

61990J0347

ARREST VAN HET HOF (ZESDE KAMER) VAN 7 MEI 1992. - ALDO BOZZI TEGEN CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIE. - UITLEGGING VAN ARTIKEL 33 VAN DE ZESDE BTW-RICHTLIJN. - ZAAK C-347/90.

Jurisprudentie 1992 bladzijde I-02947

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelastingen ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Verbod om andere nationale belastingen te heffen die karakter van omzetbelasting bezitten ° Doel ° Begrip "omzetbelasting" ° Draagwijdte ° Bijdrage als Italiaanse "contributo integrativo" ten gunste van pensioenfondsen voor advocaten ° Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33)

Samenvatting

Om te verhinderen dat er belastingen, rechten en heffingen worden ingevoerd die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengen doordat zij het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze belasten als de BTW, verbiedt artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) het handhaven of invoeren van belastingen die de voornaamste kenmerken van de BTW vertonen. Het staat echter niet in de weg aan de handhaving of invoering van andere vormen van belastingen, rechten en heffingen, die die kenmerken niet vertonen.

Mitsdien staat genoemde bepaling niet in de weg aan de invoering of handhaving van een bijdrage als de aanvullende bijdrage ("contributo integrativo") ten gunste van een pensioenfonds, die in Italië ten laste van advocaten en procureurs is ingevoerd en in principe wordt berekend door toepassing van een verhogingspercentage op de honoraria die deel uitmaken van hun omzet. Die

aanvullende bijdrage is immers geen heffing met een algemeen karakter; zij is niet steeds evenredig aan de beloning die de cliënt voor de voor hem verrichte dienst verschuldigd is; zij wordt slechts in één stadium geheven en er is niet voorzien in een aftrekregeling.

Partijen

In zaak C-347/90,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Pretura di Milano, in het aldaar aanhangig geding tussen

A. Bozzi

en

Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: F. A. Schockweiler, kamerpresident, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Diez de Velasco en J. L. Murray, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs

griffier: D. Triantafyllou, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- A. Bozzi;

- de Cassa di Previdenza, vertegenwoordigd door P. Vozzi, directeur-generaal, als bijzonder gemachtigde van de Cassa di Previdenza, V. Perrone, advocaat te Milaan, en M. de Stefano, advocaat te Rome;

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door F. Favara, avvocato dello Stato, als gemachtigde;

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Foens Buhl en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden;

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van A. Bozzi, de Cassa di Previdenza, vertegenwoordigd door M. de Stefano en P. Adonnino, advocaten te Rome, de Italiaanse regering en de Commissie ter terechtzitting van 13 februari 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 maart 1992,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 14 december 1989, ingekomen bij het Hof op 28 november 1990, heeft de Pretore di Milano krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen A. Bozzi, advocaat te Milaan, en de Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (hierna: "Cassa di Previdenza") betreffende een wettelijke regeling waarbij in Italië ten gunste van de Cassa di Previdenza een aanvullende bijdrage ("contributo integrativo") is ingesteld ten laste van advocaten en procureurs.

3 Uit het dossier blijkt, dat alle advocaten en procureurs die in Italië op bestendige wijze hun beroep uitoefenen, gehouden zijn zich aan te sluiten bij de Cassa di Previdenza, ingesteld bij wet nr. 6 van 8 januari 1952 (GURI nr. 16 van 19.1.1952). De wijze van heffing en inning van de bijdragen aan de Cassa di Previdenza en het stelsel van haar uitkeringen zijn neergelegd in wet nr. 576 van 20 september 1980 ("Herziening van het sociale-zekerheidsstelsel voor de balie", GURI nr. 266 van 27.9.1980; hierna: "wet nr. 576/80").

