

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.

RETSMØDERAPPORT

i sag C-347/90 *

I — Faktiske omstændigheder og retshandlinger

Ifølge denne lov tilvejebringes Cassa Previdenza's midler på to måder, nemlig:

A — Retlig baggrund

1. De nationale bestemmelser

1. Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali (herefter benævnt »Cassa Previdenza«) blev indført ved lov nr. 6 af 8. januar 1952 (GURI nr. 16 af 19.1.1952). Medlemskab af Cassa Previdenza er obligatorisk for alle advokater og retshjælpere, der er erhvervsaktive i Italien (»avvocati e procuratori legali«).

2. 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«).

a) ved »det individuelle bidrag« (artikel 10), der beregnes efter advokatens skattepligtige nettoerhvervsindkomst, således som denne beregnes med henblik på indkomstbeskatning, dvs. 10% af et vist beløb og 3% af det overskydende beløb, dog således, at et mindstebidrag betales af ethvert medlem af Cassa Previdenza, og

b) ved »tillægsbidrag«, der er genstand for Pretura di Milano's spørgsmål, og som er fastlagt ved artikel 11, der indeholder følgende bestemmelse:

»*Tillægsbidrag* — med virkning fra den 1. januar det andet år efter nærværende lovs ikrafttræden beregner alle medlemmer af Advokatsamfundet, herunder de Cassa Previdenza tilsluttede advokatfuldmægtige, med en vis forhøjelsessats et beløb af samtlige honorarer, der indgår i den årsomsætning,

* Processprog: italiensk.

som beregnes med henblik på betaling af moms, og indbetaler dette beløb til Cassa Previdenza, uanset om honorarerne er betalt eller ej. De med denne forhøjelsessats beregnede beløb faktureres til klienterne.

bidrag (dvs. det individuelle indtægtsbestemte bidrag), men ikke de bidrag, der er indbetalt som tillægsbidrag, tilbagebetalt.

...

Et medlem af Cassa Previdenza indbetaler årligt i bidrag, jf. stk. 1, et mindstebeløb, der beregnes ved på en omsætning, der udgør femten gange det i artikel 10, stk. 2, nævnte minimumsbidrag, der skyldes i indeværende år, at anvende forhøjelsessatsen.

Tillægsbidrag som omhandlet i de foregående stykker, erlægges også af pensionister, der fortsat er erhvervsaktive.

Den forhøjelsessats, der anvendes ved nærværende lovs ikrafttræden udgør 2%, jf. lovbestemmelserne i artikel 13, stk. 2.

Af tillægsbidraget betales hverken indkomstskat eller moms, og bidraget medtages ikke ved beregningen af erhvervsindkomsten.«

Lovens artikel 21 indeholder en bestemmelse om, at advokater, der udmelder sig af Cassa Previdenza uden at have erhvervet pensionsrettigheder, kan få de i artikel 10 omhandlede

2. De fællesskabsretlige bestemmelser

3. Artikel 33 i 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, herefter benævnt »sjette direktiv«), indeholder følgende bestemmelse:

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

B — *Twisten i hovedsagen*

4. Sagsøgeren i hovedsagen, Aldo Bozzi, er advokat i Milano. Bozzi har sagsøgt Cassa Previdenza ved Pretura di Milano med påstand om tilbagebetaling af et beløb, han har indbetalt til sagsøgte som tillægsbidrag i henhold til artikel 11 i lov nr. 576 af 1980.

Bozzi har til støtte for sit tilbagebetalingskrav anført, at nævnte bestemmelse i den ita-

lienske lov er i strid med artikel 33 i sjette direktiv, idet det omtvistede tillægsbidrag udgør en omsætningsafgift, der efter artikel 33 i sjette direktiv ikke kan indføres.

