

BOZZI

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
7. maj 1992 *

I sag C-347/90,

angående en anmodning, som Pretura di Milano, Sezione Lavoro, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Aldo Bozzi

mod

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

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. A. Schockweiler, og dommerne G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Diez de Velasco og J. L. Murray,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig D. Triantafyllou,

* Processprog: italiensk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— advokat Bozzi

— Cassa di Previdenza ved generaldirektør, advokat P. Vozzi, som særlig befuldmægtiget for Cassa Nazionale di Previdenza, advokat V. Perrone, Milano, og advokat de Stefano, Rom

— den italienske regering ved avvocato dello Stato F. Favara, som befuldmægtiget

— Kommissionen ved J. Føns Buhl og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 13. februar 1992 er afgivet mundtlige indlæg af advokat Bozzi, af Cassa di Previdenza ved advokaterne de Stefano og P. Adonnino, Rom, af den italienske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 19. marts 1992,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Ved kendelse af 14. december 1989, indgået til Domstolen den 28. november 1990, har Pretura di Milano i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 »Rådets sjettede direktiv 77/388«).

- 2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag, som advokat Bozzi, Milano, har anlagt mod Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali (herefter benævnt »Cassa Previdenza«) vedrørende den ordning, hvorved der i Italien er indført et tillægsbidrag (»contributo integrativo«), der tilfalder Cassa Previdenza og skal betales af advokater og retshjælpere (»procuratori legali«).
- 3 Det fremgår af sagen, at medlemskab af Cassa Previdenza, der blev indført ved lov nr. 6 af 8. januar 1952 (GURI nr. 16 af 19.1.1952), er obligatorisk for alle advokater og retshjælpere, der permanent er erhvervsaktive i Italien. 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«).
- 4 Bestemmelserne om tillægsbidrag findes i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980. Herefter beregner: a) alle medlemmer af Advokatsamfundet, herunder de Cassa Previdenza tilsluttede advokatfuldmægtige, med en vis forhøjelsessats et beløb af samtlige honorarer, der indgår i den årsomsætning, som opgøres med henblik på betaling af moms, og indbetaler dette beløb til Cassa Previdenza, uanset om honorarerne er betalt eller ej. De med forhøjelsessatsen beregnede beløb faktureres til klienterne; b) selskaber eller firmaer skal anvende forhøjelsen på den andel, der tilkommer hver enkelt deltager, som er medlem af Advokatsamfundet. Det samlede beløb i obligatoriske forhøjelser, der årligt skal udredes til Cassa Previdenza af de erhvervsaktive hver især, beregnes af en andel af selskabets eller firmaets omsætning, der er lig med den fortjenstand, de nævnte deltagere har krav på; c) et medlem af Cassa Previdenza indbetaler årligt i tillægsbidrag et minimumsbeløb, som beregnes ved på en omsætning, der udgør femten gange det i artikel 10, stk. 2, nævnte minimumsbidrag, som skal betales det pågældende år, at anvende ovennævnte andel; d) forhøjelsessatsen udgør 2%; og e) af tillægsbidraget betales

hverken indkomstskat eller moms, og bidragene medtages ikke ved beregningen af erhvervsindkomsten.

- 5 Advokat Bozzi anser indførelsen af et sådant tillægsbidrag for at være i strid med artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388 og har derfor anlagt sag ved Pretura di Milano med krav om tilbagebetaling af de beløb, han har betalt i bidrag. Pretura di Milano har herefter 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 retshjælper 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 retshjælper 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 Hvad nærmere angår hovedsagens faktiske omstændigheder, herunder navnlig bestemmelserne om Cassa Previdenza, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg for Domstolen henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

- 7 Den nationale ret ønsker med sit præjudicielle spørgsmål først og fremmest en afgørelse af, om artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388 er til hinder for indførelse eller opretholdelse af et bidrag med de karakteristika, som det i Italien

indførte tillægsbidrag, der skal indbetales af advokater og retshjælpere og tilfalder Cassa Previdenza («contributo integrativo»), har.

- 8 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal der først henvises til artikel 33 i sjette direktiv, der indeholder følgende bestemmelse: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder 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.«

- 9 Dernæst bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis (jf. senest dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkvit m.fl., Sml. I, s. 2217, præmis 11) har artikel 33 til formål at forhindre, at der indføres skatter og afgifter, der bringer det fælles merværdiafgiftssystemets funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, må under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms.

- 10 Heraf følger, at artikel 33 ikke er til hinder for opretholdelse eller indførelse af andre skatter og afgifter, der ikke har momsens væsentligste kendetegn.

