

|

61990C0347

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 19. marts 1992. - ALDO BOZZI MOD CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIEN. - FORTOLKNING AF ARTIKEL 33 I SJETTE MOMSDIREKTIV. - SAG C-347/90.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02947

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. Pretura di Milano har i naervaerende sag anmodet Domstolen om en praejudiciel afgørelse i henhold til EOEF-traktatens artikel 177 vedroerende lovligheden efter faelleskabsretten af bidrag, der af advokater og retshjaelpere faktureres til klienterne, og som tjener til finansieringen af forskellige sociale ydelser til personer, der virker som advokater og retshjaelpere. Det er for den forelaeggende ret blevet gjort gaeldende, at disse bidrag var i strid med Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2. Det spoergsmaal, Domstolen har faaet forelagt, lyder saaledes:

"Skal artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 fortolkes saaledes, at den hindrer en ordning i en medlemsstat, hvorefter der paalaegges advokater og retshjaelpere et tillaeagsbidrag, der skal indbetales til Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali, saaledes at grundlaget for bidraget er det beloeb, en klient skal betale for tjenesteydelser, hvilket sidste beloeb allerede er paalagt moms? Forholdet er hermed det, at dette tillaeagsbidrag endvidere klart skal angives ved udstedelse af regning i hvert enkelt tilfaelde sammen med og i tilslutning til den moms, der skal betales af klienten, hvorved tilfoejes, at tillaeagsbidraget udelukkende har forsoergelsesfunktion paa 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, idet det ikke medfoerer en beregning med henblik paa pensionsudbetaling og ikke kan komme til udbetaling til personer, der har indbetalt det, saafremt retten til at faa udbetalt pension ikke indtraeder."

3. Dette spoergsmaal er blevet rejst under en sag, som advokat Aldo Bozzi, Milano, har anlagt mod Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali (herefter benaevnt "Cassa") med paastand om tilbagebetaling af et beloeb paa 2 280 390 LIT, som han havde indbetalt til Cassa i "tillaegsbidrag" (contributo integrativo) i overensstemmelse med artikel 11 i lov nr. 576 af 20. september 1980. Bozzi har gjort gaeldende, at denne bestemmelse er i strid med artikel 33 i sjette momsdirektiv, der har foelgende ordlyd:

"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."

Det skal altsaa i naervaerende sag afgoeres, om tillaegsbidraget kan anses for moms i denne bestemmelses forstand.

4. Jeg skal bemaerke, at artikel 33 er blevet aendret for nylig (jf. direktiv 91/680/EOEF af 16.12.1991, EFT L 376, s. 1). Denne aendring har dog ingen betydning i forbindelse med det i denne sag omhandlede spoergsmaal.

Cassa

5. Cassa blev stiftet ved lov nr. 6 af 8. januar 1952 med det formaal at administrere en raeke sociale ydelser til advokater og retshjaelpere. Alle advokater og retshjaelpere, der drev virksomhed i Italien, og hvis erhvervsindkomst var paa et vist niveau, skal vaere tilsluttet Cassa. Lov nr. 576 af 20. september 1980 handler om de ydelser, der udbetales af Cassa, nemlig bl.a. alders- og invalidepension, og om de bidrag, medlemmerne skal betale til Cassa. Cassa faar sine midler gennem to former for bidragsbetaling. Det ene bidrag er "det individuelle bidrag", der beregnes paa grundlag af advokatens eller retshjaelperens skattepligtige nettoerhvervsindkomst, saaledes som denne beregnes med henblik paa indkomstbeskatning. Basissatsen udgoer 10% op til et vist beloeb, og derefter 3% af det erhvervsindkomstbeloeb, der overstiger foerstnaevnte beloeb. Et minimumsbidrag skal betales af samtlige advokater og retshjaelpere, der er tilsluttet Cassa. Det andet bidrag er "tillaegsbidraget", der opkraeves med 2% af de honorarer, klienterne betaler. Det er lovligheden af dette tillaegsbidrag, Bozzi har anfaegtet i hovedsagen.

6. Bestemmelserne om tillaegsbidraget findes i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980. I henhold til denne bestemmelse skal medlemmer af Advokatsamfundet, herunder advokater og retshjaelpere, der er medlemmer, men ikke tilsluttet Cassa, og de fuldmaegtige, der er tilsluttet Cassa, betale en vis andel, for tiden 2% af samtlige honorarer, der indgaar i den aarsomsaetning, der beregnes med henblik paa betaling af moms. Det omhandlede beloeb kan ° og bliver saedvanligvis ° faktureret til klienterne, men det skal indbetales til Cassa af advokaten eller retshjaelperen, uanset om klienten har betalt det eller ej. Af tillaegsbidraget betales hverken indkomstskat eller moms, og bidraget medtages ikke ved beregningen af advokatens eller retshjaelperens erhvervsindkomst.