5. Pretura di Milano, der fandt, at sagen ikke kunne pådømmes uden en fortolkning af fællesskabsretten, har ved kendelse af 14. december 1989 udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Skal artikel 33 i Rådets 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 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, da det ikke medfører en beregning med henblik på pensionsudbetalinger og ikke kan komme til udbetaling til personer, der har indbetalt det, såfremt retten til at få udbetalt pension ikke indtræder.«

6. Forelæggelseskendelsen blev registreret på Domstolens Justitskontor den 28. november 1990.

7. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for De Europæiske Fællesskabers Domstol er der indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, advokat Bozzi, Milano, der personligt har afgivet indlæg, af sagsøgte i hovedsagen, Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali, ved advokat V. Perrone, Milano, og advokat de Stefano, Rom, af den italienske regering ved F. Favara, som befuldmægtiget, og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Føns Buhl, og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

8. *Sagsøgeren i hovedsagen* har indledningsvis anført, at Domstolen har fortolket artikel 33 i sjette direktiv således, at medlemsstaterne efter indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem ikke længere kan pålægge momspligtig levering af varer, tjenesteydelser eller varer og ydelser, der indføres, skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift (jf. Domstolens dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343). En medlemsstat kan således efter nævnte artikel kun opretholde eller indføre »skatter og afgifter«, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgift.

Sagsøgeren har anført, at denne praksis kaster lys over de begrænsninger, der er sat for de nationale lovgivende myndigheders

retsfastsættelse som følge af momssystemets ikrafttræden, og at det derfor må efterprøves, om disse gør sig gældende i forbindelse med det ved artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 indførte tillægsbidrag.

Sagsøgeren har i den forbindelse anført, at det af hensyn til forståelsen af den ved artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 indførte tillægsbidrags ratio legis, funktion og struktur må huskes, at lovforslag nr. 117 om ændring af socialsikring for advokatstanden fra parlamentets ottende samling, havde ført til indførelsen af tillægsbidraget som en art afgift, der beroede på den omsætning, en person i et liberalt erhverv havde, men uden at der her ved var tænkt på nogen sammenhæng mellem bidrag og pension. Disse karakteristika genfindes udtrykkeligt i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980, hvorefter afgiften, da tillægsbidraget jo ikke i sidste instans slår igennem som en pensionsydelse, udelukkende som grundlag har det beløb, klienten skal betale et medlem af et liberalt erhverv for en ydelse. Heraf følger, at det ikke har nogen interesse at spørge, om den pågældende, for så vidt angår opkrævningen af tillægsbidrag, har et pensionskrav, hvilket efter sagsøgerens opfattelse fremgår af, at selv advokater og retshjælpere, der ikke er tilsluttet Cassa Previdenza, og for hvilke der ikke vil kunne være tale om noget sikringsforhold, er forpligtede til at anvende tillægsbidraget på det beløb, der betales i honorar for ydelsen, og til at indbetale bidraget til Cassa Previdenza.

Sagsøgeren har desuden under påberåbelse af italiensk lovgivning og teori gjort gældende, at den omhandlede afgift, når bortses fra dens nomen juris (»tillægsbidrag«) ikke på

nogen måde er forskellig fra moms, som den således er et klart sidestykke til.

Sagsøgeren har endvidere anført, at den moms karakter, som den omhandlede afgift efter sin typiske udformning har, ikke kan afvises blot med den begrundelse, at der efter artikel 11 angiveligt er tillagt den en sikringsfunktion. Det kan ikke på grundlag af en gennemlæsning af lov nr. 576 af 1980 gøres gældende, at tillægsbidraget på en eller anden måde har en sikringsfunktion. Denne funktion omtales ikke i de artikler i loven, der vedrører beregningen eller erhvervelsen af de i lovens artikel 1 nævnte pensionsrettigheder. Til forskel fra de subjektive medlemsbidrag, der er nævnt i artikel 10 i lov nr. 576 af 1980, medtages tillægsbidraget hverken ved beregningen af pensionsgrundlaget eller ved opgørelsen af mindstepensionerne.

