

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
F. G. JACOBS

fremsat den 19. marts 1992 *

*Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,*

1. Pretura di Milano har i nærværende sag anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse i henhold til EØF-traktatens artikel 177 vedrørende lovligheden efter fællesskabsretten af bidrag, der af advokater og retshjælpere faktureres til klienterne, og som tjener til finansieringen af forskellige sociale ydelser til personer, der virker som advokater og retshjælpere. Det er for den forelæggende ret blevet gjort gældende, at disse bidrag var i strid med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2. Det spørgsmål, Domstolen har fået forelagt, lyder således:

»Skal artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 dei 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 hermed 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 forsørgelsesfunktion på grundlag af et solidaritetsprincip og er tænkt at skulle komme samtlige bidragsbetalende advokater og retshjælpere til gode generelt, men uden direkte virkning for den enkelte bidragsbetaler, idet det ikke medfører en beregning med henblik på pensionsudbetaling og ikke kan komme til udbetaling til personer, der har indbetalt det, såfremt retten til at få udbetalt pension ikke indtræder.«

3. Dette spørgsmål 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 benævnt »Cassa«) med påstand om tilbagebetaling af et beløb på 2 280 390 LIT, som han havde indbetalt til Cassa i »tillægsbidrag« (contributo integrativo) i overensstemmelse med artikel 11 i lov nr. 576 af 20. september 1980. Bozzi har gjort gældende, at denne bestemmelse er i strid med artikel 33 i sjette momsdirektiv, der har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat oprettholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele

* Originalsprog: engelsk.

taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

»tillægsbidraget«, der opkræves med 2% af de honorarer, klienterne betaler. Det er lovligheden af dette tillægsbidrag, Bozzi har anfægtet i hovedsagen.

Det skal altså i nærværende sag afgøres, om tillægsbidraget kan anses for moms i denne bestemmelses forstand.

4. Jeg skal bemærke, at artikel 33 er blevet ændret for nylig (jf. direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991, EFT L 376, s. 1). Denne ændring har dog ingen betydning i forbindelse med det i denne sag omhandlede spørgsmål.

Cassa

5. Cassa blev stiftet ved lov nr. 6 af 8. januar 1952 med det formål at administrere en række sociale ydelser til advokater og retshjælpere. Alle advokater og retshjælpere, der drev virksomhed i Italien, og hvis erhvervsindkomst var på et vist niveau, skal være 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 får sine midler gennem to former for bidragsbetaling. Det ene bidrag er »det individuelle bidrag«, der beregnes på grundlag af advokatens eller retshjælperens skattepligtige nettoerhvervsindkomst, således som denne beregnes med henblik på indkomstbeskatning. Basissatsen udgør 10% op til et vist beløb, og derefter 3% af det erhvervsindkomstbeløb, der overstiger førstnævnte beløb. Et minimumsbidrag skal betales af samtlige advokater og retshjælpere, der er tilsluttet Cassa. Det andet bidrag er

6. Bestemmelserne om tillægsbidraget findes i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980. I henhold til denne bestemmelse skal medlemmer af Advokatsamfundet, herunder advokater og retshjælpere, der er medlemmer, men ikke tilsluttet Cassa, og de fuldmægtige, der er tilsluttet Cassa, betale en vis andel, for tiden 2% af samtlige honorarer, der indgår i den årsomsætning, der beregnes med henblik på betaling af moms. Det omhandlede beløb kan — og bliver sædvanligvis — faktureret til klienterne, men det skal indbetales til Cassa af advokaten eller retshjælperen, uanset om klienten har betalt det eller ej. Af tillægsbidraget betales hverken indkomstskat eller moms, og bidraget medtages ikke ved beregningen af advokatens eller retshjælperens erhvervsindkomst.

