

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)

„Prima directivă TVA și A șasea directivă TVA — Principiile neutralității fiscale și proporționalității — Reguli privind rotunjirea valorilor TVA-ului — Metode și niveluri de rotunjire”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Dispoziții privind rotunjirea valorii taxei*

[Directiva 67/227 a Consiliului, art. 2, și Directiva 77/388 a Consiliului, art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (a), art. 12 alin. (3) lit. (a) și art. 22 alin. (3) lit. (b)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Dispoziții privind rotunjirea valorii taxei*

[Directiva 67/227 a Consiliului, art. 2, și Directiva 77/388 a Consiliului, art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (a), art. 12 alin. (3) lit. (a) și art. 22 alin. (3) lit. (b)]

3. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Rotunjirea valorii taxei*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Dreptul comunitar, în stadiul său actual, nu cuprinde nicio prevedere specifică privind metoda de rotunjire a valorilor taxei pe valoarea adăugată. În lipsa unei reglementări comunitare specifice, revine statelor membre obligația să stabilească regulile și metodele de rotunjire a valorilor taxei pe valoarea adăugată, respectând în același timp principiile pe care se întemeiază sistemul comun al acestei taxe, în special cele ale neutralității fiscale și proporționalității. În particular, dreptul comunitar, pe de o parte, nu se opune aplicării unei reglementări naționale care impune rotunjirea în plus a valorilor taxei pe valoarea adăugată atunci când fracțiunea celei mai mici unități monetare în cauză este egală sau mai mare de 0,5 și, pe de altă parte, nu impune

obligatia de a permite contribuabililor sa rotunjeasca in minus cuantumul taxei pe valoarea adugata care include o fracune a celei mai mici unitati monetare nationale.

(a se vedea punctul 38 si dispozitivul 1)

2. Intr-o vanzare la un pret ce include taxa pe valoarea adugata, in lipsa unei reglementari comunitare specifice, revine fiecui stat membru sa stabileasca, in limitele dreptului comunitar, in special cu respectarea principiilor neutralitatii fiscale si proportionalitatii, nivelul la care rotunjirea unei valori a taxei pe valoarea adugata care cuprinde o fracune a celei mai mici unitati monetare nationale poate sau trebuie sa intervin.

(a se vedea punctul 51 si dispozitiv 2)

3. Intrucât operatorii care calculeaza preurile vanzrilor de bunuri si al prestrilor de servicii cu taxa pe valoarea adugata inclus se afl intr-o situatie diferita faa de cei care efectueaza același tip de operatiuni la preuri fara taxa pe valoarea adugata, cei dintai nu se pot prevala de principiul neutralitatii fiscale pentru a solicita permisiunea de a proceda de asemenea la rotunjirea in jos, la nivelul liniei de bunuri si al operatiunii, a valorilor taxei pe valoarea adugata datorate. Astfel, in cazul preurilor fixate fara taxa pe valoarea adugata, rotunjirea intervine anterior efectuării de catre client a platii in contrapartida pentru prestatie, valoarea taxei incasate de persoana impozabila de la clientul sau si cea platita ulterior statului de persoana impozabila fiind identici, indiferent de metoda de rotunjire aplicata. In schimb, in cazul in care taxa pe valoarea adugata este inclus in pretul unui bun sau al unui serviciu, rotunjirea sistematic in jos, la un nivel inferior celui din declaratia periodica de taxa pe valoarea adugata, ar conduce la situatia ca persoana impozabila sa incaseze de la client valoarea taxei pe valoarea adugata datorata efectiv, in timp ce ar plati sistematic catre stat o valoare mai sczuta, reinand diferenta in beneficiul propriu, ceea ce ar incalca principiul conform caruia taxa pe valoarea adugata este incasata de persoanele impozabile in fiecare etapa a procesului de productie sau de distributie in contul administratiei fiscale careia trebuie sa o plateasca.

(a se vedea punctele 60, 61 si 64 si dispozitiv 3)

HOTRAREA CURII (Camera a patra)

5 martie 2009(*)

„Prima directiva TVA si A aseia directiva TVA – Principiile neutralitatii fiscale si proportionalitatii – Reguli privind rotunjirea valorilor TVA-ului – Metode si niveluri de rotunjire”

In cauza C-302/07,

avand ca obiect o cerere de pronunata a unei hotari preliminare formulata in temeiul articolului 234 CE de VAT and Duties Tribunal, Londra (Regatul Unit), prin decizia din 26 iunie 2007, primita de Curte la 29 iunie 2007, in procedura

