

61990J0347

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 7. MAJ 1992. - ALDO BOZZI MOD CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIEN. - FORTOLKNING AF ARTIKEL 33 I SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-347/90.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02947

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Afgiftsbestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° forbud mod opkrævning af andre former for skatter og afgifter med karakter af omsætningsafgift ° formaal ° begrebet "omsætningsafgifter" ° rækkevidde ° bidrag af samme art som det bidrag, der under betegnelsen "contributo integrativo" opkræves i Italien til advokaters og retshjælperes pensionskasse ° ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 33)

Sammendrag

Artikel 33 i sjette direktiv 77/388 har til formaal at hindre, at der indføres skatter og afgifter, som bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, ligesom artikel 33 indebærer, at det er forbudt at opretholde eller indføre afgifter, der i alt væsentligt har karakter af moms; bestemmelsen er derimod ikke til hinder for opretholdelse eller indførelse af andre skatter og afgifter, som ikke har momsens væsentligste kendetegn.

Artikel 33 er derfor ikke til hinder for indførelse eller opretholdelse af et bidrag som det tillægsbidrag, der er indført i Italien (under betegnelsen "contributo integrativo"), og som skal indbetales af advokater og retshjælpere til deres pensionskasse, og som principielt beregnes med en vis forhøjelsesprocentdel af de honorarer, der indgår i deres omsætning. Tillægsbidraget udgør faktisk ikke en afgift, der anvendes generelt; det er ikke til enhver tid proportionalt med det

vederlag, klienten skal betale for en ydelse, og det opkræves kun i et enkelt led uden senere at kunne fradrages i henhold til en fradragsordning.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. december 1989, indgaaet til Domstolen den 28. november 1990, har Pretura di Milano i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "Raadets sjette direktiv 77/388").

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag, som advokat Bozzi, Milano, har anlagt mod Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali (herefter benævnt "Cassa Previdenza") vedrørende den ordning, hvorved der i Italien er indført et tillægsbidrag ("contributo integrativo"), der tilfalder Cassa Previdenza og skal betales af advokater og retshjælpere ("procuratori legali").

3 Det fremgår af sagen, at medlemskab af Cassa Previdenza, der blev indført ved lov nr. 6 af 8. januar 1952 (GURI nr. 16 af 19.1.1952), er obligatorisk for alle advokater og retshjælpere, der permanent er erhvervsaktive i Italien. Reglerne om medlemsbidrag til og ydelser fra Cassa Previdenza findes i lov nr. 576 af 20. september 1980 ("Ændring af pensionsordningen for advokater", GURI nr. 266 af 27.9.1980, herefter benævnt "lov nr. 576 af 1980").

4 Bestemmelserne om tillægsbidrag findes i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980. Herefter beregner: a) alle medlemmer af Advokatsamfundet, herunder de Cassa Previdenza tilsluttede advokatfuldmægtige, med en vis forhøjelsessats et beløb af samtlige honorarer, der indgår i den aarsomsætning, som opgøres med henblik på betaling af moms, og indbetaler dette beløb til Cassa Previdenza, uanset om honorarerne er betalt eller ej. De med forhøjelsessatsen beregnede beløb faktureres til klienterne; b) selskaber eller firmaer skal anvende forhøjelsen på den andel, der tilkommer hver enkelt deltager, som er medlem af Advokatsamfundet. Det samlede beløb i obligatoriske forhøjelser, der årligt skal udredes til Cassa Previdenza af de erhvervsaktive hver især, beregnes af en andel af selskabets eller firmaets omsætning, der er lig med den fortjenstand, de nævnte deltagere har krav på; c) et medlem af Cassa Previdenza indbetaler årligt i tillægsbidrag et minimumsbeløb, som beregnes ved på en omsætning, der udgør femten gange det i artikel 10, stk. 2, nævnte minimumsbidrag, som skal betales det pågældende år, at anvende ovennævnte andel; d) forhøjelsessatsen udgør 2%; og e) af tillægsbidraget betales hverken indkomstskat eller moms, og bidragene medtages ikke ved beregningen af erhvervsindkomsten.