7. Efter artikel 17 i lov nr. 576 af 1980 skal medlemmer af Advokatsamfundet, herunder fuldmægtige, der er tilsluttet Cassa, hvert år over for denne give oplysninger om den omsætning, der er beregnet med henblik på betaling af moms. Cassa er også beføjet til hos skattevæsenet og de myndigheder, der fører moms kontrol, at indhente oplysninger om advokaters og retshjælperes indtægt og omsætning. Nævnte lovs artikel 21 indeholder en bestemmelse om, at advokater og retshjælpere, der udmelder sig af Cassa Previdenza uden at have erhvervet pensionsrettigheder, kan få det indbetalte individuelle indtægtsbestemte bidrag, men ikke de bidrag, der er indbetalt som tillægs-

bidrag, tilbagebetalt. Efter det oplvste skal tillægsbidraget ikke gå til finansiering af bestemt angivne ydelser, idet der blot er tale om en af Cassa's indtægter.

tale om afgifter. 'der ... har karakter af omsætningsafgift', har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemets funktion bringes i fare derved, at en stat opkræver skatter eller afgifter, der belaster omsætningen af varer og tjenesteydelser på samme måde som merværdiafgiften.

Begrebet omsætningsafgift

8. Domstolen har flere gange analyseret begrebet »omsætningsafgift«, der findes i artikel 33 i sjette direktiv. Det ville, når henses til direktivets formål, have været muligt at give dette udtryk en vid fortolkning, hvorved alle andre omsætningsafgifter end dem, der omfattes af fællesskabsreglernes harmoniserede merværdiafgiftssystem, holdes uden for begrebet. Men i Domstolens praksis, der for nylig er blevet indgående analyseret af generaladvokat Tesaurio i forbindelse med sag C-200/90, Dansk Denkvit m.fl., har dette ord fast fået en mere indskrænkende fortolkning. Når henses til det krav om retssikkerhed, der specielt må være opfyldt på skatte- og afgiftsområdet, vil Domstolen efter min mening ikke nu hensigtsmæssigt 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, præmis 13, fastslået, at begrebet omsætningsafgift i artikel 33 har et fællesskabsretligt indhold. I dom af 13. juli 1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 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 indføre visse indirekte afgifter, forudsat at der ikke er

... Det fælles merværdiafgiftssystem [bygger] i henhold til første direktivs artikel 2 på den grundsætning, at der til og med detailomsætningsleddet svares en generel forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats, der udgør nøjagtig 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 momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningstrin, i den moms, de skal betale«.

10. Således skal kun afgift, der opkræves på en måde, der i udtalt grad svarer til den opkrævningsmåde, 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 opkræves i hvert produktions- og handelsled og ikke

beregnes af den tilførte merværdi i de enkelte led, men på grundlag af bruttobeløbet af samtlige den afgiftspligtiges indtægter, ikke havde karakter af en omsætningsafgift efter sjette direktivs artikel 33.

tillægsbidraget kan altså i og for sig ikke have afgørende betydning.

11. Omvendt har det formål, der ligger bag opkrævningen af den omhandlede afgift, ikke afgørende betydning. Afgiften er således ikke nødvendigvis uden for anvendelsesområdet for artikel 33, fordi den, som anført af Cassa, mere kan siges at være et bidrag til social sikring end en afgift. I generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i den sag, der førte til Domstolens dom af 27. november 1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, jf. s. 3761, hvis omstændigheder havde stor lighed med omstændighederne i nærværende sag, udtales det: »Det er klart, at spørgsmålet om, hvorvidt afgifterne opkræves med sociale eller fiskale formål for øje, ikke i en sådan sammenhæng er et sikkert eller tilstrækkeligt kriterium, til at det kan fastslås, om de er eller modsætningsvis ikke er omfattet af bestemmelsen«. Domstolen tilsluttede sig dette synspunkt, idet den i præmis 16 i dommen udtaler, at artikel 33 i sjette direktiv ikke kan have til formål »at forbyde medlemsstaterne at opretholde eller indføre afgifter, som ikke er fiskale, men som er indført med det særlige formål at skaffe midler til sociale ordninger, baseret på virksomheders eller visse grupper af virksomheders aktiviteter, og beregnet på grundlag af den samlede årlige omsætning uden direkte at påvirke prisen på varer og tjenesteydelser«. Det er derfor klart, at en sådan afgiftsbebyrdelse kun er blevet anset for omfattet af forbuddet ifølge artikel 33, fordi den besad begge de nævnte karakteristika. Hvad der er formålet med

Tillægsbidragets karakteristika

12. Det fremgår af Domstolens ovennævnte dom af 13. juli 1989 i Wisselink-sagen, at man ved afgørelsen af, om en afgift som tillægsbidraget udgør en omsætningsafgift, jf. artikel 33 i sjette direktiv, må undersøge, om den belaster præstering af tjenesteydelser på den måde, der er karakteristisk for moms, og om den derved bringer det fælles merværdi-afgiftssystemets funktion i fare.