- 11 Ved afgørelsen af, om forbuddet ifølge artikel 33 kommer til anvendelse på et bidrag som det i sagen omhandlede tillægsbidrag, må det derfor undersøges, om denne afgift har momsens væsentligste kendetegn og dermed skal anses for en moms efter den betydning, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 33.

- 12 Herved bemærkes først, at som Domstolen tidligere gentagne gange har fastslået (jf. navnlig dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 18, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 11 og 12, og den nævnte dom af 31.3.1992, Dansk Denkvit m.fl., præmis 11), er momsens væsentligste kendetegn følgende: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser; den er proportional med prisen på disse varer og tjenesteydelser; den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet; endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det foregående led.
- 13 Det skal dernæst fastslås, at et bidrag som det, der er omhandlet i den nationale rets forelæggelseskendelse i nærværende sag, ikke har de væsentligste kendetegn for moms, som er nævnt ovenfor.
- 14 For det første udgør tillægsbidraget ikke en afgift, der anvendes generelt. For dels vedrører lov nr. 576 af 1980 kun advokater og retshjælpere, og dels finder den i denne lovs artikel 11 fastsatte forhøjelse ikke anvendelse på de vederlag, der erlægges for samtlige de af advokater og retshjælpere præsterede ydelser, idet den, som det blev oplyst i retsmødet, kun anvendes på vederlag for ydelser i forbindelse med retssager. Og selv om der ganske vist, som det fremgår af sagen, findes tilsvarende lovgivning for alle liberale erhverv, forholder det sig dog ikke således med disse erhverv i det hele taget eller med enhver form for præstering af tjenesteydelser på kommercielt grundlag.
- 15 For det andet er tillægsbidraget ikke til enhver tid proportionalt med det vederlag, klienten skal betale for ydelsen. For selv om det i artikel 11 i lov nr. 576 af 1980 principielt er bestemt, at tillægsbidraget udgør en vis procentdel af de honorarer, som indgår i den årsomsætning, der beregnes med henblik på betaling af moms, er der dog ved samme bestemmelse gjort to vigtige undtagelser herfra. Den ene vedrører advokatsammenslutninger og -firmaer, for hvilke det er bestemt, at tillægsbidraget er en procentandel af de indtægter, der tilkommer den enkelte deltager. I så fald fastlægges beregningsgrundlaget for tillægsbidraget ganske klart efter andre størrelser end den pris, klienterne har betalt for ydelserne.

Den anden undtagelse vedrører de medlemmer af Cassa Previdenza, hvis omsætning ikke overstiger et bestemt beløb, hvorfor de skal betale et minimumsbidrag, som beregnes med et fast beløb. For denne persongruppe, der ifølge det under retsforhandlingerne oplyste udgør 25% af de Cassa Previdenza tilsluttede advokater og retshjælpere, er grundlaget for tillægsbidraget heller ikke den pris, der er betalt for tjenesteydelsen.

- 16 For det tredje er tillægsbidraget til forskel fra moms en afgift, der opkræves i et enkelt led i omsætningsforløbet. Det skal således først betales, når advokaten eller retshjælperen tilstiller klienten en regning. Endvidere anvendes ikke i forbindelse med det en fradragsordning, for advokaten eller retshjælperen, som skal indbetale det tillægsbidrag, der er faktureret til klienterne, til Cassa Previdenza, kan ikke retmæssigt foretage noget fradrag, som på den ene eller den anden måde hænger sammen med den betalte pris for varer eller tjenesteydelser, der er medgået til udførelsen af hans virksomhed. Tilsvarende kan kunden omvendt, hvis der er tale om en momspligtig person, i den moms, han skal betale, fradrage den indgående moms, der er betalt til advokaten, men derimod ikke tillægsbidraget.
- 17 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 33 i Rådets direktiv 77/388 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for indførelse eller opretholdelse af et bidrag som det tillægsbidrag, der er indført i Italien (under betegnelsen »contributo integrativo«), og som skal indbetales til Cassa Previdenza af advokater og retshjælpere, med de karakteristika, dette bidrag har.

Sagens omkostninger

- 18 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Pretura di Milano ved kendelse af 14. december 1989, for ret:

Artikel 33 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for indførelse eller opretholdelse af et bidrag som det tillægsbidrag, der er indført i Italien (under betegnelsen »contributo integrativo«), og som skal indbetales til Cassa Previdenza af advokater og retshjælpere, med de karakteristika, dette bidrag har.

Schockweiler

Mancini

Kakouris

Diez de Velasco

Murray

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 7. maj 1992.

J.-G. Giraud

F. A. Schockweiler

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling