

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 20 noiembrie 2008¹(1)

Cauza C-302/07

J D Wetherspoon plc

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de VAT and Duties Tribunal (Londra)]

„Rotunjirea valorilor TVA-ului”

1. Oricare ar fi nivelul TVA-ului aplicat operațiunilor, există cazuri în care suma datorată cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare utilizate pentru plată. În astfel de situații, este necesar să se facă rotunjiri și să existe o reglementare.
2. În Hotărârea Koninklijke Ahold⁽²⁾, ca răspuns la două întrebări adresate de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), Curtea s-a pronunțat, în esență, în sensul că revine statelor membre să reglementeze aceste rotunjiri, cu condiția respectării principiilor neutralității fiscale și proporționalității și că, pe de altă parte, dreptul comunitar nu le impune obligația de a permite contribuabililor să rotunjească în minus pentru orice produs livrat.
3. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de VAT and Duties Tribunal, London (Regatul Unit), cuprinde două întrebări similare celor la care s-a răspuns recent în cauza Koninklijke Ahold, precum și două întrebări mai detaliate. În cadrul acestora din urmă, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dreptul comunitar impune aplicarea rotunjirii la un nivel special (cum ar fi la nivelul fiecărui produs livrat sau al fiecărei operațiuni ori la un alt nivel). În al doilea rând, instanța solicită clarificări cu privire la efectele principiilor egalității de tratament și neutralității fiscale, prin referire la o dispoziție de drept intern care permite doar anumitor operatori să rotunjească în minus valorile TVA-ului.

Dreptul comunitar aplicabil

4. Perioada vizată în acțiunea principală este cuprinsă între 2004-2006. În consecință, dreptul comunitar aplicabil era Prima directivă TVA și A șasea directivă TVA⁽³⁾. La punctele 3-12 din concluziile prezentate în cauza Koninklijke Ahold, la care vom face trimitere, am citat dispozițiile relevante. Cu toate acestea, apreciem că este util să le reamintim.
5. Potrivit articolului 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA, principiul sistemului privind TVA-ul presupune aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unei taxe generale pe

consum perfect proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul de tranzacții în procesul de producție și de distribuție. Cota aplicabilă este exigibilă la fiecare tranzacție, după deducerea valorii TVA-ului suportate direct de diferitele componente ale prețului.

6. Articolul 2 alineatul (1) din Așasea directivă TVA prevede că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

7. Potrivit articolului 10 alineatele (1) și (2), faptul generator înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă, și anume momentul de la care autoritatea fiscală dobândește dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia. Aceasta are loc, în principiu, atunci când sunt livrate bunurile sau când sunt prestate serviciile.

8. Articolul 11 secțiunea A prevede regula generală potrivit căreia baza de impozitare este constituită, în esență, din toate elementele ce reprezintă contrapartida obținută de furnizor, de la client sau de la un terț.

9. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) prevede că fiecare stat membru fixează cota standard a TVA-ului ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 15, și că statele membre pot de asemenea aplica una sau două cote reduse.

10. Articolul 17 alineatele (1) și (2) conferă persoanelor impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care au obligația de a plăti valoarea TVA-ului pe care l-au plătit pentru bunurile utilizate în scopul operațiunilor lor taxabile. Potrivit articolului 18 alineatul (1) litera (a), pentru a exercita dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3).

11. Articolul 22 alineatul (3) litera (a) impune persoanelor impozabile să asigure emiterea unei facturi pentru fiecare livrare impozabilă pe care acestea o efectuează pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă (ceea ce presupune, așadar, că această cerință nu este impusă în cazul livrărilor către consumatorii finali care sunt persoane juridice), iar articolul 22 alineatul (3) litera (b) impune ca această factură să cuprindă, printre alte informații, prețul fără taxă, cota de TVA aplicabilă, valoarea TVA-ului care trebuie achitată, precum și numele și adresa complete ale clientului. Cu toate acestea, articolul 22 alineatul (9) litera (d) permite statelor membre să prevadă că anumite facturi, în special cele care privesc sume nesemnificative, nu trebuie să cuprindă în mod obligatoriu toate informațiile solicitate în mod normal, dar că acestea trebuie totuși să indice în mod sistematic „taxa datorată sau date care să permită calcularea acesteia”. [traducere neoficială]

12. Articolul 22 alineatul (5) impune fiecărei persoane impozabile să plătească valoarea netă a TVA-ului (și anume, mai precis, TVA-ul perceput din care se scade TVA-ul plătit) cu ocazia depunerii declarației periodice.

13. Se poate de asemenea menționa Directiva 98/6/CE(4), al cărei scop este acela de a specifica indicarea prețului de vânzare și a prețului pe unitate de măsură în cazul produselor oferite de comercianți consumatorilor pentru o mai bună informare a consumatorilor și pentru a facilita compararea prețurilor (articolul 1). Articolul 2 definește la litera (a) „prețul de vânzare” drept prețul final al unei unități din produs sau al unei cantități date din produs, inclusiv TVA-ul și toate celelalte taxe, iar la litera (e) „consumatorul” drept orice persoană fizică ce cumpără un produs în scopuri care nu intră în domeniul său de activitate comercială sau profesională.

Dreptul aplicabil din Regatul Unit

14. Potrivit Regulamentului din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Regulations 1995, denumit în continuare „Regulamentul privind TVA-ul”), operatorii înregistrați în scopul aplicării TVA-ului *trebuie* să emită factură cu TVA pentru livrările impozabile, doar dacă clientul este o altă persoană impozabilă(5). Toți operatorii înregistrați în scopul aplicării TVA-ului *pot* totuși să emită o factură tuturor clienților, dacă doresc acest lucru. O factură cu TVA completă trebuie să cuprindă anumite elemente, inclusiv numele și adresa clientului(6). Se poate emite o „factură cu TVA simplificată” pentru sume care nu depășesc 100 GBP, inclusiv TVA; aceste facturi nu trebuie să indice în mod obligatoriu coordonatele clientului, dar trebuie să indice, pentru fiecare nivel aplicabil, „valoarea brută de plată, incluzând TVA-ul și nivelul de TVA aplicabil”(7).