Sagsøgeren mener derfor, at tillægsbidraget i og for sig er uden forsørgelsesformål, hvorfor lovgivningsmagten vilkårligt taler om »bidrag« dér, hvor der burde siges skat og nærmere bestemt dobbeltbeskatning i form af moms. Han har anført, at den omstændighed, at den omhandlede afgift ikke — selv om dette formelt synes at fremgå af betegnelsen — har nogen forsørgelsesfunktion, bekræftes endeligt af artikel 21 i lov nr. 576 af 1980, hvorefter også tilbagebetaling af beløb, der er betalt i tillægsbidrag i tilfælde af, at den berettigede ikke opnår pensionsret, er udelukket.

Sagsøgeren har afslutningsvis fastslået, at den tvungne afgift ifølge artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 bestemt ikke er en indførelse af et forsørgelsesbidrag, men er en ny afgiftsbelastning af den samme omsætning, hvoraf der i

forvejen erlægges moms. Dels er de to afgifter strukturelt helt identiske og dels er det bevist, at den nye afgift, der blev indført ved nævnte artikel 11 ganske savner forsørgelsesfunktion; artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 strider således klart mod artikel 33 i sjette direktiv, og den skat, der indføres ved denne bestemmelse, har altså en retsstridig karakter.

Sagsøgeren har derfor foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet på følgende måde:

»Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at anvendelsen af ordningen i en medlemsstat, hvorved der for advokater og retshjælpere er indført et tillægsbidrag på 2% af det ved deres erhvervsvirksomhed indvundne honorar, der skal indbetales til Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali, skal ophæves, når beregningsgrundlaget for dette tillægsbidrag udgøres af samtlige modydelser for disse advokaters og retshjælperes tjenesteydelser, for hvilke der i forvejen er momspligt, og når tillægsbidraget desuden skal påføres hver enkelt regning samtidig med angivelsen i denne af den moms, klienten skal betale, idet tillægsbidraget i det hele ikke har nogen direkte forsørgelsesfunktion for den advokat, der har indbetalt det, og det ikke medtages ved beregningen af den ham tilkommende pension samt ikke kan tilbagebetales ham, såfremt han ikke har erhvervet pensionsret.«

9. Sagsøgte i hovedsagen, *Cassa Previdenza*, har indledningsvis anført, at den foreliggende sag er blevet anlagt af Bozzi ved Pretura di Milano til anfægtelse af lovligheden af

tillægsbidraget, som Bozzi allerede har betalt til Cassa Previdenza. Der er altså ikke tale om, at en klient, som modtager af en tjenesteydelse, har anlagt sag, fordi han ikke vil betale tillægsbidraget eller ønsker, at den tjenesteydende advokat skal tilbagebetale dette. Cassa Previdenza står hverken direkte eller indirekte i forbindelse med advokatens klient.

Cassa Previdenza har tilføjet, at det i det foreliggende tilfælde kun er advokaten, der skal betale tillægsbidraget, som han skal indbetale til Cassa Previdenza, uanset om den ydelse, der ligger til grund for bidraget, er blevet præsteret eller ej, og om tillægsbidraget (der kan overvæltet) faktisk er blevet afkrævet klienten og er blevet betalt.

Sagsøgte i hovedsagen har dernæst anført, at Cassa Previdenza er den »institution« i Italien, der ifølge fællesskabsbestemmelserne skal gennemføre lovgivningen om social sikring for advokater, retshjælpere og deres fuldmægtige, der er omfattet af disse fællesskabsbestemmelser.

Sagsøgte har herudover undersøgt ordningerne for beregning af lønmodtageres og selvstændige erhvervsdrivendes bidrag og har på grundlag heraf fastslået, for det første, at der, uanset hvilken beregningsordning der anvendes på forsørgelses- og bistandsbidrag, ikke kan være tale om socialsikrings- eller bistandsydelse uden indbetaling af bidrag (af en vis størrelse) fra den forsikrede person (dvs. arbejdsgiveren) eller den forsikrede (selvstændige erhvervsdrivende, der tilhører

et liberalt erhverv), og for det andet, at uanset hvilken beregningsordning der anvendes på bidrag til socialsikring for advokater, er det alene advokaterne, der foretager indbetaling af bidrag til sikringsorganet.