J D Wetherspoon plc

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnul T. von Danwitz (raportor),
doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász ?i G. Arestis, judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna R. ?ere?, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 9 octombrie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru J D Wetherspoon plc, de domnul M. Angiolini, barrister, ?i de doamna A. Khan, solocator;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna V. Jackson, în calitate de agent, asistat? de domnul R. Hill, barrister;
- pentru guvernul elen, de doamnele S. Alexandridou, V. Karra, de domnii K. Georgiadis ?i M. Apesos, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels ?i de domnul M. de Grave, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de doamna M. Afonso ?i domnul R. Lyal, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 20 noiembrie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 2 din 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), astfel cum a fost modificat? prin A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „Prima directiv? TVA”), precum ?i a articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a), a articolului 12 alineatul (3) litera (a) ?i a articolului 22 alineatul (3) litera (b) din 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?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2003/92/CE a Consiliului din 7 octombrie 2003 (JO L 260, p. 8, denumit? în continuare „A ?asea directiv? TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între societatea J D Wetherspoon plc (denumit? în continuare „Wetherspoon”), pe de o parte, ?i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumi?i în continuare „Commissioners”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu respingerea de c?tre ace?tia din urm? a unei cereri de a i se acorda beneficiul unei rotunjiri în minus din suma datorat? cu titlu de tax? pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) la

nivelul liniei de produse și al operațiunii.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 din Prima directivă TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată presupune aplicarea asupra bunurilor și a 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 al 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 amănuntul, inclusiv.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 10 alineatul (2) din A șasea directivă TVA, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă, în principiu, atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

5 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA prevede:

„Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă TVA, cota standard a TVA-ului este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. Cota standard nu poate fi mai mică de 15 %, cu excepția aplicării câtorva cote reduse.

7 Articolul 22 din A șasea directivă TVA, în versiunea care rezultă din articolul 28h din aceasta (denumit în continuare „articolul 22 din A șasea directivă TVA”), prevede obligațiile persoanelor obligate la plata TVA-ului pe piața internă. Acest articol 22 prevede la alineatul (3) litera (a) primul paragraf, precum și la litera (b) primul paragraf a zecea liniuță și la al patrulea paragraf:

„(a) Fiecare persoană impozabilă emite o factură, ea însăși, clientul acesteia sau un terț în numele și pe seama acesteia, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care aceasta le efectuează pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă. [...]

[...]

(b) Faptul a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopurile taxei pe valoarea adăugată pe facturile emise în aplicarea dispozițiilor de la litera (a) primul, al doilea și al treilea paragraf:

[...]

– valoarea taxei care trebuie plătită, cu excepția cazului în care este aplicabil un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune,

[...]

Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția ca valoarea taxei care trebuie plătită să fie exprimată în moneda națională a statului membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, [...]

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 22 alineatul (4) literele (a) și (b) și alineatul (5) din A șasea directivă TVA prevede:

„(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație în termenul care urmează a fi stabilit de statele membre. [...]

(b) Declarația include toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, dacă este cazul și în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

[...]

(5) Orice persoană impozabilă are obligația de a plăti valoarea netă a taxei pe valoarea adăugată cu ocazia depunerii declarației periodice. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.” [traducere neoficială]

9 În cursul anilor 2004-2006, A șasea directivă TVA a fost modificată de mai multe ori. Dintre dispozițiile susmenționate, numai textul articolului 12 alineatul (3) a fost modificat. Totuși această modificare nu are efect asupra răspunsurilor care trebuie date la întrebările preliminare.

Reglementarea națională

10 Articolul 13 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Regulations 1995) prevede obligația de a emite o factură cu TVA, cu condiția ca livrarea sau prestarea impozabilă să fie efectuată în favoarea unei alte persoane impozabile.

11 Potrivit articolului 16 alineatul 1 din regulamentul menționat, un „vânzător cu amănuntul” nu este obligat să emită o factură cu TVA, cu excepția cazului în care clientul solicită acest lucru. În situația unei contraprestații care nu depășește 100 GBP, se poate emite o „factură cu TVA simplificată”, care cuprinde, printre altele, pentru fiecare nivel aplicabil, valoarea brută de plată, incluzând TVA-ul și nivelul de TVA aplicabil.

12 Commissioners au publicat un ghid privind TVA-ul dedicat persoanelor impozabile, *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (denumit în continuare „îndreptarul TVA 700”).

13 Alineatele 17.5, 17.5.1 și 17.6 din respectivul îndreptar se referă la rotunjirea valorilor TVA-ului. Acestea prevăd:

„17.5 Calculul TVA-ului pe facturi – rotunjirea valorilor

Not?: permisiunea prev?zut? la acest alineat de a rotunji TVA?ul în minus este destinat? operatorilor care emit facturi ?i se aplic? numai dac? valoarea TVA?ului facturat clien?ilor ?i valoarea TVA?ului pl?tit la biroul vamal ?i de accize (Customs and Excise) sunt acelea?i. În principiu, permisiunea de a rotunji în minus nu se aplic? vânz?torilor cu am?nuntul care trebuie s? fac? aplicarea alineatului 17.6.