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (în continuare „HMRC”) au publicat un ghid privind TVA-ul (Notice 700) dedicat persoanelor impozabile. Alineatele 17.5 și 17.6 se referă la rotunjirea TVA-ului și prevăd următoarele:

„17.5 Calculul TVA-ului pe facturi – rotunjirea valorilor

Notă: permisiunea prevăzută la acest alineat de a rotunji TVA-ul în minus este destinată operatorilor care emit facturi și se aplică numai dacă valoarea TVA-ului facturat clienților și valoarea TVA-ului plătit la biroul vamal și de accize (Customs and Excise) sunt aceleași. În principiu, permisiunea de a rotunji în minus nu se aplică vânzărilor cu amănuntul care trebuie să facă aplicarea alineatului 17.6.

Se poate rotunji în minus până la cel mai apropiat penny nefracționat TVA-ul total datorat pentru toate bunurile și serviciile menționate pe o factură cu TVA. Este posibilă neluarea în considerare a fracțiunilor de penny.

17.5.1 Calculul bazat pe linii de produse sau de servicii

În cazul în care se dorește să se calculeze separat TVA-ul pentru o linie de produse sau de servicii care figurează pe aceeași factură împreună cu alte bunuri sau servicii, trebuie să se calculeze valorile separate ale TVA-ului fie rotunjind

– în minus, la cel mai apropiat 0,1 penny. Spre exemplu, 86,76 penny se rotunjește la 86,7 penny sau

– în plus, la cel mai apropiat penny nefracționat sau 0,5 penny. Spre exemplu, 86,76 penny se rotunjește la 87 penny.

Oricare ar fi soluția adoptată, aceasta trebuie aplicată în mod coerent.

Valoarea finală totală a TVA-ului datorat se poate rotunji în minus la cel mai apropiat penny nefracționat.

17.6 Calculul TVA-ului de către vânzătorii cu amănuntul

Cei mai mulți vânzători cu amănuntul declară TVA-ul potrivit unui sistem agreat pentru vânzătorii cu amănuntul. Dacă acesta este modul în care dumneavoastră declarați TVA-ul, acest alineat nu vă privește.

Din ce în ce mai mulți vânzători cu amănuntul utilizează tehnologii sofisticate pentru a determina TVA-ul datorat pe fiecare operațiune și pentru a emite o factură. Dacă nu s-a folosit un sistem agreat pentru vânzătorii cu amănuntul, dar, în schimb, TVA-ul este calculat la nivelul liniei[(8)] sau al facturii, valoarea TVA-ului nu trebuie rotunjit în minus. Cu toate acestea, se poate rotunji (în

plus sau în minus) orice calcul al TVA-ului.”

16. Acest îndreptar nu definește noțiunea „operatori care emit facturi”. Cu toate acestea, secțiunea 12 din manualul HMRC *V1?24A: Trader’s records* (care cuprinde un ghid pentru personalul HMRC, accesibil și publicului) furnizează indicații cu privire la diferențele dintre operatorii care emit facturi și vânzătorii cu amănuntul.

17. Secțiunea 12.1 din acest manual arată că, pentru interpretarea alineatului 17.5 din Îndreptarul TVA 700, „este important să se rețină că este vorba de un set de reguli destinate operatorilor care emit facturi, în care rotunjirea este neutră din punct de vedere fiscal. Astfel, aceasta va afecta în mod normal atât taxa percepută în aval de prestator, cât și taxa achitată în amonte de client. Aceasta înseamnă că, atunci când un operator care emite facturi calculează TVA-ul la valorile nete, suma facturată și datorată de client poate fi rotunjită în minus”.

18. Secțiunea 12.2 din manual prevede printre altele:

„Sisteme de contabilitate sofisticate permit vânzătorilor cu amănuntul să determine TVA-ul la nivelul liniei de produse și/sau să emită facturi cu TVA. [...]

În general, permisiunea de a rotunji în minus nu este convenabilă pentru vânzătorii cu amănuntul, deoarece efectul rotunjirii în minus a TVA-ului facturat consumatorilor finali nu este reducerea TVA-ului datorat (care este nivelul TVA-ului înmulțit cu contraprestația), ci numai reducerea TVA-ului declarat la HMRC.

Majoritatea vânzătorilor cu amănuntul continuă să achite TVA-ul utilizând un sistem agreat pentru vânzătorii cu amănuntul. Problema rotunjirii nu se pune decât în cazul vânzătorilor cu amănuntul ale căror sisteme de contabilitate permit să determine TVA-ul la nivelul liniei de produse și să emită facturi. [...]

[...]

Dacă un vânzător cu amănuntul își fixează efectiv prețurile plecând de la o bază fără TVA, astfel încât valoarea TVA-ului facturat clientului și valoarea celui declarat la HMRC să fie aceleași, este posibil ca permisiunea de rotunjire să fie convenabilă. Având în vedere un astfel de sistem, trebuie să vi se analizeze modul în care sunt stabilite efectiv prețurile. Dacă un vânzător stabilește prețurile de vânzare incluzând TVA-ul, plecând de la o valoare netă exprimată în penny nefracționat, permisiunea existentă poate fi aplicată. [...]

19. Potrivit deciziei de trimitere, cei mai mulți vânzători cu amănuntul din Regatul Unit au un acord individual cu HMRC cu privire la modul de calcul al TVA-ului (un „sistem agreat pentru vânzătorii cu amănuntul” în sensul ghidului privind TVA-ul și al manualului *V1?24A*). În astfel de acorduri, HMRC sunt pregătite să permită o rotunjire aritmetică (în plus sau în minus la cel mai apropiat penny) la nivelul liniei sau la nivelul operațiunii. Cu toate acestea, secțiunea 12.3 din manualul *V1?24A* prevede că, „dacă un operator propune o altă metodă de rotunjire, aceasta trebuie examinată și autorizată în cazul în care rezultatul este unul acceptabil și rezonabil”.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

20. J D Wetherspoon plc (denumită în continuare „J D Wetherspoon”) administrează un lanț de peste 670 de baruri în întreg Regatul Unit. Cea mai mare parte a veniturilor sale provin din vânzarea cu amănuntul de mâncare și de băutură către consumatori finali.

21. Societatea afișează pentru clienții săi prețurile de vânzare cu amănuntul care includ TVA-ul. Aceasta nu le emite facturi cu TVA detaliate, dar, pentru comanda de mâncare și de

b?uturi calde, le remite bonuri de cas? ce corespund unor facturi simplificate, iar pentru alte b?uturi, doar la cererea consumatorului.

22. Pân? în 2004, J D Wetherspoon identifica TVA?ul pe fiecare vânzare ?i calcula TVA?ul datorat la nivelul opera?iunii. Societatea calcula TVA?ul datorat pe fiecare opera?iune la cota standard de 7/47(9) din valoarea total? datorat?, rotunjit? în plus sau în minus la cel mai apropiat penny. Aceste valori ale TVA?ului se însumau la sfâr?itul zilei pentru fiecare bar ?i, astfel, rezulta TVA?ul datorat HMRC cu ocazia declara?iei periodice.

23. De atunci, J D Wetherspoon a calculat ?i a rotunjit în minus TVA?ul la cea mai apropiat? frac?iune de 0,1 penny, la nivelul liniei, pentru fiecare produs identificat separat. În continuare, societatea adun? aceste valori ale TVA?ului ?i rotunje?te în minus la cel mai apropiat penny nefrac?ionat valoarea total? ob?inut? la nivelul opera?iunii.

24. HMRC au refuzat s? permit? J D Wetherspoon rotunjirea în minus a TVA?ului datorat pe fiecare opera?iune. J D Wetherspoon a formulat ac?iune împotriva acestui refuz ?i împotriva a dou? decizii de impunere emise ca urmare a refuzului.

25. VAT and Duties Tribunal, sesizat cu această ac?iune, constat? c? nici dreptul comunitar, nici dreptul intern nu precizeaz? metoda de rotunjire care trebuie utilizat? atunci când, prin aplicarea cotei standard, se ajunge la o valoare a TVA?ului ce cuprinde o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare. Ar fi posibil fie s? se rotunjeasc? în mod sistematic în minus, fie s? se rotunjeasc? aritmetic. Nu exist? nici o lege care s? specifice în ce moment trebuie s? se fac? rotunjirea. Atunci când acela?i client cump?r? mai multe produse în acela?i timp, rotunjirea este posibil?:

- (a) la „nivelul articolului”, pentru fiecare articol al fiec?rui produs în cadrul fiec?rei opera?iuni;
- (b) la „nivelul liniei”, pentru fiecare produs, atunci când sunt cump?rate mai multe articole ale acelui produs în cadrul aceleia?i opera?iuni;
- (c) la „nivelul livr?rii”, pentru fiecare livrare, atunci când o singur? opera?iune include mai multe livr?ri separate în vederea aplic?rii TVA?ului;
- (d) la „nivelul opera?iunii”, pentru opera?iunea total? cu fiecare client;
- (e) la „nivelul perioadei de declarare a TVA?ului”, adunând toate valorile TVA?ului încasate pentru produsele supuse unei cote standard a taxei, vândute în această perioad?, rotunjind în continuare întreaga valoare sau
- (f) la un alt nivel, precum cel al veniturilor brute zilnice pentru fiecare subunitate sau pentru toate subunit??ile operatorului.

26. VAT and Duties Tribunal solicit? pronun?area unei hot?râri preliminare cu privire la urm?toarele întreb?ri:

„1) Rotunjirea cuantumului TVA?ului este reglementat? doar de dreptul na?ional sau este reglementat? de dreptul comunitar? În special, se confirm? prin articolul 2 primul ?i al doilea paragraf din Prima directiv? TVA ?i prin articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) ?i/sau articolul 12 alineatul (3) litera (a) ?i/sau articolul 22 alineatul (3) litera (b) (text în vigoare la 1 ianuarie 2004) din A ?asea directiv? TVA c? rotunjirea este o problem? de drept comunitar?

2) În special:

(i) Se opune dreptul comunitar aplicării unei reglementări naționale sau a unei practici a autorităților fiscale naționale care impune rotunjirea în plus a valorilor TVA-ului atunci când fracțiunea celei mai mici unități monetare în cauză este egală sau mai mare de 0,50 (de exemplu, este necesar ca 0,5 penny să fie rotunjit în plus la un penny)?

(ii) Impune dreptul comunitar obligația de a permite contribuabililor să rotunjească în minus orice quantum al TVA-ului care include o fracțiune a celei mai mici unități monetare disponibile?

3) Într-o vânzare [la un preț] ce include TVA, la ce nivel impune dreptul comunitar aplicarea rotunjirii în scopul calculării TVA-ului datorat: la nivelul fiecărei bun individual, al fiecărei linii de produse, al fiecărei livrări (dacă se include mai mult de o livrare în aceeași achiziție), al totalului fiecărei operațiuni/achiziții ori al fiecărei perioade de calcul al TVA-ului sau la alt nivel?