Sagsøgte har endvidere anført, at advokatens bidrag til Cassa Previdenza afhænger af de skatteerklæringer, han har indgivet til statskatteadministrationen. Cassa Previdenza har således ikke noget at gøre med de tidligere forbindelser mellem advokaten og hans klient. Endvidere har advokatens klient intet at gøre med Cassa Previdenza.

Sagsøgte har endvidere oplyst, at for så vidt angår forbindelsen internt mellem advokaten og Cassa Previdenza, er de to ordninger for beregning og opkrævning af bidragene a) nettoerhvervsindtægten, der opgives til indkomstbeskatning af fysiske personer (subjektivt individuelt bidrag), eller b) af den samlede omsætning, der angives med henblik på momsbetaling (tillægsbidrag), begge forenelige med artikel 33 i sjette direktiv. De grunde, der taler for deres retmæssighed i så henseende, er fælles for de to ordninger for beregning og opkrævning af bidragene; enhver selvstændig erhvervsdrivende og dermed enhver advokat, der er erhvervsaktiv, skal indbetale obligatoriske bidrag til en sikring- og bistandsordning, for i modsat fald rokkes der ved alle de faste grundlæggende principper for samtlige socialsikringsordninger.

Efter sagsøgtes opfattelse kan formålet med artikel 33 i sjette direktiv ikke være at lægge hindringer i vejen for den advokaten påhvillende pligt til at indbetale bidrag, som knytter ham til hans sikringsordning, ligesom

nævnte fællesskabsbestemmelse heller ikke kan have til formål at berøve sikrings- og bistandsordningerne løbende indtægter i form af midler fra de tilsluttede eller bidragsbetalende, som modtager ydelserne.

Sagsøgte har endvidere anmodet advokat P. Adonnino om en sagkyndig erklæring med henblik på at kunne afgøre det spørgsmål, den forelæggende ret har formuleret. I denne erklæring anføres det allerførst, at henvisningen i artikel 33 i sjette direktiv til forbuddet mod at opretholde eller indføre skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, skal forstås som et forbud mod at opretholde eller indføre skatter eller afgifter, der har karakter af merværdiafgift.

Erklæringen indeholder således en udførlig redegørelse for merværdiafgifternes karakteristiske træk og struktur. Der er her tale om afgiftens karakter af en normal generel afgift, der er neutral og gennemsigtig. Disse tre karakteristika har afgiften i kraft af en struktur, der er særegen for den, og som også betinger dens selvstændige karakter.

Ifølge nævnte erklæring har det i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 omhandlede tillægsbidrag ikke de samme karakteristika eller den samme struktur som merværdiafgiften. Det er navnlig på to punkter forskelligt fra momsen. Det første punkt vedrører afgiftsgrundlaget. Principielt er det, ifølge advokat Adonnino, bestemt, at tillægsbidraget beløbsmæssigt skal udgøre en vis procentandel af de vederlag, der indgår i det beløb, der udgør advokaters og retshjælperes årsomsætning, således som denne beregnes med

henblik på betaling af moms. Herfra skal der dog gælde to undtagelser.

Den første undtagelse vedrører partnerskaber eller virksomhedsforeninger, for hvilke tillægsbidraget skal være en procentandel af partnerskabets eller foreningens omsætning, der er lig med den indtægtsandel, der tilkommer det enkelte medlem. Heraf følger, at tillægsbidragets grundlag i så fald bestemmes af størrelser, der ikke har nogen sammenhæng med de virkelige vederlag, som modtagerne af ydelserne, dvs. klienterne, har betalt.

Den anden undtagelse vedrører de medlemmer af Cassa Previdenza, for hvilke tillægsbidraget, som det beregnes efter de vederlag, der indgår i årsomsætningen, således som denne opgøres med henblik på momsbetaling, ligger under det minimumsbidrag, der skal betales på grundlag af de i loven angivne størrelser; her skal de pågældende indbetale bidrag med mindstesatsen som beregnet på grundlag af disse størrelser. Også her er tillægsbidragets beløb helt uafhængigt af advokatens omsætning, således som denne opgøres med henblik på momsbetaling.