7. Efter artikel 17 i lov nr. 576 af 1980 skal medlemmer af Advokatsamfundet, herunder fuldmægtige, der er tilsluttet Cassa, hvert aar over for denne give oplysninger om den omsætning, der er beregnet med henblik paa betaling af moms. Cassa er ogsaa beføjet til hos skattevaesenet og de myndigheder, der foerer momskontrol, at indhente oplysninger om advokaters og retshjaelperes indtaegt og omsætning. Naevnte lovs artikel 21 indeholder en bestemmelse om, at advokater og retshjaelpere, der udmelder sig af Cassa Previdenza uden at have erhvervet pensionsrettigheder, kan faa det indbetalte individuelle indtaegtsbestemte bidrag, men ikke de bidrag, der er indbetalt som tillægsbidrag, tilbagebetalt. Efter det oplyste skal tillægsbidraget ikke gaa til finansiering af bestemt angivne ydelser, idet der blot er tale om en af Cassa's indtaegter.

Begrebet omsætningsafgift

8. Domstolen har flere gange analyseret begrebet "omsætningsafgift", der findes i artikel 33 i sjette direktiv. Det ville, naar henses til direktivets formaal, have vaeret muligt at give dette udtryk en vid fortolkning, hvorved alle andre omsætningsafgifter end dem, der omfattes af faellesskabsreglernes harmoniserede merværdiafgiftssystem, holdes uden for begrebet. Men i Domstolens praksis, der for nylig er blevet indgaaende analyseret af generaladvokat Tesauro i forbindelse med sag C-200/90, Dansk Denavit m.fl., har dette ord fast faaet en mere indskraenkende fortolkning. Naar henses til det krav om retssikkerhed, der specielt maa vaere opfyldt paa skatte- og afgiftsomraadet, vil Domstolen efter min mening ikke nu hensigtsmaessigt kunne fravige de principielle retningslinjer, den har afstukket i sin tidligere praksis.

9. Domstolen har i dom af 3. marts 1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, praemis 13, fastslaaet, at begrebet omsætningsafgift i artikel 33 har et faellesskabsretligt indhold. I dom af 13. juli 1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, praemis 17 og 18, der gentager Domstolens tidligere praksis, har Domstolen givet en detaljeret redegørelse for dette begrebs indhold. Det hedder heri:

"... sjette direktivs artikel 33, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde eller indfoere visse indirekte afgifter, forudsat at der ikke er tale om afgifter, 'der ... har karakter af omsætningsafgift', har til formaal at forhindre, at det faelles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare derved, at en stat opkraever skatter eller afgifter, der belaster omsætningen af varer og tjenesteydelser paa samme maade som merværdiafgiften.

... Det faelles merværdiafgiftssystem [bygger] i henhold til foerste direktivs artikel 2 paa den grundsætning, at der til og med detailomsætningsleddet svares en generel forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats, der udgoer noejagtig samme andel af disse varers og tjenesteydelsers pris uden hensyn til, hvor mange gange de tidligere i produktions- og omsætningsforløbet er omsat. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeloeb, der direkte er blevet svaret af priserne paa de forskellige elementer, der indgaar i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet saaledes, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet paalagt varerne i det foregaaende omsætningstrin, i den moms, de skal betale".

10. Saaledes skal kun afgift, der opkraeves paa en maade, der i udtalt grad svarer til den opkraevningsmaade, der er karakteristisk for moms, anses for omsætningsafgifter i den omhandlede bestemmelses forstand. Dette kriterium anvendte Domstolen i dom af 19. marts 1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, hvori den fastslog, at en afgift, der ikke en generel afgift, idet den ikke opkraeves i hvert produktions- og handelsled og ikke beregnes af den tilfoerte merværdi i de enkelte led, men paa grundlag af bruttobeloebet af samtlige den afgiftspligtiges indtaegter, ikke havde karakter af en omsætningsafgift efter sjette direktivs artikel 33.