4) Este influențat răspunsul la vreuna dintre întrebări de principiile egalității de tratament și neutralității fiscale din dreptul comunitar, în special în legătură cu existența în Regatul Unit a unei derogări acordate de autoritățile fiscale competente ce permite numai anumitor comercianți să rotunjească în minus cuantumul TVA-ului ce trebuie contabilizate?”

27. J D Wetherspoon, guvernele elen, olandez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia Comunităților Europene au depus observații scrise. J D Wetherspoon, guvernul Regatului Unit și Comisia au prezentat în răspuns argumente.

Aprecieri

Prima întrebare

28. În Hotărârea Koninklijke Ahold, Curtea a răspuns, în esență, la prima întrebare cu privire la aspectul dacă rotunjirea de TVA este reglementată de dreptul național sau de dreptul comunitar.

29. La punctele 24-33 din hotărârea menționată, Curtea s-a pronunțat în sensul că Directivele TVA nu conțin nicio regulă expresă privind rotunjirea valorilor TVA-ului, că articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă TVA, în special, nu prevăd nicio regulă expresă sau vreo metodă specifică de rotunjire și că, în consecință, în lipsa unei reglementări comunitare, ordinea juridică a statelor membre va fi cea care va stabili aceste reguli și metode. Cu toate acestea, Curtea a mai precizat că, în cazul în care statele membre stabilesc sau acceptă o metodă precisă de rotunjire, acestea sunt obligate să respecte principiile care guvernează sistemul comun al TVA-ului, cum sunt cele ale neutralității fiscale și proporționalității(10).

30. În prezenta cauză, pe lângă articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă TVA, instanța de trimitere menționează primele două paragrafe ale articolului 2 din Prima directivă TVA, care stabilesc principiile sistemului privind TVA-ul, în special principiul taxei proporționale cu prețul, și articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă TVA, care impune fixarea cotei standard a TVA-ului ca procent din baza de impozitare. Este clar că niciuna dintre aceste dispoziții nu prevede nicio regulă sau metodă specifică de rotunjire a valorilor TVA-ului, ambele făcând referire la principiul proporționalității pe care statele membre trebuie să îl respecte, astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea Koninklijke Ahold.

A doua întrebare

31. VAT and Duties Tribunal solicită, în esență, să se stabilească dacă, atunci când valorile TVA-ului cuprind o fracțiune a celei mai mici unități monetare, dreptul comunitar (i) interzice orice

regul? sau practic? ce impune persoanelor impozabile s? aplice rotunjirea aritmetic? sau (ii) impune s? li se permit? rotunjirea în mod sistematic în minus.

32. La punctele 34-43 din Hotărârea Koninklijke Ahold, Curtea a ajuns la concluzia c? dreptul comunitar, în special dispozi?iile cuprinse în Prima ?i în A ?asea directiv? TVA, precum ?i principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii nu cuprind nicio obliga?ie specific? pentru statele membre de a autoriza persoanele impozabile s? rotunjeasc? valoarea TVA?ului în minus pe articol.

33. Curtea a precizat, în special, c? principiul propor?ionalit??ii nu con?ine nicio cerin?? în ceea ce prive?te aplicarea unei metode specifice de rotunjire, în m?sura în care suma încasat? de autoritatea fiscal? cu titlu de TVA corespunde în mod precis sumei declarate pe factur? ?i pl?tite de consumatorul final persoanei impozabile(11) ?i în m?sura în care, de?i principiul propor?ionalit??ii impune ca orice valoare rotunjit? s? corespund? cât mai mult posibil valorii care rezult? din aplicarea cotei în vigoare, aceasta trebuie totu?i conciliat? cu nevoile practice ale unei aplic?ri efective a sistemului comun al TVA?ului care se întemeiaz? pe principiul unei declara?ii a persoanei impozabile(12). Era clar c? mai multe metode de rotunjire – ?i mai ales rotunjirea aritmetic? – puteau îndeplini aceste cerin?e(13).

34. Decizia potrivit c?reia statele membre nu sunt obligate s? autorizeze persoanele impozabile s? rotunjeasc? valoarea TVA?ului în minus pe articol r?spunde în mare m?sur? punctului (ii) a celei de a doua întreb?ri adresate de instan?a na?ional? în prezenta cauz?, iar un r?spuns la punctul (i) al acestei întreb?ri poate fi dedus din observa?ia potrivit c?reia metoda aritmetic? este compatibil? cu cerin?ele dreptului comunitar. Este adev?rat c? a doua întrebare din cauza Koninklijke Ahold se referea doar la rotunjirea la nivelul articolului, în timp ce, în spe??, întrebarea nu prive?te doar acest nivel. Cu toate acestea, ra?ionamentul Cur?ii nu depinde în vreun mod de nivelul la care se aplic? rotunjirea.

A treia întrebare

35. Cea de a treia întrebare se refer? la nivelul la care se aplic? rotunjirea, în cazul în care un astfel de nivel exist?.

36. Întrebarea adresat? vizeaz? în mod special vânz?rile la pre?uri cu TVA. Astfel de pre?uri sunt fixate de comerciant la un pre? de vânzare (care, pentru a putea fi pl?tite, nu pot include o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare) din care o parte (40/47 în Regatul Unit) reprezint? pre?ul f?r? TVA ?i o parte (7/47 în Regatul Unit) reprezint? valoarea TVA?ului. În multe situa?ii (în Regatul Unit, ori de câte ori pre?ul nu este înmul?it cu 0,47 GBP), aceste p?r?i implic? o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare. În cazul comercian?ilor care stabilesc astfel de pre?uri, impune dreptul comunitar o rotunjire la un nivel special?