Se poate rotunji în minus pân? la cel mai apropiat penny nefrac?ionat TVA?ul total datorat pentru toate bunurile ?i serviciile men?ionate pe o factur? cu TVA. Este posibil? neluarea în considerare a frac?iunilor de penny.

17.5.1 Calculul bazat la nivelul liniilor de produse sau de servicii

În cazul în care se dore?te s? se calculeze separat TVA?ului pentru o linie de produse sau de servicii care figureaz? pe aceea?i factur? împreun? cu alte bunuri sau servicii, trebuie s? se calculeze valorile separate ale TVA?ului fie rotunjind

- în minus, la cel mai apropiat 0,1 penny. Spre exemplu, 86,76 penny se rotunje?te la 86,7 penny sau
- în plus, la cel mai apropiat penny nefrac?ionat sau 0,5 penny. Spre exemplu, 86,76 penny se rotunje?te la 87 penny.

Oricare ar fi solu?ia adoptat?, aceasta trebuie aplicat? în mod coerent.

Valoarea final? total? a TVA?ului datorat se poate rotunji în minus la cel mai apropiat penny nefrac?ionat.

[...]

17.6 Calculul TVA?ului de c?tre vânz?torii cu am?nuntul

Cei mai mul?i vânz?tori cu am?nuntul declar? TVA?ul potrivit unui sistem agreat pentru vânz?torii cu am?nuntul. Dac? acesta este modul în care dumneavoastr? declara?i TVA?ul, acest alineat nu v? prive?te.

Din ce în ce mai mul?i vânz?tori cu am?nuntul utilizeaz? tehnologii sofisticate pentru a determina TVA?ul datorat pe fiecare opera?iune ?i pentru a emite o factur?. Dac? nu s?a folosit un sistem agreat pentru vânz?tori cu am?nuntul, dar, în schimb, TVA?ul este calculat la nivelul liniei 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.”

14 Îndreptarul TVA 700 nu define?te no?iunea „operatori care emit facturi”.

15 Indica?ii suplimentare privind rotunjirea sunt furnizate în manualul Commissioners V1?24A: *Trader's records*, un ghid pentru personalul autorit??ilor fiscale care este accesibil ?i publicului.

16 Sec?iunea 12.1 din acest manual arat? c?, pentru interpretarea alineatului 17.5 din Îndreptarul TVA 700, „este important s? se re?in? c? este vorba de un set de reguli destinate operatorilor care emit facturi, în care rotunjirea este neutr? din punct de vedere fiscal. Astfel, aceasta va afecta în mod normal atât taxa perceput? în aval de prestator, cât ?i taxa achitat? în amonte de client. Aceasta înseamn? c?, atunci când un operator care emite facturi calculeaz? TVA?ul la valorile nete, suma facturat? ?i datorat? de client poate fi rotunjit? în minus”.

17 Sec?iunea 12.2 din manualul *V1?24A: Trader's records* prevede:

„Sisteme de compatibilitate sofisticate permit vânz?torilor cu am?nuntul s? determine TVA?ul la nivelul liniei de produse ?i/sau s? emit? facturi cu TVA. [...]

În general, permisiunea de a rotunji în minus nu este convenabil? pentru vânz?torii cu am?nuntul, deoarece efectul rotunjirii în minus a TVA?ului facturat consumatorilor finali nu este reducerea TVA?ului datorat (care este nivelul TVA?ului înmul?it cu contrapresta?ia), ci numai reducerea TVA?ului declarat la Commissioners.

Majoritatea vânz?torilor cu am?nuntul continu? s? achite TVA?ul utilizând un sistem agreat pentru vânz?torii cu am?nuntul. Problema rotunjirii nu se pune decât în cazul vânz?torilor cu am?nuntul ale c?ror sisteme de contabilitate permit s? determine TVA?ul la nivelul liniei de produse ?i s? emit? facturi. [...]

Dac? un vânz?tor cu am?nuntul î?i fixeaz? efectiv pre?urile plecând de la o baz? f?r? TVA, astfel încât valoarea TVA?ului facturat clientului ?i valoarea celui declarat la Commissioners s? fie acelea?i, este posibil ca permisiunea de rotunjire s? fie convenabil?. Având în vedere un astfel de sistem, trebuie s? vi se analizeze modul în care sunt stabilite efectiv pre?urile. Dac? un vânz?tor stabile?te pre?urile de vânzare incluzând TVA?ul, plecând de la o valoare net? exprimat? în penny nefrac?ionat, permisiunea existent? poate fi aplicat?. [...]

18 Sec?iunea 12.3 din manualul *V1?24A: Trader's records* explic? metoda aritmetic? de rotunjire ?i prevede la al treilea paragraf c?, „dac? un operator propune o alt? metod? de rotunjire, aceasta trebuie examinat? ?i autorizat? în cazul în care rezultatul este unul acceptabil ?i rezonabil”.