13. Som fremhævet af både Bozzi og Kommissionen har tillægsbidraget og merværdiafgiften bestemt visse træk til fælles. Afgiftsgrundlaget for bidraget er således sædvanligvis det samme som for merværdiafgiften, bidraget opkræves absolut proportionalt af prisen på den af advokaten eller retshjælperen præstere ydelse, og det indvirker direkte på ydelsens pris, ligesom det i praksis næsten altid overvæltet på klienten. Når det sker, figurerer det for sig selv på advokatens eller retshjælperens regning ligesom moms.

14. Efter min mening er der imidlertid flere træk ved tillægsbidraget, der viser, at bidraget ikke rammer kommercielle transaktioner på en måde, der ligner den, der kendetegner moms. For det første ses bidraget ikke, som hævdet af Kommissionen, at have en generel karakter. Det er rigtigt, at det ikke i Domstolens praksis absolut præcist er angivet, hvad der i denne sammenhæng skal forstås ved »generel«. Man kan mene, at det betyder

»generelt anvendelig på alle varer og tjenesteydelser bortset fra visse særlige tilfælde«, jf. hvad der gælder for momsens selv. Ordet kan også have den snævre betydning »generelt anvendelig på samtlige varer og tjenesteydelser inden for en vis kategori af varer og ydelser«. Men selv i denne snævre betydning kan tillægsbidraget efter min mening ikke antages at have en generel karakter, idet lov nr. 576 af 1980 kun vedrører advokater og retshjælpere. Selv om det er godtgjort, at der gælder en tilsvarende lovgivning for flere andre liberale erhverv, er det dog ikke godtgjort, at det er tilfældet for samtlige disse erhverv, og det er ikke fra nogen side blevet gjort gældende, at andre erhvervsdrivende, der præsterer tjenesteydelser som led i erhvervsmæssig virksomhed, er forpligtet til at betale bidrag af denne art. Endvidere er tillægsbidraget til forskel fra moms en afgiftsbyrde, der opkræves i et enkelt led; det forfalder først til betaling på det tidspunkt, hvor advokaten eller retshjælperen tilstiller klienten en regning. Desuden kan advokaten eller retshjælperen 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 præsteret.

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

16. At praksis virkelig går ud herpå, kan jeg illustrere ved en sammenligning af tillægsbidraget og den særlige forbrugsafgift på personbiler, benævnt BVB, der var omhandlet i

Domstolens afgørelse i Wisselink-sagen. Det hedder i denne doms præmis 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 omsætningen af goder og tjenesteydelser, og den rammer ikke handelstransaktioner på samme måde som moms, da den kun opkræves én gang, nemlig ved levering fra fabrikanten eller ved indførsel, og den overvæltet derefter fuldt ud på det følgende omsætningsled, uden at der sker en ny opkrævning af afgift. Yderligere kan den betalte afgift ikke fradrages, men udgør en integrerende del af køretøjets kostpris ... Afgiften er heller ikke til hinder for, at det fælles merværdiafgiftssystem fungerer efter hensigten, idet den opkræves sideløbende med moms, som den hverken erstatter helt eller delvis. Endelig er den afgiftspligtige værdi i køretøjets katalogpris uden moms; når der skal betales moms, beregnes denne på grundlag af den af leverandøren faktisk opnåede pris, inklusive den særlige afgift«.

På grundlag heraf fastslog Domstolen, at en afgift som BVB ikke havde de for omsætningsafgift fornødne kendetegn, jf. artikel 33 i sjetten direktiv.

17. Tillægsbidraget adskiller sig i to henseender fra BVB efter beskrivelsen heraf i den just citerede præmis. For det første opkræves

den af hele advokatens eller retshjælperens omsætning, hvorimod BVB kun opkrævedes af ganske bestemte produkter. Tillægsbidraget kan derfor anses for en »omsætningsafgift« i vid betydning. Men som anført 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 snævrere definition.

18. For det andet indgår tillægsbidraget ikke i den modydelse, som den momspligtige advokat eller retshjælper modtager. Kommissionen har gjort gældende, at den omstændighed, at tillægsbidraget ikke indgår i momsens afgiftsgrundlag, udgør en tilsidesættelse 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 medregnes 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.«