37. Dup? cum am subliniat în Concluziile prezentate în cauza Koninklijke Ahold(14), rotunjirea determin? întotdeauna o u?oar? diferen?? ?i, cu cât nivelul la care intervine este mai sc?zut (apreciind rotunjirea pe articol drept cel mai sc?zut nivel, iar rotunjirea pe TVA drept cel mai înalt nivel), cu atât mai probabil ca diferen?a acumulat? s? fie mai semnificativ?. Am remarcat de asemenea(15) c? rotunjirea sistematic? în plus sau în minus creeaz? o diferen?? mai mare, în timp ce rotunjirea aritmetic? tinde s? o reduc? (prin neutralizarea valorilor rotunjite în plus cu cele rotunjite în minus), ?i c? exist? ?i alte mijloace pentru a atenua ?i mai mult diferen?a.

38. Tipul de diferen?? în discu?ie este o diferen?? între partea exact? a pre?ului de vânzare cu am?nuntul care constituie TVA?ul ?i valoarea TVA?ului pe care comerciantul o declar? ?i o pl?te?te c?tre administra?ia fiscal?. Astfel de discrepan?e încalc?, prin defini?ie, principiul propor?ionalit??ii stricte. Ele implic? fie ca, în cazul rotunjirii în plus, comerciantul s? pl?teasc?

administra?iei fiscale, pe lâng? suma strict datorat?, o parte din profit, fie ca, în cazul rotunjirii în minus, comerciantul s? re?în? o parte din TVA?ul strict datorat – înc?lcând, ?i în acest mod, principiul potrivit c?ruia TVA?ul este neutru în raport cu persoanele impozabile.

39. Este clar c? nicio dispozi?ie din A ?asea directiv? TVA sau din oricare alt? directiv? TVA nu prevede vreo obliga?ie special? în ceea ce prive?te nivelul la care trebuie aplicat? rotunjirea. Cu toate acestea, principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii (astfel cum aceste principii trebuie în?elese în contextul aplic?rii TVA?ului) impun reducerea diferen?ei la minim. La aceast? situa?ie se poate ajunge, pe de o parte, prin utilizarea unei metode de rotunjire care nu determin? în mod sistematic denatur?ri doar într?un singur sens, ci permite denatur?ri care se neutralizeaz? reciproc. Pe de alt? parte, în contextul special al celei de a treia întreb?ri adresate de instan?a de trimitere, se poate ajunge la aceast? situa?ie prin aplicarea rotunjirii la nivelul care determin? riscul cel mai sc?zut de diferen?? cumulativ?, deoarece necesit? cel mai redus num?r de rotunjiri individuale.

40. Cel mai ridicat nivel posibil este cel al declara?iei periodice a TVA?ului(16). În m?sura în care comercian?ii vând consumatorilor finali, iar o obliga?ie de a li se emite o factur? în care s? se indice valoarea TVA?ului nu exist?, acest nivel al rotunjirii pare s? nu ridice probleme de ordin practic. Dup? cum am sugerat în cauza Koninklijke Ahold(17), un bon de cas? de genul celor eliberate în mod obi?nuit în astfel de situa?ii nu trebuie s? indice valoarea exact? a TVA?ului inclus în pre?ul final, ci poate s? indice doar cota aplicabil? ?i, chiar dac? exist? o rotunjire, nu este necesar ca aceasta s? aib? un efect obligatoriu în raporturile dintre comerciant ?i administra?ia fiscal?. potrivit articolului 18 alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? TVA, un simplu bon de cas? care nu constituie nici o factur? cu TVA detaliat?, nici una simplificat?, nu poate fi utilizat pentru a exercita dreptul de deducere. În cazul unei facturi cu TVA simplificate (care poate fi utilizat? pentru deducere), consider?m c? nici articolul 22 alineatul (9) litera (d) din A ?asea directiv? TVA, nici articolul 16 alineatul 1 din Regulamentul privind TVA?ul nu impun s? se indice o valoare a TVA?ului anume – ci doar „date care s? permit? calcularea acesteia” sau „cota TVA?ului aplicabil?”(18).

41. Este diferit? situa?ia atunci când un comerciant, care vinde la pre?uri cu TVA?ul rotunjit, emite o factur? cu TVA detaliat?(19)?

42. Atunci când se emite o astfel de factur?, aceasta trebuie s? indice baza de impozitare ?i valoarea TVA?ului datorat. Indiscutabil, suma celor dou? valori trebuie s? poat? fi pl?tit? furnizorului, motiv pentru care nu poate s? cuprind? o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare. Cu toate acestea, nu putem identifica nicio dispozi?ie special? în A ?asea directiv? TVA din care s? rezulte c? fiecare valoare luat? separat trebuie s? fie un multiplu al celei mai mici unit??i. De fapt, nici nu pare s? existe vreun motiv de ordin imperativ care s? interzic? amânarea rotunjirii pân? la momentul depunerii declara?iei periodice a TVA?ului. În declara?ia sa, furnizorul ar putea aduna toate valorile care con?in frac?iuni înainte de rotunjire – la fel cum ar putea ?i clientul, dac? este o persoan? impozabil?. În cazul în care clientul nu este o persoan? impozabil?, acesta nu are obliga?ia s? declare TVA?ul rotunjit – este suficient ca el s? poat? pl?ti pre?ul cu TVA sub forma unei sume formate din cifre rotunde.

43. Este adev?rat c? dreptul na?ional sau normele administrative pot impune ca pe facturile cu TVA toate valorile s? fie indicate sub form? de multiplu al celei mai mici unit??i monetare(20) sau pot permite comercian?ilor s? rotunjeasc? pân? la astfel de unit??i pentru a facilita contabilizarea ?i gestionarea. Atunci când astfel de rotunjiri sunt impuse sau permise, valoarea indicat? „cristalizeaz?” o valoare a TVA?ului efectiv?, pl?tit? de client furnizorului ?i care trebuie declarat? de furnizor la administra?ia fiscal?. Într-o astfel de situa?ie, nivelul rotunjirii care determin? diferen?a cea mai mic? este cel al facturii pentru întreaga opera?iune, care poate, desigur, s?

cuprind? un num?r de articole sau de livr?ri separate (acesta este „nivelul opera?iunii” la care face referire instan?a na?ional?).