4 De bepalingen betreffende de aanvullende bijdrage zijn neergelegd in artikel 11 van wet nr. 576/1980. Dit artikel houdt de volgende regeling in: a) een ieder die is ingeschreven bij de orde van advocaten en procureurs, daaronder begrepen bij de Cassa di Previdenza aangesloten stagiairs, past een bepaald verhogingspercentage toe op alle honoraria die deel uitmaken van zijn jaaromzet in de zin van de BTW, en draagt het bedrag ervan af aan de Cassa di Previdenza, ongeacht of de schuldenaar al dan niet heeft betaald; de verhoging kan op laatstgenoemde worden afgewenteld; b) maatschappen of beroepsverenigingen passen de verhoging toe op het aandeel van elke bij de orde van advocaten en procureurs ingeschreven associé. Het totale bedrag per jaar van de verplichte verhogingen die door elke advocaat of procureur aan de Cassa di Previdenza verschuldigd zijn, bestaat in een percentage van de omzet van de maatschap of de vereniging, dat gelijk is aan het percentage van de winst die aan de associés toekomt; c) iedere bij de Cassa di Previdenza aangeslotene is uit hoofde van de aanvullende bijdrage gehouden tot jaarlijkse betaling van een minimumbedrag, resulterend uit de toepassing van het percentage op een omzet gelijk aan vijftien maal de in dat jaar verschuldigde minimumbijdrage als bedoeld in artikel 10, tweede alinea; d) het verhogingspercentage is vastgesteld op 2 %, en e) de aanvullende bijdrage is noch aan inkomstenbelasting, noch aan BTW onderworpen en blijft buiten beschouwing bij de berekening van het beroepsinkomen.

5 Van mening dat de instelling van een dergelijke aanvullende bijdrage onwettig was wegens strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn, heeft Bozzi bij de Pretore di Milano beroep ingesteld tot terugbetaling van de bedragen die hij uit hoofde van deze bijdrage had betaald. De Pretore di Milano heeft het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

"Moet artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen toepassing van de regeling van een Lid-Staat waarbij ten laste van advocaten en procureurs een aanvullende bijdrage is ingesteld ten gunste van de Cassa

Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali, die wordt berekend op basis van het honorarium dat door de cliënt voor de diensten van de advocaat of procureur moet worden betaald, welk honorarium reeds aan BTW is onderworpen; die op elke factuur naast en boven de BTW ten laste van de cliënt moet worden vermeld, en die in het kader van de sociale zekerheid alleen een rol speelt via het solidariteitsbeginsel en ten gunste van de algemeenheid van de aangesloten advocaten en procureurs, doch niet rechtstreeks ten gunste van de individuele bijdragenbetaler, aangezien deze bijdragen niet in aanmerking worden genomen voor de pensioenopbouw en door de bijdragenbetaler ook niet kunnen worden teruggevorderd wanneer hij geen pensioenrechten heeft verworven?"

6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding en in het bijzonder de bepalingen betreffende de Cassa di Previdenza, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

7 Met zijn prejudiciële vraag wil de nationale rechter in wezen vernemen, of artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de invoering of handhaving van een bijdrage met de kenmerken van de in Italië ten laste van advocaten en procureurs ingevoerde aanvullende bijdrage ten gunste van de Cassa di Previdenza ("contributo integrativo").

8 Voor de beantwoording van deze vraag zij er allereerst aan herinnerd, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn bepaalt als volgt: "Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten."

9 Vervolgens zij opgemerkt, dat volgens vaste rechtspraak van het Hof (zie laatstelijk arrest van 31 maart 1992, zaak 200/90, Dansk Denavit e.a., Jurispr. 1992, blz. I-2217, r.o. 11) artikel 33 ten doel heeft te beletten, dat er belastingen, rechten en heffingen worden ingevoerd die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengen doordat zij het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze belasten als de BTW. Belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, moeten onder alle omstandigheden worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze te treffen als de BTW.

10 Hieruit vloeit voort, dat artikel 33 zich niet verzet tegen invoering of handhaving van andere vormen van belastingen, rechten en heffingen, die niet de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten.

11 Om uit te maken of het in artikel 33 neergelegde verbod van toepassing is op een bijdrage als de hier bedoelde aanvullende bijdrage, moet derhalve worden onderzocht, of die last de voornaamste kenmerken van de BTW bezit en dus moet worden beschouwd als een omzetbelasting in de betekenis die deze term in artikel 33 heeft.