5 Advokat Bozzi anser indførelsen af et sådant tillægsbidrag for at være i strid med artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388 og har derfor anlagt sag ved Pretura di Milano med krav om tilbagebetaling af de beløb, han har betalt i bidrag. Pretura di Milano har herefter anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

"Skal artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 fortolkes således, at den hindrer en ordning i en medlemsstat, hvorefter der pålægges advokater og retshjælpere et tillægsbidrag, der skal indbetales til Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e Procuratori Legali, således at grundlaget for bidraget er det beløb, en klient skal betale for tjenesteydelser, hvilket sidste beløb allerede er pålagt moms? Forholdet er herved det, at dette tillægsbidrag endvidere klart skal angives ved udstedelse af regning i hvert enkelt tilfælde sammen med og i tilslutning til den moms, der skal betales af klienten, hvorved tilføjes, at tillægsbidraget udelukkende har forsoergelsesfunktion på grundlag af et solidaritetsprincip og er

taenkt at skulle komme samtlige bidragsbetalende advokater og retshjaelpere til gode generelt, men uden direkte virkning for den enkelte bidragsbetaler, da det ikke medfoerer en beregning med henblik paa pensionsudbetalinger og ikke kan komme til udbetaling til personer, der har indbetalt det, saafremt retten til at faa udbetalt pension ikke indtraeder."

6 Hvad naermere angaar hovedsagens faktiske omstaendigheder, herunder navnlig bestemmelserne om Cassa Previdenza, retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg for Domstolen henvises i oevrigt til retsmoederapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

7 Den nationale ret oensker med sit praejudicielle spoergsmaal foerst og fremmest en afgoerelse af, om artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388 er til hinder for indfoerelse eller opretholdelse af et bidrag med de karakteristika, som det i Italien indfoerte tillaeagsbidrag, der skal indbetales af advokater og retshjaelpere og tilfalder Cassa Previdenza ("contributo integrativo"), har.

8 Med henblik paa besvarelsen af dette spoergsmaal skal der foerst henvises til artikel 33 i sjette direktiv, der indeholder foelgende bestemmelse: "Med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfoerer afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og vaeddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift."

9 Dernaest bemaerkes, at ifoelge Domstolens faste praksis (jf. senest dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkvit m.fl., Sml. I, s. 2217, praemis 11) har artikel 33 til formaal at forhindre, at der indfoeres skatter og afgifter, der bringer det faelles mervaeardiafgiftssystems funktion i fare, fordi de paaalægges omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som moms. Skatter og afgifter, der har momsens vaesentligste kendetegn, maa under alle omstaendigheder anses for at ramme omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som moms.

10 Heraf foelger, at artikel 33 ikke er til hinder for opretholdelse eller indfoerelse af andre skatter og afgifter, der ikke har momsens vaesentligste kendetegn.

11 Ved afgoerelsen af, om forbuddet ifoelge artikel 33 kommer til anvendelse paa et bidrag som det i sagen omhandlede tillaeagsbidrag, maa det derfor undersoeges, om denne afgift har momsens vaesentligste kendetegn og dermed skal anses for en moms efter den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 33.

12 Herved bemaerkes foerst, at som Domstolen tidligere gentagne gange har fastslaaet (jf. navnlig dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, praemis 15, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, praemis 18, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, praemis 11 og 12, og den naevnte dom af 31.3.1992, Dansk Denkvit m.fl., praemis 11), er momsens vaesentligste kendetegn foelgende: Momsen anvendes generelt paa transaktioner vedroerende varer eller tjenesteydelser; den er proportional med prisen paa disse varer og tjenesteydelser; den opkraeves i hvert led af produktions- og omsaetningsforloebet; endelig finder den anvendelse paa varernes og tjenesteydelsernes mervaeardi, idet den afgift, som skal betaales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det foregaaende led.