11. Omvendt har det formaal, der ligger bag opkraevningen af den omhandlede afgift, ikke afgoerende betydning. Afgiften er saaledes ikke noedvendigvis uden for anvendelsesomraadet for artikel 33, fordi den, som anfoert af Cassa, mere kan siges at vaere et bidrag til social sikring end en afgift. I generaladvokat Mancini' s forslag til afgoerelse i den sag, der foerte til Domstolens dom af 27. november 1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, jf. s. 3761, hvis omstaendigheder havde stor lighed med omstaendighederne i naervaerende sag, udtales det: "Det er klart, at spoergsmaalet om, hvorvidt afgifterne opkraeves med sociale eller fiskale formaal for oeje, ikke i en saadan sammenhaeng er et sikkert eller tilstraekkeligt kriterium, til at det kan fastslaas, om de er eller modsaetningsvis ikke er omfattet af bestemmelsen". Domstolen tilsluttede sig dette synspunkt, idet den i praemis 16 i dommen udtaler, at artikel 33 i sjette direktiv ikke kan have til formaal "at forbyde medlemsstaterne at opretholde eller indfoere afgifter, som ikke er fiskale, men som er indfoert med det saerlige formaal at skaffe midler til sociale ordninger, baseret paa virksomheders eller visse grupper af virksomheders aktiviteter, og beregnet paa grundlag af den samlede aarlige omsaetning uden direkte at paavirke prisen paa varer og tjenesteydelser". Det er derfor klart, at en saadan afgiftsbebyrdelse kun er blevet anset for omfattet af forbuddet ifoelge artikel 33, fordi den besad begge de naevnte karakteristika. Hvad der er formaalet med tillaeagsbidraget kan altsaa i og for sig ikke have afgoerende betydning.

Tillaegsbidragets karakteristika

12. Det fremgaar af Domstolens ovennaevnte dom af 13. juli 1989 i Wisselink-sagen, at man ved afgoerelsen af, om en afgift som tillaeagsbidraget udgoer en omsaetningsafgift, jf. artikel 33 i sjette direktiv, maa undersoege, om den belaster praestering af tjenesteydelser paa den maade, der er karakteristisk for moms, og om den derved bringer det faelles mervaerdiafgiftssystemets funktion i fare.

13. Som fremhaevet af baade Bozzi og Kommissionen har tillaeagsbidraget og mervaerdiafgiften bestemt visse traek til faelles. Afgiftsgrundlaget for bidraget er saaledes saedvanligvis det samme som for mervaerdiafgiften, bidraget opkraeves absolut proportionalt af prisen paa den af advokaten eller retshjaelperen praesterede ydelse, og det indvirker direkte paa ydelsens pris, ligesom det i praksis naesten altid overvaeltes paa klienten. Naar det sker, figurerer det for sig selv paa advokatens eller retshjaelperens regning ligesom moms.

14. Efter min mening er der imidlertid flere traek ved tillægsbidraget, der viser, at bidraget ikke rammer kommercielle transaktioner paa en maade, der ligner den, der kendetegner moms. For det foerste ses bidraget ikke, som haevdet af Kommissionen, at have en generel karakter. Det er rigtigt, at det ikke i Domstolens praksis absolut praecist er angivet, hvad der i denne sammenhaeng skal forstaas ved "generel". Man kan mene, at det betyder "generelt anvendelig paa alle varer og tjenesteydelser bortset fra visse saerlige tilfaelde", jf. hvad der gaelder for momsen selv. Ordet kan ogsaa have den snaevre betydning "generelt anvendelig paa samtlige varer og tjenesteydelser inden for en vis kategori af varer og ydelser". Men selv i denne snaevre betydning kan tillægsbidraget efter min mening ikke antages at have en generel karakter, idet lov nr. 576 af 1980 kun vedroerer advokater og retshjaelpere. Selv om det er godtgjort, at der gaelder en tilsvarende lovgivning for flere andre liberale erhverv, er det dog ikke godtgjort, at det er tilfaeldet for samtlige disse erhverv, og det er ikke fra nogen side blevet gjort gaeldende, at andre erhvervsdrivende, der praesterer tjenesteydelser som led i erhvervsmaessig virksomhed, er forpligtet til at betale bidrag af denne art. Endvidere er tillægsbidraget til forskel fra moms en afgiftsbyrde, der opkraeves i et enkelt led; det forfalder foerst til betaling paa det tidspunkt, hvor advokaten eller retshjaelperen tilstiller klienten en regning. Desuden kan advokaten eller retshjaelperen ikke deri fradrage en afgift, han har betalt af ydelser, han selv har modtaget, og hans klient kan ikke fradrage bidraget i en afgift, som han senere vil kunne komme til at betale af ydelser, som han har praesteret.