12 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft gepreciseerd (zie met name arresten van 3 maart 1988, zaak 252/86, *Bergandi*, *Jurispr.* 1988, blz. 1343, r.o. 15; 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, *Wisselink*, *Jurispr.* 1989, blz. 2671, r.o. 18; 19 maart 1991, zaak 109/90, *Giant*, *Jurispr.* 1991, blz. I-1385, r.o. 11 en 12; en 31 maart 1992, *Dansk Denkavit e.a.*, reeds aangehaald, r.o. 11), zijn de voornaamste kenmerken van de BTW de volgende: de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen en diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten; zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces; zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend na aftrek van die welke in de voorgaande stadia is betaald.

13 Vastgesteld moet worden, dat een bijdrage van de door de nationale rechter in de onderhavige zaak bedoelde soort niet de bovengenoemde voornaamste kenmerken van de BTW bezit.

14 In de eerste plaats is de aanvullende bijdrage geen heffing met een algemeen karakter. *Primo* geldt wet nr. 576/1980 slechts voor advocaten en procureurs en *secundo* is de in artikel 11 bedoelde verhoging niet van toepassing op alle honoraria voor door advocaten en procureurs verrichte diensten, maar, zoals ter terechtzitting werd gepreciseerd, alleen voor hun gerechtelijke werkzaamheden. *Tertio* bestaat weliswaar, naar uit het dossier blijkt, ook voor andere vrije beroepen een vergelijkbare wettelijke regeling, doch niet voor alle vrije beroepen, noch voor een ieder die op commerciële basis diensten verricht.

15 In de tweede plaats is de aanvullende bijdrage niet steeds evenredig aan het honorarium dat de cliënt voor de dienst verschuldigd is. Volgens artikel 11 van wet nr. 576/1980 komt de aanvullende bijdrage weliswaar in beginsel overeen met een bepaald percentage van de honoraria die deel uitmaken van de jaaromzet in de zin van de BTW, maar volgens hetzelfde artikel bestaan hierop twee belangrijke uitzonderingen. De eerste betreft maatschappen en beroepsverenigingen, waarvoor is bepaald, dat de aanvullende bijdrage bestaat in een percentage van de aan de betrokken advocaat of procureur toekomende winst. Het is duidelijk, dat in een dergelijk geval de grondslag van de aanvullende bijdrage door andere factoren wordt bepaald dan de prijs die de cliënt voor de dienst heeft betaald. De tweede uitzondering betreft de aangesloten bij de *Cassa di Previdenza* wier omzet beneden een bepaald bedrag ligt en die om die reden een forfaitair bepaalde minimumbijdrage verschuldigd zijn. Ook voor deze categorie, die blijkens de voor het Hof gemaakte opmerkingen 25 % van de bij de *Cassa di Previdenza* aangesloten advocaten en procureurs omvat, geldt, dat de aanvullende bijdrage niet berust op de prijs die voor de dienst is betaald.

16 In de derde plaats is de aanvullende bijdrage, in tegenstelling tot de BTW, een last die slechts in één fase wordt geheven. Zij is namelijk pas verschuldigd wanneer de advocaat of procureur een rekening aan zijn cliënt stuurt. Bovendien is er geen aftrekmogelijkheid: de advocaat of procureur die de aan zijn cliënt in rekening gebrachte aanvullende bijdrage aan de *Cassa di Previdenza* moet afdragen, mag deze niet aftrekken van enige belasting die begrepen is in de kosten van goederen of diensten waarvan hij bij de uitoefening van zijn werkzaamheden gebruik maakt. Omgekeerd kan de cliënt, indien hij BTW-plichtig is, van de door hem verschuldigde belasting wel de BTW aftrekken die hij aan zijn advocaat heeft betaald, doch niet de aanvullende bijdrage.

17 Mitsdien moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad aldus moet worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de invoering of handhaving van een bijdrage met de kenmerken van de in Italië ten laste van advocaten en procureurs ingevoerde aanvullende bijdrage ten gunste van de *Cassa di Previdenza* ("contributo integrativo").

Beslissing inzake de kosten

Kosten

18 De kosten door de Italiaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de Pretore di Milano bij beschikking van 14 december 1989 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de invoering of handhaving van een bijdrage met de kenmerken van de in Italië ten laste van advocaten en procureurs ingevoerde aanvullende bijdrage ten gunste van de Cassa di Previdenza ("contributo integrativo").