 2006/112) în care reprezentan?ii statelor membre ?i ai Comisiei discut? probleme referitoare la aplicarea TVA?ului.

21 – Este important s? se re?in? c?, în cazul pre?urilor de vânzare cu am?nuntul, TVA?ul trebuie calculat retrospectiv pornind de la un pre? determinat care include TVA?ul, ?i nu în avans pornind de la un pre? fictiv f?r? TVA. Un pre? de vânzare cu am?nuntul care include un TVA de 19 % este egal cu 119 % din pre?ul net f?r? tax?. Valoarea TVA?ului nu va fi, a?adar, de 19/100 (19 %), ci de 19/119 din pre?ul de vânzare cu am?nuntul. Acela?i calcul se aplic?, *mutatis mutandis*, pentru orice alt? cot? a TVA?ului.

22 – Pentru un exemplu similar, a se vedea Hot?rârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, Rec., p. I?2425, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?).

23 – Un aspect care a fost eviden?iat în nenum?rate rânduri de Curte în domeniul fiscal: a se vedea, recent, Hot?rârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C?443/06, Rec., p. I?8491, punctul 33 ?i jurispruden?a citat?).

24 – În ceea ce prive?te ultimele situa?ii, a se vedea punctul 55 ?i urm?toarele de mai jos.

25 – A se vedea, de exemplu, Hot?rârea din 8 februarie 2007, Investrand (C?435/05, Rec., p. I?1315, punctul 22 ?i jurispruden?a citat?).

26 – Sau, dac? taxa aferent? intr?rilor dep??e?te în mod excep?ional taxa aferent? ie?irilor în perioada impozabil? în discu?ie, o diminuare sau o cre?tere, dup? caz, a sumei nete care trebuie rambursat? de c?tre administra?ie.

27 – În cadrul ?edin?ei, avocatul Regatului Unit a evocat chiar cifre mai ridicate, între 200 ?i 800 de milioane GBP.

28 – Rotunjirea sistematic? la nivelul bonului de cas? sau al „co?ului de cump?r?turi” trebuie s? aib? de asemenea un efect semnificativ, chiar dac? mai sc?zut, dat fiind num?rul ridicat de astfel de bonuri emis zilnic în orice stat membru.

29 – În cadrul ?edin?ei, Regatul Unit a citat un caz în care rotunjirea aritmetic? pe articol ar fi condus la o diferen?? fiscal? de peste 17 000 GBP în ?ase luni pentru un singur comerciant. Este de asemenea adev?rat c? metoda aritmetic? presupune o u?oar?, dar sistematic?, diferen?? în sus, din moment ce 0,5 cen?i sunt întotdeauna rotunji?i în sus, chiar dac? aceast? cifr? se situeaz? exact la jum?tatea distan?ei dintre cei doi cen?i întregi. Aceast? problem? ar putea fi atenuat? prin „rotunjirea bancar?” sau „rotunjirea la o cifr? par?”, în care, de exemplu, pentru a rotunji la cifre întregi, se rotunje?te la cel mai apropiat num?r întreg par orice cifr? care se termin? exact în 0,5, f?r? nicio alt? zecimal? dup?. Astfel, 3,5 devine 4, ca înainte, dar 2,5 devine 2.

30 – Poate fi indicat într?o form? rotunjit? pentru informarea consumatorului, astfel cum am sugerat la punctul 34 de mai sus. Cu toate acestea, ar putea ap?rea probleme în cazul în care valoarea rotunjit? ar fi considerat? valoare *real?* a TVA?ului inclus în pre?. De exemplu, un articol

vândut cu 0,28 euro cu un TVA de 19 % cuprinde 0,0447 euro de TVA (19/119 din 0,28 euro). Dacă această rotunjire este de 0,04 euro, prețul fără TVA este de 0,24 euro. Însă 19 % din 0,24 euro reprezintă 0,0456 euro, care ar trebui rotunjiți la 0,05 euro, astfel încât prețul cu TVA-ul inclus ar fi trebuit să fie de 0,29 euro.

31 – Hotărârea din 24 octombrie 1996 (C-317/94, Rec., p. I-5339, punctele 18-24 și în special punctul 24). Deși limba de procedură a fost engleza, considerăm că formularea din versiunea engleză – „the tax authorities may not *in any circumstances charge* an amount exceeding the tax paid by the final consumer” – nu reflectă în mod fidel versiunea în franceză, limbă în care hotărârea a fost redactată inițial – „l'administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (sublinierea noastră).

32 – Trebuie arătat că această posibilitate nu este oferită adevăraților comercianți cu amănuntul, care sunt obligați să stabilească prețuri care includ TVA-ul (a se vedea Directiva 98/6, menționată la punctul 12 de mai sus).