Ifølge den sagkyndige erklæring, sagsøgte har indhentet, adskiller tillægsbidraget sig på et andet punkt fra moms; at advokaten overvælter bidraget på kunden er kun en mulighed; denne overvæltning er bestemt ikke obligatorisk. Den omstændighed, at advokaten kan overvælte bidraget eller lade være, viser, at den ordning, overvæltningen følger, slet ikke har noget at gøre med tillægsbidragets struktur, og at formålet med dette bidrag ikke er at pålægge den økonomiske værdi af

den erhvervsdrivendes ydelse en skat, der i forhold til momsen bliver en dobbelt beskatning, for hvis størrelse det betalte vederlag er afgørende, men blot at opnå, at advokater og retshjælpere med henblik på driften af deres sikrings- og bistandsordning indbetaler tillægsbidrag, der er blevet beregnet således, fordi det optræder som et tillæg til »det individuelle bidrag« og fremtræder med andre karakteristika end dette sidste bidrag.

Den nævnte erklæring når til den slutning, at tillægsbidraget og momsen ikke karakteriseres af de samme forhold og har en indbyrdes forskellig struktur. Afgiftsgrundlaget er således i det hele ikke det samme, overvæltning er fakultativ, ikke obligatorisk, og bidraget kan under alle omstændigheder ikke tilbagebetales de klienter, for hvilke en overvæltning eventuelt er sket.

Tillægsbidraget har altså ikke karakter af en omsætningsafgift, og artikel 33 i sjette direktiv er derfor ikke til hinder for, at dette bidrag opretholdes, hvorfor ej heller nævnte artikel 33 medfører, at reglerne om indførelse af tillægsbidraget ikke kan finde anvendelse i Italien.

10. Den italienske regering har først anført, at »tillægsbidraget« er et socialsikringsbidrag, der går til en sikringsordning, hvis formål har stor lighed med et forsikringssselskabs, og altså ikke en skat eller en afgift af en eller anden art, der tilfalder staten eller lokale

myndigheder. Udtrykket »alle former for skatter og afgifter« i artikel 33 i sjette direktiv omfatter følgelig ikke det omtvistede tillægsbidrag.

Efter den italienske regerings opfattelse har tillægsbidraget ikke karakter af en omsætningsafgift, som det efter dets beskaffenhed og de regler, der gælder for det, også adskiller sig radikalt fra. Således er overvæltningen af afgiften ikke obligatorisk, og der findes ingen fradragsordning (og dermed afgiftsneutralitet), og grundlaget for beregning af bidraget og momsregningsgrundlaget er heller ikke konstant sammenfaldende (for partnerskaber eller virksomhedsforeninger afhænger tillægsbidragets beløb af, hvor stor en procentandel af omsætningen, der er fortjeneste).

Den italienske regering har dernæst gjort gældende, at tillægsbidraget ikke på nogen måde påvirker bevægeligheden for tjenesteydelser i Fællesskabet (det er således ikke inden for »harmoniseringens« anvendelsesområde), at det ikke har fiskal karakter og er blevet indført specielt for at tilføre midler til social sikring.

Den har endelig anført, at medlemsstatens valg af en bestemt sikringsordning er absolut neutralt i forhold til artikel 33 i sjette direktiv og ikke på nogen måde fører til, at bidrag til social sikring retligt omdannes til afgiftsbyrder.

Den italienske regering har afslutningsvis anmodet Domstolen om at fastslå, at det ved artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 indførte tillægsbidrag ikke har karakter af en omsæt-

ningsafgift og derfor efter artikel 33 i sjette direktiv er lovligt.

11. *Kommissionen* har efter at have redegjort for de i sagen omhandlede nationale bestemmelser og fællesskabsregler samt for den praksis ved Domstolen, som den anser for relevant i nærværende sag, anført, at man ved afgørelsen af, om forbuddet i artikel 33 i sjette direktiv finder anvendelse på det i sagen omhandlede tillægsbidrag, må finde ud af, om dette bidrag har karakter af en omsætningsafgift i sjette direktivs forstand.