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

19 Wetherspoon administreaz? un lan? de peste 670 de baruri în întreg Regatul Unit. Cea mai mare parte a veniturilor sale provin din vânzarea cu am?nuntul de mâncare ?i de b?utur? c?tre consumatori finali.

20 Wetherspoon afi?eaz? pentru clien?ii s?i pre?urile de vânzare cu am?nuntul care cuprind TVA?ul. Aceasta nu le emite facturi cu TVA detaliate, dar le remite în mod curent, pentru comanda de mâncare sau de b?uturi calde, bonuri de cas? ce indic? num?rul de înregistrare a TVA?ului. Pentru celelalte b?uturi, inclusiv pentru b?uturile alcoolice, aceasta nu furnizeaz? bon de cas? decât la cererea consumatorului.

21 Pân? în anul 2004, Wetherspoon a calculat TVA?ul datorat pe fiecare opera?iune realizat? cu un client anume ?i supus? la plata unei cote standard a TVA?ului de 17,5 %, înmul?ind valoarea total? a vânz?rii cu 7/47. Rezultatul se rotunjea aritmetic în plus sau în minus la cel mai apropiat penny nefrac?ionat.

22 De la modernizarea terminalelor sale electronice de plat?, în cursul lunii august 2004, Wetherspoon este în m?sur? s? calculeze TVA?ul la nivelul „liniei de produse”, respectiv pentru fiecare tip de produs identificat separat, atunci când o opera?iune cuprinde mai multe produse. Pentru a proceda astfel, reclamanta din ac?iunea principal? calculeaz? ?i rotunje?te TVA?ul în minus, la nivelul liniei de produse, la a treia decimal?, mai precis în minus la cea mai apropiat? frac?iune de 0,1 penny. În continuare, reclamanta 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.

23 Între septembrie 2004 ?i ianuarie 2005, Wetherspoon a purtat negocieri cu Commissioners

pentru a se conveni asupra unui sistem adecvat agreat pentru vânzătorii cu amănuntul, însă regimul propus de Wetherspoon nu a fost niciodată aprobat de Commissioners și nici nu a fost pus în practică de Wetherspoon.

24 Prin scrisoarea din 23 martie 2006, Commissioners au refuzat să permită Wetherspoon rotunjirea în minus a TVA-ului datorat pe fiecare operațiune. În consecință, Wetherspoon a introdus la 7 aprilie 2006 o acțiune împotriva acestui refuz. La 7 septembrie 2006, aceasta a mai introdus două acțiuni pentru aceleași motive împotriva a două decizii de impunere emise la 8 și la 17 august 2006.

25 Wetherspoon susține că este îndreptățită să aplice metoda de rotunjire în minus prevăzută la alineatul 17.5.1 din Îndreptarul TVA 700. Commissioners afirmă că aceasta trebuie, în schimb, să rotunjească în mod aritmetic fie la nivelul liniei de produse, fie la nivelul operațiunii.

26 Instanța de trimitere, sesizată cu acțiunile menționate, arată că nici dreptul comunitar, nici Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (U. K. Value Added Tax Act 1994), nici Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată nu prevăd norme explicite referitoare la metoda de rotunjire care trebuie utilizată atunci când, prin aplicarea cotei standard a TVA-ului, se ajunge la o valoare ce cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare, care în cauză este penny. Potrivit acestei instanțe, sunt posibile două metode de rotunjire. Astfel, ar fi posibil fie să se rotunjească în mod sistematic în minus, fie să se rotunjească aritmetic, mai precis fracțiuni mai mici de 0,5 penny să se rotunjească în minus la cea mai apropiată cifră nefracționată și sume egale sau mai mari de 0,5 să se rotunjească în plus la cea mai apropiată cifră nefracționată.

27 Instanța de trimitere adaugă faptul că nici directivele, nici legislația din Regatul Unit nu indică mai mult cu privire la stadiul sau la nivelul la care trebuie să aibă loc rotunjirea. Astfel, atunci când un client cumpără mai multe produse în același timp, rotunjirea TVA-ului facturat ar fi posibilă fie separat pentru fiecare articol, fie pentru fiecare tip de produs, atunci când sunt cumpărate mai multe articole ale aceluiași produs, fie la nivelul operațiunii totale cu clientul, fie în momentul declarării TVA-ului la sfârșitul perioadei contabile pertinente, fie, în sfârșit, la un alt nivel, precum cel al veniturilor brute zilnice prin debit sau pentru toate debitele vânzătorului cu amănuntul.