15. Domstolens praksis viser efter min mening, at disse karakteristika medfoerer, at tillægsbidraget er uden for anvendelsesomraadet for forbuddet i henhold til artikel 33.

16. At praksis virkelig gaar ud herpaa, kan jeg illustrere ved en sammenligning af tillægsbidraget og den saerlige forbrugsafgift paa personbiler, benaevnt BVB, der var omhandlet i Domstolens afgoerelse i Wisselink-sagen. Det hedder i denne doms praemis 20:

"... uanset at den i sagen omhandlede afgift er en forbrugsafgift, hvis beskatningsgrundlag er proportionalt med prisen for personbiler, er der ikke tale om en almindelig afgift, idet den kun belaster helt bestemte varegrupper, nemlig personbiler og motorcykler. Afgiften belaster heller ikke omsaetningen af goder og tjenesteydelser, og den rammer ikke handelstransaktioner paa samme maade som momsen, da den kun opkraeves én gang, nemlig ved levering fra fabrikanten eller ved indfoersel, og den overvaeltes derefter fuldt ud paa det foelgende omsaetningsled, uden at der sker en ny opkraevning af afgift. Yderligere kan den betalte afgift ikke fradrages, men udgoer en integrerende del af koeretojets kostpris ... Afgiften er heller ikke til hinder for, at det faelles merværdiafgiftssystem fungerer efter hensigten, idet den opkraeves sideløbende med momsen, som den hverken erstatter helt eller delvis. Endelig er den afgiftspligtige værdi i koeretojets katalogpris uden moms; naar der skal betales moms, beregnes denne paa grundlag af den af leverandoeren faktisk opnaaede pris, inklusive den saerlige afgift".

Paa grundlag heraf fastslog Domstolen, at en afgift som BVB ikke havde de for omsaetningsafgift fornoedne kendetegn, jf. artikel 33 i sjette direktiv.

17. Tillægsbidraget adskiller sig i to henseender fra BVB efter beskrivelsen heraf i den just citerede praemis. For det foerste opkraeves den af hele advokatens eller retshjaelperens omsaetning, hvorimod BVB kun opkraevdes af ganske bestemte produkter. Tillægsbidraget kan derfor anses for en "omsaetningsafgift" i vid betydning. Men som anfoert af generaladvokat Mischo i Wisselink-sagen (Sml. 1989, s. 2696) har Domstolen klart givet dette udtryk, som det anvendes i artikel 33 i sjette direktiv, en snaevrere definition.

18. For det andet indgaar tillægsbidraget ikke i den modydelse, som den momspligtige advokat eller retshjaelper modtager. Kommissionen har gjort gaeldende, at den omstaendighed, at tillægsbidraget ikke indgaar i momsens afgiftsgrundlag, udgoer en tilsidesaettelse af artikel 11, A, stk. 2, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget omfatter "skatter, told, importafgifter og andre

afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften". Ifølge Kommissionen indebærer tillægsbidraget altså fare for, at merværdiafgiftssystemet ikke kan fungere efter hensigten, og det må derfor anses for en omsætningsafgift i artikel 33's forstand.

19. Kommissionens synspunkt, hvorefter undladelsen af at medregne tillægsbidraget i beskatningsgrundlaget for moms udgør en tilsidesættelse af artikel 11 i sjette direktiv, kan udmærket være rigtigt. Men efter min mening afhænger dog besvarelsen af spørgsmålet, om en afgift er omfattet af forbuddet ifølge artikel 33, af selve afgiftens karakteristika. Spørgsmålet, om tillægsbidraget burde medregnes i beskatningsgrundlaget ved momsregningen, er efter min mening et andet spørgsmål. Selv om Domstolen i Wisselink-sagen anførte, at BVB medregnedes i beskatningsgrundlaget, har den efter min mening ikke dermed villet antyde, at dette forhold i og for sig kan medføre, at en skat eller afgift får karakter af omsætningsafgift i artikel 33's forstand.

20. På baggrund af Domstolens praksis må resultatet derfor blive, at der ikke ses at foreligge en for denne sag afgørende forskel mellem tillægsbidraget og BVB, der af Domstolen blev anset for lovlig i Wisselink-sagen.

Forslag til afgørelse

21. Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare spørgsmålet fra Pretura di Milano på følgende måde:

"Artikel 33 i sjette momsdirektiv afskærer ikke en medlemsstat fra at bestemme, at advokater og retshjælpere til en pensionskasse skal indbetale et tillægsbidrag som det i sagen omhandlede contributo integrativo."

() Originalsprog: engelsk.*