Kommissionen har under henvisning til Domstolens dom af 13. juli 1989 (forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671) gjort gældende, at det forhold, at den i sagen omhandlede afgift betegnes »bidrag« af lovgivningsmagten, ikke på nogen måde kan ændre den stilling, afgiften får efter artikel 33 i sjette direktiv. Ifølge Kommissionen omfatter forbuddet i artikel 33 alle former for »skatter og afgifter«, der har karakter af omsætningsafgift; anvendelsen af flere forskellige ord — skatter og afgifter — kan ikke give grundlag for at benytte nationale benævnelser eller kriterier ved afgørelsen af, hvad dette begreb indeholder.

Kommissionen har i den forbindelse bemærket, at den forelæggende ret ikke har anmodet Domstolen om at afgøre, om »tillægsbidraget« i national ret fremtræder som en afgiftspålæggelse i vid forstand, men derimod om forbuddet mod at opretholde eller indføre en skat, der har karakter af omsætningsafgift, jf. sjette direktiv, også finder anven-

delse på en afgiftsbyrde, der har de objektive karakteristika, som »tillægsbidraget« har.

b) den skal være helt proportional med prisen på de tjenesteydelser, der er tale om, og uanset hvor mange transaktioner der har været tale om i forbindelse med præsteringen af tjenesteydelsen også forud for det trin i omsætningen, hvor afgiften opkræves, og

Kommissionen har dernæst anført, at artikel 33 i sjette direktiv ifølge Domstolens faste praksis har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemets funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, de tidligere nævnte domme af 3.3.1988, Bergandi, og af 18.7.1989, Wisselink).

c) afgiften skal direkte påvirke prisen på tjenesteydelsen, således at det er forbrugeren, dvs. den klient, der modtager advokatens tjenesteydelse, der endeligt ved overvæltningen bærer afgiftsbyrden.

Hvad betingelsen om afgiftens generelle karakter angår er denne efter Kommissionens opfattelse opfyldt, idet tillægsbidraget finder anvendelse på honorarerne (priserne) for samtlige de tjenesteydelser, der præsteres af alle erhvervsdrivende i en sektor.

Det må derfor ifølge Kommissionen i første række afgøres, om tillægsbidraget er således karakteriseret, at det kan betegnes som omsætningsafgift i artikel 33's forstand og derefter, om denne nationale afgiftsbyrde belaster visse varer eller tjenesteydelser på en lignende måde som moms.

Med hensyn til den anden betingelse har Kommissionen anført, at tillægsbidraget er en helt proportional »ad valorem«-afgift, idet den er på 2% af prisen på den præsterede tjenesteydelse.

Ved afgørelsen af, om tillægsbidraget har samme karakter som en omsætningsafgift, jf. sjette direktivs artikel 33, bør det efter Kommissionens opfattelse efterprøves, om følgende tre betingelser er opfyldt:

Med hensyn til afgiftens overvæltning på den endelige pris, der skal betales af forbrugeren, har Kommissionen anført, at der i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 tales om en »forhøjelsessats«, som alle advokater skal anvende på de dem tilkommende honorarer, og at det er klienten, der i loven udtrykkeligt betegnes som »debitor«, der skal betale det beløb, der fremkommer ved beregningen med denne »forhøjelsessats«. Den forpligtelse, der pålægges en advokat til at indbetale tillægsbidraget til Cassa Previdenza, »hvad enten

a) afgiften skal have generel karakter

debitor (klienten) har foretaget indbetaling eller ej«, har ifølge Kommissionen en sådan beskaffenhed, at selve bidraget altid kan overvæltet og også faktisk overvæltet på klienten.

Kommissionen har afslutningsvis anført, at en advokat er forpligtet til at overvælte tillægsbidraget på klienten ganske som tilfældet er med moms, og at den tilsvarende afgiftsbyrde fuldt ud og systematisk overvæltet på klienten hver gang en advokat udfærdiger en regning for en eller anden ydelse.