28 Apreciind că este incert dacă dreptul comunitar impune o formă de rotunjire specifică și, eventual, modul în care principiul neutralității fiscale se aplică în acest context, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) Rotunjirea cuantumului TVA este reglementată doar de dreptul național sau este reglementată de dreptul comunitar? În special, se confirmă prin articolul 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA și prin articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și/sau articolul 12 alineatul (3) litera (a) și/sau articolul 22 alineatul (3) litera (b) (text în vigoare la 1 ianuarie 2004) din A șasea directivă TVA că rotunjirea este o problemă de drept comunitar?

2) În special:

a) 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)?

b) Impune dreptul comunitar obligația de a permite contribuabililor să rotunjească în minus orice cuantum 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 fiecărui 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

29 Prin intermediul primelor două întrebări care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă rotunjirea valorilor TVA-ului este o problemă de drept național sau de drept comunitar și, mai precis, dacă dreptul comunitar cuprinde reguli privind metoda de rotunjire fie opunându-se rotunjirii aritmetice, fie impunând statelor membre să permită persoanelor impozabile să rotunjească în mod sistematic în minus, atunci când prin aplicarea cotei standard a TVA-ului se ajunge la o valoare a TVA-ului care cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare naționale.

30 În această privință, se impune constatarea faptului că, în această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că dispozițiile cuprinse în Prima directivă TVA și în A șasea directivă TVA nu conțin nicio regulă expresă privind rotunjirea valorilor TVA-ului. În special, A șasea directivă TVA nu prevede nimic în această privință (Hotărârea din 10 iulie 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 24).

31 În plus, nici finalitatea, nici conținutul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și ale articolului 22 alineatul (3) litera (b) și alineatele (4) și (5) din A șasea directivă TVA nu permit să se concluzioneze că o metodă specifică de rotunjire a fost prevăzută de dreptul comunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea Koninklijke Ahold, citată anterior, punctele 27-30).

32 În consecință, în lipsa unei reglementări comunitare specifice, ordinea juridică a statelor membre va fi cea care va stabili, în limitele dreptului comunitar, metoda și regulile care reglementează rotunjirea unei valori declarate cu titlu de TVA (a se vedea Hotărârea Koninklijke Ahold, citată anterior, punctul 31).

33 Astfel, 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. Respectarea acestor principii recunoscute în ordinea juridică comunitară nu are totuși drept consecință faptul că problema metodei specifice de rotunjire care trebuie aplicată într-ea însăși sub incidența dreptului comunitar (Hotărârea Koninklijke Ahold, citată anterior, punctul 32).

34 Principiul neutralității fiscale are, printre altele, drept consecință faptul că persoanele impozabile care efectuează aceleași operațiuni sau operațiuni economice similare nu trebuie tratate diferit în ceea ce privește metoda de rotunjire aplicată la calcularea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Koninklijke Ahold, citată anterior, punctul 36 și jurisprudența citată). În temeiul aceluiași principiu, suma care trebuie încasată de administrația fiscală cu titlu de TVA nu trebuie să fie mai mare decât cea plătită de consumatorul final persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec., p. I-5339, punctul 24, și, în acest

sens, Hotărârea Koninklijke Ahold, citat anterior, punctul 36).

35 Astfel, principiul menționat nu conține nicio cerință în ceea ce privește aplicarea unei metode specifice de rotunjire, cu condiția ca metoda reținută de statul membru vizat să garanteze că suma care trebuie încasată de administrația fiscală cu titlu de TVA corespunde în mod precis sumei declarate ca TVA pe factură și plătite de consumatorul final persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea Koninklijke Ahold, citat anterior, punctul 37).

36 Referitor la principiul proporționalității, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși respectarea acestui principiu impune ca orice valoare rotunjită să corespundă cât mai mult posibil celei a TVA-ului care rezultă din aplicarea cotei în vigoare, nu este mai puțin adevărat că o astfel de cerință trebuie conciliată cu nevoile practice ale unei aplicări efective a sistemului comun al TVA-ului și că, din cauza tehnicității problemei rotunjirii, mai multe metode de rotunjire ar îndeplini aceste cerințe (a se vedea în acest sens Hotărârea Koninklijke Ahold, citat anterior, punctele 39-41).

37 Din cele ce preced rezultă că dreptul comunitar, în special dispozițiile cuprinse în Prima directivă TVA și în A șasea directivă TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității, nu cuprinde nicio prevedere specifică privind metoda de rotunjire a valorilor TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Koninklijke Ahold, citat anterior, punctul 42).

38 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că dreptul comunitar, în stadiul său actual, nu cuprinde nicio prevedere specifică privind metoda de rotunjire a valorilor TVA-ului. În lipsa unei reglementări comunitare specifice, revine statelor membre obligația să stabilească regulile și metodele de rotunjire a valorilor TVA-ului, respectând în același timp principiile pe care se întemeiază sistemul comun al acestei taxe, în special cele ale neutralității fiscale și proporționalității. În particular, dreptul comunitar, pe de o parte, nu se opune aplicării unei reglementări 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 0,5 și, pe de altă parte, nu impune obligația de a permite contribuabililor să rotunjească în minus cuantumul TVA-ului care include o fracțiune a celei mai mici unități monetare naționale.