13 Det skal dernaest fastslaas, at et bidrag som det, der er omhandlet i den nationale rets forelaeggelseskendelse i naervaerende sag, ikke har de vaesentligste kendetegn for moms, som er naevnt ovenfor.

14 For det foerste udgoer tillaeagsbidraget ikke en afgift, der anvendes generelt. For dels vedroerer lov nr. 576 af 1980 kun advokater og retshjaelpere, og dels finder den i denne lovs artikel 11 fastsatte forhoejelse ikke anvendelse paa de vederlag, der erlaegges for samtlige de af advokater og retshjaelpere praesterede ydelser, idet den, som det blev oplyst i retsmoedet, kun anvendes

paa vederlag for ydelser i forbindelse med retssager. Og selv om der ganske vist, som det fremgaar af sagen, findes tilsvarende lovgivning for alle liberale erhverv, forholder det sig dog ikke saaledes med disse erhverv i det hele taget eller med enhver form for praestering af tjenesteydelser paa kommercielt grundlag.

15 For det andet er tillægsbidraget ikke til enhver tid proportionalt med det vederlag, klienten skal betale for ydelsen. For selv om det i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 principielt er bestemt, at tillægsbidraget udgør en vis procentdel af de honorarer, som indgaar i den aarsomsaetning, der beregnes med henblik paa betaling af moms, er der dog ved samme bestemmelse gjort to vigtige undtagelser herfra. Den ene vedroerer advokatsammenslutninger og -firmaer, for hvilke det er bestemt, at tillægsbidraget er en procentandel af de indtaegter, der tilkommer den enkelte deltager. I saa fald fastlaegges beregningsgrundlaget for tillægsbidraget ganske klart efter andre stoerrelser end den pris, klienterne har betalt for ydelserne. Den anden undtagelse vedroerer de medlemmer af Cassa Previdenza, hvis omsaetning ikke overstiger et bestemt beloeb, hvorfor de skal betale et minimumsbidrag, som beregnes med et fast beloeb. For denne persongruppe, der ifølge det under retsforhandlingerne oplyste udgør 25% af de Cassa Previdenza tilsluttede advokater og retshjaelpere, er grundlaget for tillægsbidraget heller ikke den pris, der er betalt for tjenesteydelsen.

16 For det tredje er tillægsbidraget til forskel fra momsen en afgift, der opkraeves i et enkelt led i omsaetningsforloebet. Det skal saaledes foerst betales, naar advokaten eller retshjaelperen tilstiller klienten en regning. Endvidere anvendes ikke i forbindelse med det en fradragsordning, for advokaten eller retshjaelperen, som skal indbetale det tillægsbidrag, der er faktureret til klienterne, til Cassa Previdenza, kan ikke retmaessigt foretage noget fradrag, som paa den ene eller den anden maade haenger sammen med den betalte pris for varer eller tjenesteydelser, der er medgaaet til udfoerelsen af hans virksomhed. Tilsvarende kan kunden omvendt, hvis der er tale om en momspligtig person, i den moms, han skal betale, fradrage den indgaaende moms, der er betalt til advokaten, men derimod ikke tillægsbidraget.

17 Det forelagte spoergsmaal skal derfor besvares med, at artikel 33 i Raadets direktiv 77/388 skal fortolkes saaledes, at denne bestemmelse ikke er til hinder for indfoerelse eller opretholdelse af et bidrag som det tillægsbidrag, der er indfoert i Italien (under betegnelsen "contributo integrativo"), og som skal indbetales til Cassa Previdenza af advokater og retshjaelpere, med de karakteristika, dette bidrag har.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

18 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering og af Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Pretura di Milano ved kendelse af 14. december 1989, for ret:

Artikel 33 i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at denne bestemmelse ikke er til hinder for indfoerelse eller opretholdelse af et bidrag som det tillægsbidrag, der er indfoert i Italien (under betegnelsen "contributo integrativo"), og som skal indbetales til Cassa Previdenza af advokater og retshjaelpere, med de karakteristika, dette bidrag har.