44. În consecin??, de?i reglementarea comunitar? privind TVA?ul nu impune rotunjirea la un nivel special ?i las? astfel statelor membre o anumit? marj?, aceast? marj? trebuie exercitat? cu respectarea principiilor propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii, cea mai bun? modalitate de respectare a acestor principii fiind rotunjirea la cel mai mic nivel compatibil cu cerin?ele practice de plat? ?i de contabilitate.

A patra întrebare

45. VAT and Duties Tribunal solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? faptul c? Regatul Unit permite operatorilor care emit facturi s? rotunjeasc? în mod sistematic în minus are efecte asupra practicii care trebuie adoptate fa?? de comercian?ii cu am?nuntul (cum este J D Wetherspoon), în special în lumina principiilor egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale existente în dreptul comunitar.

46. Trebuie s? se ?in? seama de diferen?ele dintre livr?rile c?tre persoane impozabile ?i cele c?tre consumatorii finali, pe de o parte, ?i dintre pre?urile cu TVA ?i cele f?r? TVA, pe de alt? parte, atunci când se face o apreciere a metodei ?i a nivelului rotunjirii adecvate pentru comer?ul cu am?nuntul. Din acest motiv, am examinat efectele acestor diferen?e în concluziile prezentate în cauza Koninklijke Ahold, în special la punctele 56-62, la care facem referire.

47. În lumina acestor considera?ii ?i a celor exprimate la punctele 37-42 din acelea?i concluzii, suntem de p?rere c? nu este compatibil cu principiile egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale (a) s? se permit? comercian?ilor care stabilesc pre?urile unitare f?r? TVA, la care se adaug? TVA?ul, ?i care presteaz? livr?ri c?tre persoane impozabile cu drept de deducere, s? rotunjeasc? valoarea TVA?ului în mod sistematic în minus, de?i, în acela?i timp, (b) li se impune comercian?ilor care stabilesc pre?urile unitare cu TVA, pe baza c?rora se calculeaz? valoarea TVA?ului inclus ?i care presteaz? livr?ri c?tre consumatorii finali, s? rotunjeasc? aritmetic valoarea TVA?ului în toate cazurile.

48. În cazul (a), în temeiul mecanismului de deducere, rotunjirea (în plus, în minus sau aritmetic?) nu are efecte asupra sarcinii fiscale a furnizorului sau a clientului ?i nu afecteaz? nici valoarea total? a taxei încasate în cele din urm? de administra?ia fiscal?. În cazul (b), rotunjirea sistematic? în plus sau în minus determin? comerciantul s? datoreze ?i, respectiv, administra?ia fiscal? s? colecteze o valoare mai mare sau mai mic? a TVA?ului decât propor?ia exact? din pre? care ar rezulta prin aplicarea cotei corecte. Diferen?a este considerabil redus? prin rotunjirea aritmetic? (în special prin rotunjirea la cifra par?), asigurând astfel o egalitate de tratament mai mare între cazul (a) ?i cazul (b) ?i o mai mare neutralitate fiscal? în cazul (b).

49. Cu toate acestea, J D Wetherspoon susține că a permite unor comercianți să rotunjească sistematic în minus, impunându-le altor comercianți să rotunjească aritmetic conduce la denaturarea concurenței dintre două categorii de comercianți – pe o bază total arbitrară, deoarece niciunde nu se regăsește o definiție a categoriilor de comercianți care emit facturi și a celei de vânzători cu amănuntul. J D Wetherspoon dă exemplul a doi comercianți care vând o cutie cu vopsea la un preț cu TVA de 4,94 GBP. Pentru comerciantul care emite factură, prețul se compune din prețul net de 4,21 GBP plus TVA-ul de 0,73675 GBP, rotunjit în minus la 0,73 GBP. Dimpotrivă, vânzătorul cu amănuntul trebuie să rotunjească aritmetic valoarea TVA-ului (calculat la 7/47 din prețul cu TVA, respectiv 0,73574 GBP) la 0,74 GBP și va obține un preț net de doar 4,20 GBP. J D Wetherspoon susține că acest lucru contravine jurisprudenței Curții potrivit căreia livrări similare, aflate în concurență una cu cealaltă, nu trebuie tratate diferit în ceea ce privește aplicarea TVA-ului, indiferent dacă denaturarea concurenței este sau nu este semnificativă(21).

50. Mai întâi, revine exclusiv instanței naționale să stabilească dacă clasificarea comercianților în comercianți care emit facturi și în vânzători cu amănuntul este în vreun mod incert sau arbitrar. Revine de asemenea instanței naționale să stabilească dacă, în realitate, mâncăruri și băuturi similare și aflate în concurență cu cele furnizate de J D Wetherspoon sunt furnizate și de comercianții care emit facturi căroră li se permite să rotunjească în minus valoarea TVA-ului, în timp ce acest lucru nu i se permite J D Wetherspoon(22).

51. Presupunând că acest ultim argument poate fi efectiv demonstrat, se pune problema dacă diferența de tratament penalizează de fapt o categorie de comercianți, iar pe cealaltă nu, și dacă acest lucru rezultă din metoda de rotunjire sau din modul de determinare a prețului (mai precis, dacă prețul unitar, care reprezintă baza de calcul, este fără TVA sau cu TVA). Încă o dată, revine în primul rând instanței naționale să răspundă la aceste întrebări, dar următoarele considerații pot fi utile în acest sens.

