

61990C0347

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 19 maart 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

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Pretura di Milano het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag om een prejudiciële beslissing over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van bijdragen die advocaten en procureurs hun cliënten in rekening brengen en die dienen ter bekostiging van bepaalde sociale uitkeringen, bestemd voor de leden van deze beroepsgroep. Voor de verwijzende rechter werd betoogd, dat deze bijdragen onverenigbaar zijn met 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).

2. De vraag die aan het Hof is voorgelegd, luidt als volgt:

"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?"

3. Deze vraag is gesteld in het kader van een door A. Bozzi, advocaat te Milaan, aangespannen procedure tegen de Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (hierna: "Cassa"), ten einde terugbetaling te verkrijgen van een bedrag van 2 280 390 LIT, dat door Bozzi uit hoofde van de "contributo integrativo" of "aanvullende bijdrage" aan de Cassa is afgedragen krachtens artikel 11 van wet nr. 576 van 20 september 1980. Bozzi betoogt, dat deze bepaling onverenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn dat luidt 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 omzetbelastingen bezitten."

De vraag die in deze zaak moet worden beantwoord, is of de aanvullende bijdrage kan worden gekwalificeerd als een omzetbelasting in de zin van deze bepaling.

4. Ik wil erop wijzen, dat artikel 33 onlangs is gewijzigd (zie richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991, PB 1991, L 376, blz. 1). Deze wijzigingen zijn evenwel niet van belang voor de in dit geding gestelde vraag.

De Cassa

5. De Cassa is ingesteld bij wet nr. 6 van 8 januari 1952 met het doel de sociale zekerheid van advocaten en procureurs te garanderen. Alle in Italië werkzame advocaten en procureurs van wie het beroepsinkomen een bepaalde hoogte bereikt, zijn gehouden zich hierbij aan te sluiten. Wet nr. 576 van 20 september 1980 voorziet in de betaling door de Cassa van uitkeringen waaronder ouderdoms- en invaliditeitspensioenen, alsmede in de betaling van bijdragen aan de Cassa door de aangeslotenen. De Cassa wordt gevoed door twee soorten van bijdragen. De eerste is de "individuele bijdrage", waarvan de hoogte afhankelijk is van het belastbaar inkomen van de advocaat of procureur in de zin van de inkomstenbelasting. De basisheffing bedraagt 10 % tot een bepaalde drempel. Vervolgens vindt een heffing van 3 % plaats over de boven deze drempel uitgaande beroepsinkomsten. Een minimumbijdrage is verschuldigd door alle bij de Cassa aangesloten advocaten en procureurs. De tweede soort bijdrage is de "aanvullende bijdrage", die bestaat in een heffing van 2 % over de door cliënten betaalde honoraria. Het is de wettigheid van deze aanvullende bijdrage die door Bozzi in het hoofdgeding wordt betwist.

6. De regeling betreffende de aanvullende bijdrage is neergelegd in artikel 11 van wet nr. 576/1980. Krachtens deze bepaling is een ieder die staat ingeschreven bij de orde van advocaten of procureurs, daaronder begrepen de ingeschreven advocaten en procureurs die niet bij de Cassa zijn aangesloten, en de hierbij aangesloten stagiairs, gehouden tot betaling aan de Cassa van een bepaald deel, op dit moment 2 %, van alle inkomsten die deel uitmaken van de jaaromzet in de zin van de BTW. Dit bedrag kan - en gewoonlijk gebeurt dit ook - op de cliënt worden afgewenteld, maar moet hoe dan ook door de advocaat of procureur aan de Cassa worden betaald, ongeacht of de cliënt dit bedrag al dan niet heeft voldaan. De aanvullende bijdrage is niet onderworpen aan inkomstenbelasting of BTW en telt niet mee bij de berekening van het beroepsinkomen van de advocaat of procureur.