Hvad tillægsbidragets retmæssighed efter fællesskabsreglerne angår har Kommissionen af analysen vedrørende den italienske lovgivning om tillægsbidraget udledt, at der er direkte sammenhæng mellem moms og selve tillægsbidraget. Dette sidste fremtræder som en egentlig tillægsafgift oven i moms, der som alle afgifter af denne art, der er tillæg til andre afgifter, følger det velkendte princip »accessorium sequitur principale«.

Kommissionen har anført, at forhøjelsessatsen på 2%, som det anføres i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980, finder anvendelse på »samtlige vederlag, der er en del af den omsætning, hvoraf der beregnes moms«, og udelukkende på disse; de to skatter har derfor efter dens opfattelse en helt identisk udløsende begivenhed og helt det samme afgiftsgrundlag.

Ifølge Kommissionen griber det komplementære forhold og det afhængighedsforhold, der består mellem tillægsbidraget og moms

på sin side, ind i det fælles momssystemets funktion på i al fald to måder.

Kommissionen har først nævnt, at tillægsbidraget, der skal angives i den regning, advokaten udsteder, af denne opkræves samtidig med moms på 19%. Kommissionen har herved henvist til artikel 11 i lov nr. 576 af 1980, hvorefter der ikke opkræves moms af tillægsbidraget, hvilket betyder, at afgiften er holdt uden for momsens beregningsgrundlag. En bestemmelse med dette indhold, er efter Kommissionens opfattelse i strid med artikel 11 A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv.

Kommissionen har yderligere anført, at den omstændighed, at tillægsbidraget er holdt uden for beregningsgrundlaget for moms retligt udgør en trussel for det fælles momssystemets funktion af følgende grunde: a) »tillægsbidraget« opkræves ikke sideløbende med moms, men delvis i stedet for moms, og b) moms beregnes ikke af hele den modydelse (salæret), som tjenesteyderen (advokaten) reelt opnår, herunder tillægsbidraget, men af salærets beløb med fradrag af de 2%, klienten har betalt advokaten som tillægsbidrag.

Efter Kommissionens opfattelse bringes det fælles momssystem i fare ved et andet forhold i ordningen om tillægsbidraget; såfremt modtageren af den tjenesteydelse, der præsteres af advokaten, er momspligtig, kan han i den moms, han skal betale, fratække den moms, han har betalt af de bidrag, der skal betales til advokaten. Den afgiftspligtige erhvervsdrivende kan derimod ikke i den moms, han skal betale, fradrage tillægsbidraget, som han efter loven er »debitor« for.

Således er på den ene side tillægsbidraget, der ifølge Kommissionen har alle de karakteristika, som en tillægsafgift til moms frembyder, knyttet til denne ved et absolut afhængigheds- og komplementaritetsforhold, og skal af modtageren af advokatens tjenesteydelse betales samtidig med moms og på det samme afgiftsgrundlag, der er angivet i én og samme regning. Og på den anden side bliver en momspligtig erhvervsdrivende, der modtager tjenesteydelser fra en italiensk advokat og er forpligtet til at betale to omsætningsafgifter, der er indbyrdes forbundne i et »uløseligt, komplementært forhold« berøvet sin ret til at fradrage de 2% i tillægsbidrag, der, som Kommissionen har præciseret, betales på tilsvarende om ikke helt identisk måde som moms af de tjenesteydelser, som er blevet præsteret af en advokat, dvs. en anden momspligtig person.

En sådan ordning antaster ifølge Kommissionen det grundlæggende princip om det fælles merværdiafgiftsystems neutralitet i forhold til antallet af transaktioner i de faser, hvor ydelsen bliver til, og som ligger forud

for beskatningsfasen. Men dette neutralitetsprincip, hvis anvendelse søges sikret ved reglerne om fradrag af »indgående« moms, suppleres netop ved forbuddet mod at indføre andre omsætningsafgifter end moms.

Kommissionen har derfor foreslået Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 33 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat opkræver en afgift som 'tillægsbidraget', der har de samme karakteristika som en omsætningsafgift af tjenesteydelser, der præsteres af advokater og retshjælpere (avvocati e procuratori legali)«.

M. Diez de Velasco
Refererende dommer