Cu privire la a treia întrebare

39 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, la momentul vânzării la un preț în care TVA-ul este inclus, dreptul comunitar impune ca rotunjirea în scopul calculării TVA-ului datorat să intervină la un nivel special, spre exemplu, la unul dintre nivelurile evocate la punctul 27 din prezenta hotărâre.

40 În opinia guvernului Regatului Unit, dreptul comunitar nu impune rotunjirea TVA-ului decât în stadiul în care impune contabilizarea TVA-ului ca sumă de bani. Astfel, nivelul cel mai scăzut ar fi fie factura emisă în temeiul articolului 22 alineatul (3) din A șasea directivă TVA, fie declarația periodică a TVA-ului. Cu toate acestea, statele membre și-ar păstra o anumită putere discreționară pentru a permite rotunjirea la un stadiu anterior, dacă acestea îl apreciază ca fiind adecvat.

41 Comisia Comunităților Europene apreciază de asemenea că poate fi considerat necesar să se indice TVA-ul datorat în cifre rotunde la momentul emiterii unei facturi potrivit articolului 22 alineatul (3) din A șasea directivă TVA. Cu toate acestea, în cazul vânzării cu amănuntul la prețuri care cuprind TVA-ul, necesitatea de a exprima valoarea datorată în cifre rotunde ar apărea doar în faza declarației periodice a TVA-ului.

42 În schimb, Wetherspoon apreciază că o rotunjire utilizată numai la sfârșitul perioadei

contabile pertinente pentru TVA ar fi incompatibil? cu regulile din Prima directiv? TVA ?i A ?asea directiv? TVA, precum ?i cu principiile neutralit??ii fiscale ?i securit??ii juridice. Întrucât obliga?ia de a declara TVA?ul autorit??ilor fiscale pentru livr?ri exist? în privin?a fiec?rei opera?iuni, ar fi necesar s? se identifice valoarea exact? a TVA?ului pe care clientul trebuie s? o pl?teasc? ?i pe care furnizorul este obligat s? o declare cel mai târziu la nivelul opera?iunii.

43 Mai întâi, trebuie constatat c? dispozi?iile din Prima directiv? TVA ?i din A ?asea directiv? TVA, în special cele enun?ate de instan?a de trimitere, nu con?in nicio regul? expres? care s? fixeze nivelul la care poate sau trebuie s? fie efectuat? rotunjirea valorilor TVA?ului care cuprinde o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare na?ionale.

44 Printre altele, articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? TVA se limiteaz? la a stabili baza de impozitare ?i face trimitere numai la pre?ul bunurilor livrate ?i al serviciilor efectuate în contrapartid? (Hot?rârea Koninklijke Ahold, citat? anterior, punctul 26).

45 Desigur, articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv? TVA prevede c?, în cazul emiterii unei facturi, valoarea taxei care trebuie pl?tit? trebuie s? figureze pe factur? ?i trebuie s? fie exprimat? în moneda na?ional? a statului membru vizat. Totu?i, din aceste cerin?e nu rezult? c? dispozi?ia men?ionat? impune s? se utilizeze unit??i nefrac?ionate ale monedei na?ionale pentru informa?ia respectiv?.

46 Aceast? constatare nu este în niciun mod pus? în discu?ie de finalitatea ?i de con?inutul fiec?reia dintre dispozi?iile men?ionate la cele dou? puncte precedente. Aceste dispozi?ii urm?resc s? garanteze uniformizarea bazei de impozitare în statele membre, precum ?i s? asigure buna func?ionare a pie?ei interne (a se vedea Hot?rârea Koninklijke Ahold, citat? anterior, punctele 28 ?i 29).

47 Rezult? c? nici textul dispozi?iilor men?ionate, nici finalitatea acestora nu permit s? se concluzioneze c? un nivel special de rotunjire a fost prev?zut de dispozi?iile comunitare.

48 Prin urmare, în lipsa unei reglement?ri comunitare specifice, ordinea juridic? a statelor membre va fi cea care va stabili, în limitele stabilite de dreptul comunitar, stadiul la care poate sau trebuie s? fie efectuat? rotunjirea unei valori a TVA?ului.

49 Astfel cum rezult? din cuprinsul punctului 33 din prezenta hot?râre, statele membre, atunci când stabilesc acest stadiu, sunt obligate s? respecte principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii care guverneaz? sistemul comun al TVA?ului (a se vedea în aceast? privin?? punctele 34-36 din prezenta hot?râre). Cu toate acestea, din cauza tehnicit??ii problemei rotunjirii, aceste principii nu sunt de natur? s? cuprind? cerin?e care s? permit? concluzia c? un singur nivel de rotunjire, în special cel realizat la nivelul articolului sau la nivelul liniei de produse ar respecta principiile men?ionate.