7. Krachtens artikel 17 van wet nr. 576/1980 moet een ieder die staat ingeschreven bij de orde van advocaten of procureurs, daaronder begrepen de bij de Cassa aangesloten stagiairs, jaarlijks zijn omzet in de zin van de BTW aan de Cassa meedelen. De Cassa kan ook rechtstreeks inlichtingen over het inkomen en de omzet van advocaten en procureurs vragen aan de belasting- en BTW-instanties. Krachtens artikel 21 van de wet kunnen advocaten en procureurs die de Cassa verlaten zonder pensioenrechten te hebben verworven, wel terugbetaling van de individuele, maar niet van de aanvullende bijdrage verkrijgen. De aanvullende bijdragen blijken geen specifieke bestemming

te hebben, maar zijn voor de Cassa eenvoudig een bron van inkomsten.

Het begrip omzetbelasting

8. Het Hof heeft meermaals de strekking van het in artikel 33 van de Zesde richtlijn gebezigde begrip "omzetbelasting" onderzocht. Gezien de doelstelling van de richtlijn zou het aan dit begrip een ruime uitlegging hebben kunnen geven en elke andere vorm van omzetbelasting dan het geharmoniseerde gemeenschappelijke BTW-stelsel ervan hebben kunnen uitsluiten. In 's Hofs rechtspraak, nog onlangs gedetailleerd besproken door advocaat-generaal Tesauro in zaak 200/90 (Dansk Denkavit e.a.), is evenwel steeds een meer beperkte uitlegging van dit begrip gegeven. Rekening houdend met de bijzondere eisen van de rechtszekerheid op fiscaal gebied, lijkt het mij ongewenst, dat het Hof in deze zaak van de in eerdere uitspraken uitgezette algemene lijn zou afwijken.

9. In zijn arrest van 3 maart 1988 (zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r.o. 13) verklaarde het Hof, dat het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 een communautair karakter heeft. In zijn arrest van 13 juli 1989 (gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink, Jurispr. 1989, blz. 2671, r.o. 17 en 18) gaf het Hof, teruggrijpend op eerdere rechtspraak, een gedetailleerde uitlegging van de strekking van dit begrip. Het overwoog, dat

"(...) artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten vrij laat om bepaalde indirecte belastingen te handhaven of in te voeren, mits deze 'niet het karakter van omzetbelastingen bezitten', ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW.

[Het] gemeenschappelijke BTW-stelsel [berust] ingevolge artikel 2 van de Eerste richtlijn op het beginsel, dat van goederen en diensten tot de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW."

10. Derhalve kunnen slechts die belastingen als omzetbelasting worden beschouwd, welke, algemeen gesproken, op gelijke wijze als de BTW worden geheven. Dit criterium heeft het Hof toegepast in zijn arrest van 19 maart 1991 (zaak 109/90, Giant, Jurispr. 1991, blz. I-1385), waarin het overwoog, dat een belasting die geen algemene belasting is en die slechts in één fase van het produktie- en distributieproces en niet over de bij elke transactie toegevoegde waarde, maar over het brutobedrag van alle ontvangsten van een belastingplichtige op jaarbasis wordt geheven, geen omzetbelasting is in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

11. Daarentegen is volgens de rechtspraak van het Hof het doel van de belasting niet doorslaggevend. Het feit dat de aanvullende bijdrage, zoals de Cassa suggereert, eerder een sociale-zekerheidsbijdrage dan een belasting is, sluit haar niet noodzakelijkerwijze uit van de werkingssfeer van artikel 33. Zoals advocaat-generaal Mancini opmerkte naar aanleiding van een grotendeels overeenkomstig feitencomplex in de zaak die uitmondde in het arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, 3761), "is het duidelijk, dat het sociale of fiscale doel van deze heffingen geen zeker en afdoend criterium is om ze buiten dan wel binnen de werkingssfeer van het voorschrift te doen vallen". Deze conclusie werd overgenomen door het Hof, dat in rechtsoverweging 16 van zijn arrest verklaarde, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn niet ten doel heeft "de Lid-Staten de handhaving of invoering te verbieden van rechten of heffingen die geen fiscaal karakter hebben, maar die speciaal zijn ingesteld om

sociale fondsen te voeden, [en] berusten op de activiteit van de ondernemingen of van bepaalde categorieën van ondernemingen, en worden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, zonder de prijs van de goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden" (gecursiveerde toevoeging van mij). Het is duidelijk, dat een dergelijke last slechts werd geacht niet binnen de werkingssfeer van het in artikel 33 voorziene verbod te vallen omdat zij beide genoemde kenmerken vertoonde. Het doel van de aanvullende heffing is op zich derhalve niet beslissend.