52. Derogarea privind rotunjirea care se aplică în Regatul Unit în cazul comercianților care emit facturi și metoda pe care J D Wetherspoon intenționează să o utilizeze se întemeiază pe rotunjirea în minus la nivelul operațiunii la cea mai mică unitate monetară, după rotunjirea în minus la nivelul liniei la 1/10 din acea unitate monetară. Prin urmare, este util să se compare tratamentul nu al unui singur articol (spre exemplu, singura cutie cu vopsea menționată de J D Wetherspoon), ci al operațiunilor cu același produs (spre exemplu, două, cinci, zece sau mai multe cutii cu vopsea).

53. Dacă, în exemplul dat de J D Wetherspoon, comerciantul vinde mai mult de o singură cutie cu vopsea, situația se schimbă. Prețul de vânzare al comerciantului care emite facturi, întemeiat pe un preț fără TVA mai ridicat, depășește prețul vânzătorului cu amănuntul imediat ce împreună cu prima cutie cu vopsea se vinde a doua cutie, iar diferența crește odată cu numărul cutiilor. La peste 10 cutii vândute împreună, valoarea TVA-ului inclus în prețul de vânzare al comerciantului care emite facturi este mai mare decât cea inclusă în prețul vânzătorului cu amănuntul și, din nou, diferența crește odată cu numărul cutiilor.

54. Ar fi neinteresant s? se prezinte calcule pentru toate variantele posibile de vânz?ri de cutii. Cu toate acestea, potrivit datelor invocate de J D Wetherspoon, un comerciant care emite facturi ?i care rotunje?te în mod sistematic în minus ar vinde 20 de cutii de vopsea pentru 98,93 GBP, cu TVA de 14,73 GBP, în timp ce un vânz?tor cu am?nuntul care rotunje?te aritmetic le?ar vinde pentru 98,80 GBP, cu TVA de 14,71 GBP (într?adev?r, în acest exemplu, cifrele vânz?torului cu am?nuntul ar fi acelea?i, chiar dac? i s?ar permite s? rotunjeasc? în minus – dup? cum este cazul ori de câte ori rotunjirea aritmetic? determin? rotunjirea în minus). Pre?ul f?r? TVA pentru client ar fi, a?adar, de 84,20 GBP în cazul comerciantului care emite facturi ?i de 84,09 GBP în cazul vânz?torului cu am?nuntul.

55. În consecin??, pre?ul cu TVA al vânz?torului cu am?nuntul ar fi mai interesant pentru consumatorii finali, iar pre?ul s?u f?r? TVA ar fi mai atractiv pentru persoanele impozabile din moment ce fiecare dintre pre?urile sale este mai mic decât corespondentul s?u în structura pre?ului comerciantului care emite facturi. Cu toate acestea, în limitele normale ale cheltuielilor de consum, diferen?ele sunt suficient de mici pentru a fi improbabil? afectarea alegerii în sine – considera?ii precum proximitatea sau livrarea gratuit? putând fi la fel sau chiar mai importante. Vânz?torii cu am?nuntul pot astfel dispune de o marj? pentru a??i ajusta pre?urile, astfel încât s? compenseze orice dezavantaj (de asemenea redus) în ceea ce prive?te venitul net, f?r? s? se plaseze într?o pozi?ie concuren?ial? defavorabil?.

56. În consecin??, se pare c? efectele diferen?ei de tratament dintre comercian?ii care emit facturi ?i vânz?torii cu am?nuntul din Regatul Unit (a) nu îi defavorizeaz? inevitabil în mod sistematic pe vânz?torii cu am?nuntul ?i (b) pot mai curând rezulta din diferen?a dintre utilizarea ca baz? de calcul a pre?urilor f?r? TVA ?i cu TVA, deopotriv? unitare, decât din metoda de rotunjire aplicat?.

57. Referitor la acest din urm? aspect, trebuie amintit c? Directiva 98/6 impune ca pre?ul de vânzare cu TVA – singurul pre? care conteaz? pentru consumatorul final – s? fie indicat pentru toate produsele oferite spre vânzare de comercian?i persoanelor fizice care le cump?r? din motive aflate în afara activit??ii lor comerciale sau profesionale, în timp ce, în comer?ul dintre persoanele impozabile cu drept de deducere a TVA?ului pl?tit, pre?ul f?r? TVA este singurul care conteaz?. Prin urmare, faptul c? diversele categorii de comercian?i î?i alc?tuiesc pre?urile dup? metode diferite nu constituie ?i nici nu determin? o înc?lcare evident? a neutralit??ii fiscale sau a egalit??ii de tratament.

58. În consecin??, consider?m c? dac? diferitele metode de rotunjire sunt efectiv aplicate pe baza unei distinc?ii între modurile în care comercian?ii î?i stabilesc pre?urile, derogarea de a rotunji în minus acordat? de HMRC comercian?ilor care emit facturi nu are consecin?e importante în raport cu rotunjirea practicat? de vânz?torii cu am?nuntul, precum J D Wetherspoon.

59. În aceast? privin??, este nerelevant faptul c? J D Wetherspoon, la stabilirea pre?urilor cu TVA, ar trebui s? declare un TVA semnificativ mai redus prin rotunjirea în mod sistematic în minus decât prin rotunjirea aritmetic? sistematic?. Compara?ia relevant? este cea dintre vânz?torii care emit facturi ?i vânz?torii cu am?nuntul, iar nu dintre diferitele metode de rotunjire aplicate de vânz?torii cu am?nuntul. Cu toate acestea, ar înc?lca evident cerin?a egalit??ii de tratament dac?, dintr?un grup de comercian?i care presteaz? livr?ri similare aflate în concuren?? pe baz? de pre?uri cu TVA, unii ar putea rotunji valoarea TVA?ului în mod sistematic în minus, iar al?ii nu ar putea. ?i, în acest caz, comercian?ii care pot rotunji în minus ar re?ine o frac?iune a valorii exacte a TVA?ului datorat, contrar principiului neutralit??ii fiscale.