50 Pe de alt? parte, trebuie deosebite eventualele cerin?e ale dreptului comunitar referitoare la rotunjire de nevoile practice care necesit? rotunjirea valorilor TVA?ului ce include o frac?iune a celei mai mici unit??i monetare na?ionale. În ceea ce prive?te opera?iunile efectuate la un pre? care include TVA?ul, necesitatea imperativ? de rotunjire a valorii TVA?ului la o cifr? nefrac?ionat? a unit??ii monetare men?ionate nu exist? în faza opera?iunii, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 42 din Concluzii. Astfel, într?un astfel de caz, numai la sfâr?itul declara?iei periodice a TVA?ului este absolut indispensabil s? se ajung? la o sum? care poate fi pl?tit? în mod efectiv ?i care, din acest motiv, nu trebuie s? cuprind? frac?iunea celei mai mici unit??i monetare.

51 Având în vedere considera?iile precedente, trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare c?, într?o vânzare la un pre? ce include TVA, în lipsa unei reglement?ri comunitare specifice, revine

fiecărui stat membru să stabilească, în limitele dreptului comunitar, în special cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, nivelul la care rotunjirea unei valori a TVA-ului care cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare naționale poate sau trebuie să intervină.

Cu privire la a patra întrebare

52 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un „vânzător cu amănuntul” poate, întemeindu-se pe principiile comunitare ale egalității de tratament și neutralității fiscale, să solicite permisiunea de a aplica aceeași metodă de rotunjire a valorilor TVA-ului datorate precum cea acordată de dreptul național anumitor persoane impozabile, respectiv celor denumiți „operatori care emit facturi”, mai precis de rotunjire în jos a valorii datorate cu titlu de TVA la nivelul liniei de produse și al operațiunii.

53 Wetherspoon apreciază că privirea vânzătorilor cu amănuntul de posibilitatea acordată operatorilor care emit facturi este incompatibilă cu principiul neutralității fiscale. Această excludere ar conduce la situația ca livrări de bunuri sau prestări de servicii similare, aflate în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. În plus, ar fi vorba de o distincție arbitrară, întrucât din reglementarea națională susmenționată lipsește orice definiție a noțiunii „operatori care emit facturi”.

54 În această privință, guvernul Regatului Unit consideră că operatorii care emit facturi nu efectuează livrări și prestări similare cu cele efectuate de vânzătorii cu amănuntul și nu se află în concurență cu aceștia din urmă, care operează într-un stadiu diferit în cadrul lanțului de aprovizionare. Prin urmare, principiile neutralității fiscale și eliminării denaturării concurenței nu ar impune tratarea în același mod a acestor două grupuri de persoane din punctul de vedere al TVA-ului.

55 În opinia Comisiei, principiul neutralității fiscale exclude posibilitatea de a extinde la vânzătorii cu amănuntul o posibilitate acordată de administrația fiscală ce permite anumitor operatori, care în mod normal aplică prețuri fără TVA și nu vând consumatorilor finali, să rotunjească în jos valoarea TVA-ului ce trebuie declarat.

56 Guvernul elen apreciază că rotunjirea în minus are influență asupra valorii finale încasate de stat numai dacă se aplică exclusiv livrărilor și prestărilor către alte persoane impozabile.

57 În această privință, se impune a se aminti, astfel cum rezultă de la punctul 34 din prezenta hotărâre, că principiul neutralității fiscale, care reflectă principiul egalității de tratament în materie de TVA, se opune, printre altele, ca persoanele impozabile să fie tratate în mod diferit în ceea ce privește metoda de rotunjire pusă în aplicare la calculul TVA-ului, dacă acestea efectuează aceleași operațiuni sau operațiuni economice similare (a se vedea în acest sens și Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 25, precum și Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 39).

58 Astfel, trebuie să se cerceteze dacă „operatorii care emit facturi” și „vânzătorii cu amănuntul” vizează prin reglementarea în cauză în acțiunea principală efectuează aceleași operațiuni sau operațiuni economice similare.

59 În speță, din alineatul 17.5 din Îndreptarul TVA 700, precum și din secțiunile 12.1 și 12.2 din manualul V1724A: *Trader's records* rezultă că noțiunea „operatorii care emit facturi” vizează numai persoanele impozabile care își efectuează prestările de servicii sau livrările de bunuri la prețuri fără TVA, cărorora le este adăugat TVA-ul în momentul emiterii facturii.