De status van de aanvullende bijdrage

12. Uit het arrest van 13 juli 1989 (Wisselink, reeds aangehaald) volgt, dat om vast te stellen of een last zoals de aanvullende bijdrage een omzetbelasting vormt in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, moet worden onderzocht of het dienstenverkeer er op een zelfde wijze door wordt getroffen als door de BTW en of hij daardoor de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in gevaar brengt.

13. Zoals door Bozzi en door de Commissie wordt beklemtoond, bezitten de aanvullende bijdrage en de BTW stellig bepaalde gemeenschappelijke kenmerken. Zo heeft de aanvullende bijdrage een zelfde heffingsgrondslag als de BTW, is zij strikt evenredig aan de prijs van de door de advocaat of procureur verrichte dienst, heeft zij een directe uitwerking op de prijs van de dienst en wordt zij in de praktijk bijna altijd op de cliënt afgewenteld. In dit laatste geval wordt zij evenals de BTW afzonderlijk op de rekening van de advocaat of procureur vermeld.

14. Naar mijn mening vertoont de aanvullende bijdrage echter een aantal kenmerken waaruit blijkt, dat zij niet op handelstransacties wordt gelegd op een wijze die vergelijkbaar is met die van de BTW. In de eerste plaats, en anders dan de Commissie meent, blijkt de aanvullende bijdrage geen algemeen karakter te hebben. Het is juist, dat in de rechtspraak van het Hof niet volledig duidelijk wordt gemaakt, wat in dit verband onder "algemeen" moet worden verstaan. Men zou kunnen menen, dat dit woord de betekenis heeft van algemeen van toepassing zijnde op alle goederen en diensten, behoudens bepaalde specifieke uitzonderingen, zoals dit het geval is bij de BTW zelf. Het woord kan echter ook een meer beperkte betekenis hebben, namelijk algemeen van toepassing zijnde op een bepaalde categorie van goederen en diensten. Maar zelfs in deze engere betekenis kan van de aanvullende bijdrage volgens mij niet worden gezegd dat zij een algemeen karakter heeft, aangezien wet nr. 576/1980 uitsluitend voor advocaten en procureurs geldt. Ofschoon voor andere vrije beroepen een vergelijkbare wettelijke regeling blijkt te bestaan, geldt dit niet voor alle vrije beroepen en het lijkt niet zo te zijn, dat ook anderen die op commerciële basis diensten verrichten, verplicht zijn bijdragen van deze soort te betalen. In de tweede plaats is de aanvullende bijdrage, anders dan de BTW, een last die slechts in één fase wordt geheven: zij is enkel verschuldigd wanneer de advocaat of procureur een rekening aan zijn cliënt stuurt. Bovendien kan de advocaat of procureur ze niet aftrekken van de belasting die hij over aan hem gedane leveringen heeft betaald, en evenmin kan zijn cliënt ze aftrekken van de belasting die hij later eventueel verschuldigd wordt over aan hem gedane leveringen.

15. Naar mijn mening volgt uit de rechtspraak van het Hof, dat, gelet op deze kenmerken, de aanvullende bijdrage niet binnen de werkingssfeer van het in artikel 33 neergelegde verbod valt.