Concluzie

60. În lumina ansamblului considera?iilor care preced?, propunem Cur?ii ca, la întreb?rile care i?au fost adresate de VAT and Duties Tribunal, Londra, s? r?spund? dup? cum urmeaz?:

„1) În lipsa unei reglement?ri comunitare specifice, revine statelor membre s? stabileasc? regulile ?i metodele de rotunjire a valorilor TVA?ului, respectând în acela?i timp principiile pe care se întemeiaz? sistemul comun al TVA?ului, în special cele ale neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii.

2) Dreptul comunitar nu se opune ca statele membre s? impun? persoanelor impozabile s? rotunjeasc? în mod sistematic aritmetic, ?i nici nu le impune obliga?ia de a permite acestor persoane s? rotunjeasc? în mod sistematic în minus valoarea TVA?ului.

3) Atunci când vânz?rile se realizeaz? la pre?uri unitare care includ TVA, iar valoarea TVA?ului cuprinde o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare, dreptul comunitar nu impune ca această valoare s? fie rotunjit? la o unitate monetar? nefrac?ionat? anterior exprim?rii sale într-o cifr? care nu include o astfel de frac?iune, în special pentru a putea fi pl?tit? separat.

4) Dacă operatorii care presteaz? livr?ri pe baz? de pre?uri unitare f?r? TVA, la care trebuie ad?ugat TVA?ul, pot rotunji valoarea TVA?ului în minus pe fiecare factur?, principiile egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale nu împiedic? posibilitatea de a impune comercian?ilor care presteaz? livr?ri pe baz? de pre?uri unitare cu TVA, în func?ie de care trebuie calculat TVA?ul inclus, s? rotunjeasc? aritmetic TVA?ul.”

1 – Limba original?: engleza.

2 – Hot?rârea din 10 iulie 2008 (C?484/06, nepublicat? înc? în Repertoriu).

3 – Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301), A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, modificat? în nenum?rate rânduri). Aceste dou? directive au fost înlocuite prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), intrat? în vigoare la 1 ianuarie 2007, al c?rei scop este s? prezinte în mod clar ?i ra?ional toate dispozi?iile de drept comunitar în materie de TVA, cu o structur? ?i o formulare revizuite, f?r? s? aduc? în principiu modific?ri de fond legisla?iei existente.

4 – 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).

5 – ?i, atunci când operatorul este un vânz?tor cu am?nuntul, numai dac? clientul solicit? o factur?.

6 – Aceste elemente indicate la articolul 14 alineatul (1) din regulament sunt, în esen??, acelea?i precum cele impuse prin articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv? TVA.

7 – Articolul 16 alineatul (1).

8 – A se vedea explica?iile pentru termenii „la nivelul liniei”, „la nivelul opera?iunii” etc. la punctul 25 de mai jos.

9 – Cota standard a TVA-ului în Regatul Unit este de 17,5 %, mai precis 7/40 din prețul net (fără TVA). În consecință, valoarea TVA-ului în prețul cu amănuntul (cu TVA) este de 7/47.

10 – În acest context, ar trebui amintit că „neutralitatea fiscală” se referă aici la cerința neutralității TVA-ului în ceea ce privește efectele sale, atât pentru persoanele impozabile, cât și între acestea din urmă și că „principiul proporționalității” are o semnificație specială care arată o cerință a proporționalității exacte a valorii taxei în prețurile produselor și ale serviciilor (a se vedea Hotărârea Koninklijke Ahold, punctele 36 și 38).

11 – Punctul 37 din hotărâre.

12 – Punctul 39 din hotărâre.

13 – Punctele 40 și 41, care fac trimitere la punctul 47 din concluziile prezentate în acea cauză. La punctele 47 și 48, am examinat rotunjirea aritmetică, indicând la nota de subsol 29 că simpla rotunjire aritmetică determină o ușoară creștere (abil înălțurat din calculele propuse de guvernul Regatului Unit în observațiile formulate în prezenta cauză), care ar putea fi atenuată prin „rotunjirea la cifra par”.

14 – În special la punctele 37-42 și 49-51.

15 – La punctele 42, 47 și 48 și la nota de subsol 29.

16 – A se vedea punctele 49-51 din Concluziile prezentate în cauza Koninklijke Ahold.

17 – A se vedea în special punctele 34 și 55 din concluzii.

18 – A se vedea punctele 11 și 14 de mai sus.

19 – Se poate aminti că facturile cu TVA detaliate trebuie să cuprindă o cantitate considerabilă de informații (inclusiv numele și adresa clientului), fapt care poate face ca practica să fie mai puțin atractivă pentru vânzătorii cu amănuntul cu volum mare de vânzări de mică valoare.

20 – Articolul 14 alineatul (1) din Regulamentul privind TVA-ul impune ca valoarea taxei să fie exprimată în lire sterline, la fel cum articolul 22 alineatul (3) litera (b) din Așasea directivă TVA impune ca aceasta să fie exprimată în moneda națională a statului membru în discuție. Niciuna dintre aceste două dispoziții nu arată dacă trebuie sau nu trebuie utilizate unități întregi.

21 – Societatea citează în special Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Rep., p. I-5517, punctele 46 și 47), și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, Rec., p. I-6833, punctele 55-58), și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, Rec., p. I-12911, punctele 69-74).

22 – În ședință, J D Wetherspoon a sugerat că s-ar putea afla într-o astfel de situație în raport cu firmele de catering în cazul recepțiilor și al unor evenimente similare care pot fi organizate atât pentru persoanele impozabile, cât și pentru particulari. J D Wetherspoon susține că astfel de firme au permisiunea de a rotunji în minus, în timp ce ea este obligată să rotunjească aritmetic.