60 În cazul pre?urilor fixate f?r? TVA, rotunjirea intervine anterior efectu?rii de c?tre client a pl?ii în contrapartid? pentru presta?ie. Valoarea taxei încasate de persoana impozabil? de la clientul s?u ?i cea pl?tit? ulterior statului de persoana impozabil? este identic? indiferent de metoda de rotunjire aplicat?.

61 În schimb, în cazul în care TVA?ul este inclus în pre?ul unui bun sau al unui serviciu, rotunjirea sistematic? în jos, la un nivel inferior celui din declara?ia periodic? de TVA, ar conduce la situa?ia ca persoana impozabil? s? încaseze de la client valoarea TVA?ului datorat? efectiv, în timp ce ar pl?ti sistematic c?tre stat o valoare mai sc?zut?, re?inând diferen?a în beneficiul propriu. Acest rezultat ar înc?lca principiul conform c?ruia TVA?ul este încasat de persoanele impozabile în fiecare etap? a procesului de produc?ie sau de distribu?ie în contul administra?iei fiscale c?reia trebuie s? îl pl?teasc? (a se vedea Hot?rârea din 6 octombrie 2005, MyTravel, C?291/03, Rec., p. I?8477, punctul 30).

62 În plus, cele dou? situa?ii sus?men?ionate difer? în mod sensibil din punctul de vedere al nevoilor practice ale unei aplic?ri efective a sistemului comun al TVA?ului. În ceea ce prive?te un pre? f?r? TVA, exprimat în mod curent în cifre rotunde, rotunjirea TVA?ului este indispensabil? pentru a ob?ine o valoare total? rezultând din adunarea pre?ului f?r? TVA ?i a TVA?ului datorat, care este susceptibil? de a fi pl?tit? efectiv. Dimpotriv?, atunci când TVA?ul este cuprins în pre?ul bunului sau al serviciului, o rotunjire nu este necesar? pentru a putea achita pre?ul total.

63 Prin urmare, operatorii care î?i vând bunurile sau î?i presteaz? serviciile la pre?uri f?r? TVA ?i cei care calculeaz? pre?urile acestor opera?iuni cu TVA?ul inclus se afl? în situa?ii diferite. În consecin??, ace?tia din urm? nu pot solicita, în temeiul principiului neutralit??ii fiscale, s? fie trata?i în acela?i mod precum operatorii care practic? pre?uri f?r? TVA în ceea ce prive?te rotunjirea valorii datorate cu titlu de TVA.

64 Pe cale de consecin??, trebuie s? se r?spund? la a patra întrebare c?, întrucât operatorii care calculeaz? pre?urile vânz?rilor de bunuri ?i al prest?rilor de servicii cu TVA?ul inclus se afl? într-o situa?ie diferit? fa?? de cei care efectueaz? acela?i tip de opera?iuni la pre?uri f?r? TVA, cei dintâi nu se pot prevala de principiul neutralit??ii fiscale pentru a solicita permisiunea de a proceda de asemenea la rotunjirea în jos, la nivelul liniei de bunuri ?i al opera?iunii, a valorilor TVA?ului datorate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

65 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

1) Dreptul comunitar, în stadiul său actual, nu cuprinde nicio prevedere specifică privind metoda de rotunjire a valorilor taxei pe valoarea adăugată. În lipsa unei reglementări comunitare specifice, revine statelor membre obligația să stabilească regulile și metodele de rotunjire a valorilor taxei pe valoarea adăugată, respectând în același timp principiile pe care se întemeiază sistemul comun al acestei taxe, în special cele ale neutralității fiscale și proporționalității. În particular, dreptul comunitar, pe de o parte, nu se opune aplicării unei reglementări naționale care impune rotunjirea în plus a valorilor taxei pe valoarea adăugată atunci când fracțiunea celei mai mici unități monetare în cauză este egală sau mai mare de 0,5 %, pe de altă parte, nu impune obligația de a permite contribuabililor să rotunjească în minus cuantumul taxei pe valoarea adăugată care include o fracțiune a celei mai mici unități monetare naționale.

2) Într-o vânzare la un preț ce include taxa pe valoarea adăugată, în lipsa unei reglementări comunitare specifice, revine fiecărui stat membru să stabilească, în limitele dreptului comunitar, în special cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, nivelul la care rotunjirea unei valori a taxei pe valoarea adăugată care cuprinde o fracțiune a celei mai mici unități monetare naționale poate sau trebuie să intervină.

3) Întrucât operatorii care calculează prețurile vânzătorilor de bunuri și al prestatorilor de servicii cu taxa pe valoarea adăugată inclusă se află într-o situație diferită față de cei care efectuează același tip de operațiuni la prețuri fără taxa pe valoarea adăugată, cei dintâi nu se pot prevala de principiul neutralității fiscale pentru a solicita permisiunea de a proceda de asemenea la rotunjirea în jos, la nivelul liniei de bunuri și al operațiunii, a valorilor taxei pe valoarea adăugată datorate.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.