16. Dat de rechtspraak inderdaad deze strekking heeft, kan worden verduidelijkt aan de hand van een vergelijking tussen de aanvullende bijdrage en de bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's - de BVB -, die het onderwerp vormde van 's Hofs arrest in de zaak Wisselink. In dat arrest overwoog het Hof in rechtsoverweging 20:

"Weliswaar is de BVB een verbruiksbelasting waarvan de maatstaf van heffing evenredig is aan de prijs van de personenauto's, doch zij is geen algemene belasting, daar zij slechts drukt op twee specifieke categorieën producten, te weten personenauto's en motorrijwielen. Ook is zij geen belasting op het goederen- en dienstenverkeer en treft zij handelstransacties niet op een zelfde wijze als de BTW, daar zij slechts één keer, op het tijdstip van de levering door de fabrikant of van

de invoer, wordt geheven en vervolgens integraal wordt doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaatsvindt. De betaalde BVB is niet aftrekbaar, doch vormt een integrerend onderdeel van de kostprijs van het voertuig; gebruikte auto's die niet worden ingevoerd, zijn niet meer aan de BVB onderworpen. Bovendien brengt de BVB de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel niet in gevaar, omdat zij wordt geheven naast de BTW, en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan. Ten slotte is de maatstaf van heffing van de BVB de catalogusprijs exclusief BTW van het voertuig; wanneer BTW verschuldigd is, wordt deze berekend over de door de leverancier werkelijk verkregen prijs, inclusief BVB."

Het Hof concludeerde, dat een belasting van het type als de BVB niet de kenmerken vertoont van een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

17. De aanvullende bijdrage wijkt in twee opzichten af van de BVB, zoals beschreven door het Hof in de passage die ik zo juist aanhaalde. In de eerste plaats wordt zij geheven over de totale omzet van de advocaat of procureur, terwijl de BVB slechts drukte op specifieke producten. Bijgevolg kan de aanvullende bijdrage worden beschouwd als een "omzetbelasting" in de ruime zin van het woord. Zoals echter advocaat-generaal Mischo in de zaak Wisselink opmerkte (Jurispr. 1989, blz. 2696), heeft het Hof aan dit begrip in het kader van artikel 33 van de Zesde richtlijn een meer beperkte betekenis toegekend.

18. In de tweede plaats is de aanvullende bijdrage geen onderdeel van het aan BTW onderworpen honorarium van de advocaat of procureur. De Commissie is van mening, dat het uitsluiten van de aanvullende bijdrage van de heffingsgrondslag van de BTW onverenigbaar is met artikel 11, A, punt 2, sub a, van de Zesde richtlijn, bepalende dat in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen "belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf". Volgens de Commissie brengt de aanvullende bijdrage derhalve de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar en moet zij daarom worden beschouwd als een omzetbelasting in de zin van artikel 33.

19. Het standpunt van de Commissie, inhoudende dat het uitsluiten van de aanvullende bijdrage van de heffingsgrondslag van de BTW onverenigbaar is met artikel 11 van de Zesde richtlijn, kan zeer wel juist zijn. Ik meen echter, dat het antwoord op de vraag, of een heffing binnen de werkingssfeer van het verbod van artikel 33 valt, afhankelijk is van de kenmerken van de heffing zelf. De vraag, of de aanvullende bijdrage moet worden meegerekend in de heffingsgrondslag van de BTW, is volgens mij van een andere orde. Hoewel het Hof in de zaak Wisseling overwoog, dat de BTW mede over de BVB werd geheven, geloof ik niet, dat het daarmee wilde suggereren dat dit aspect op zich bepalend zou kunnen zijn voor de vraag of een belasting, recht of andere heffing een omzetbelasting is in de zin van artikel 33.

20. In het licht van 's Hof's rechtspraak kan ik dus geen voor de onderhavige zaak relevante verschillen vinden tussen de aanvullende bijdrage en de BVB, die door het Hof in de zaak Wisselink voor wettig werd gehouden.

Conclusie

21. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de Pretura di Milano gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

"Artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn verzet zich niet tegen de invoering door een Lid-Staat van de verplichting voor advocaten en procureurs om aan een orgaan van sociale zekerheid een aanvullende bijdrage als de hier bedoelde 'contributo integrativo' te betalen."

(*) Oorspronkelijke taal: Engels.

