FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 15. februar 1996 *

1. Den sag, som har foranlediget Tribunal de première instance de Bruxelles til at forelægge præjudicielle spørgsmål for Domstolen, drejer sig om, hvorvidt Det Europæiske Fællesskab skal betale tillægspræmier på motorkøretøjsforsikringer, som belgiske forsikringsselskaber ved lov er forpligtet til at opkræve med henblik på at bidrage til finansieringen af følgende belgiske organisationer:

i) Institut national d'assurance maladie-invalidité (den nationale syge- og invalideforsikringsinstitution, herefter »INAMI«)

ii) Fonds national de reclassement social des handicapés (den nationale fond til revalidering af handicappede, herefter »FNRSH«), og

iii) Croix-Rouge de Belgique (belgisk Røde Kors, herefter »CRB«).

Den retlige baggrund for spørgsmålene fra den nationale ret

2. I henhold til de belgiske bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, var forsikringsselskaberne og forsikringstagerne in solidum forpligtet til at betale tillægspræmier, hvis provenu indgik i finansieringen af INAMI, FNRSH og CRB. De relevante bestemmelser, således som de fremgår af forelæggelsesdommen, var følgende:

i) Artikel 24 i den belgiske lov af 16. april 1963 og de kongelige anordninger af 5. juli 1963, 23. oktober 1978 og 28. juni 1984 bestemte, at FNRSH skulle finansieres i kraft af tillægspræmier på forskellige forsikringer, herunder en præmie på 7,5% på motorkøretøjsforsikringer.

ii) Artikel 121 i lov af 9. august 1963 om syge- og ulykkesforsikring, som ændret ved artikel 57 i lov af 20. december 1974 om finansloven for 1974-1975, bestemte, at ydelser fra syge- og invaliditetsforsikringen delvis skulle finansieres i kraft af en tillægspræmie på 10% af præmien på ansvarsforsikringen for motorkøretøjer,

* Originalsprog: engelsk.

dog kun 5% for så vidt angår forsikringer, der vedrører erhvervsmæssig transport af varer og personer.

iii) I lov af 7. august 1974 og kongelig anordning af 16. december 1974 til gennemførelse af loven var det fastsat, at en tillægspræmie på 0,25% af ansvarsforsikringen på motorkøretøjer skulle tilfalde CRB.

3. I henhold til forelæggelsesdommen blev FNRSH opløst ved kongelig anordning af 19. juli 1991, men institutionen bestod fortsat i det omfang, det var nødvendigt med henblik på dens opløsning, jf. anordningens artikel 2. Under den mundtlige forhandling oplyste INAMI, at FNRSH i mellemtiden var blevet opløst, og at INAMI havde overtaget aktiviteterne.

4. Tillægspræmierne anvendes ifølge det oplyste med henblik på den generelle finansiering af de tre institutioner. INAMI er en social sikringsinstitution, som bl.a. er ansvarlig for udbetalingen af syge- og invaliditetsydelser [1]. Inden FNRSH blev opløst, havde den en række opgaver, som bl.a. omfattede rådgivende, administrativ og økonomisk bistand med henblik på revalidering af handicappede [2]. CRB's opgaver omfatter bl.a. ambulancetransport af kvæstede fra ulykkesstedet til hospitalet.

5. Det fremgår af forelæggelsesdommen, at Det Europæiske Fællesskab har indgået en række forsikringsaftaler med det sagsøgende forsikringsselskab, AGF Belgium, herunder aftaler om ansvarsforsikring af motorkøretøjer, der benyttes i forskellige institutioner. Fællesskabet afviste at betale tillægspræmierne med henvisning til, at de udgør indirekte skatter, som Fællesskabet er fritaget for i henhold til artikel 3 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter.

6. Uanset at Fællesskabet afviste at betale tillægspræmierne, betalte AGF Belgium beløb svarende til de nævnte præmier til INAMI, FNRSH og CRB. Forsikringsselskabet anlagde herefter sag mod Det Europæiske Fællesskab, INAMI, FNRSH, CRB og den belgiske stat ved Tribunal de première instance de Bruxelles med påstand om tilbagebetaling af det beløb, selskabet havde betalt. Selskabet krævede, at de pågældende beløb blev tilbagebetalt, enten af Det Europæiske Fællesskab, fordi Fællesskabet ikke kan påberåbe sig protokollens artikel 3 og

1 — Jf. bilag 2 i den konsoliderede affattelse af Rådets forordning (EØF) nr. 574/72 af 21.3.1972 om regler til gennemførelse af forordning (EØF) nr. 1408/71 om anvendelsen af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, som flytter inden for Fællesskabet (EFT 1992 C 325, s. 96). Se også Pieters: *Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community*, 2. udg., Bruylant, 1993, s. 21.

2 — Se artikel 3 i loven af 16.4.1963.

derfor skal betale præmierne, eller af INAMI, FNRSH og CRB, idet de pågældende præmier ikke skulle betales, og de nævnte organer følgelig skulle tilbagebetale dem.

7. For den nationale ret fremførte den belgiske stat og de tre institutioner en række argumenter til støtte for, at Fællesskabet ikke kunne påberåbe sig protokollens artikel 3. Disse argumenter kan sammenfattes som følger: For det første må præmierne i relation til national lovgivning antages at være sociale bidrag og ikke skatter og er derfor ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen i artikel 3. For det andet er præmierne »betaling for almennyttige offentlige ydelser«, som ikke er fritaget, jf. artikel 3, stk. 3. Endelig kan der i henhold til artikel 3, stk. 2, kun ske tilbagebetaling til Fællesskaberne af »indirekte skatter og afgifter, der indgår i prisen for fast ejendom eller løsøre«; bestemmelsen omfatter ikke præmier, der opkræves for tjenesteydelser, der leveres i henhold til en forsikringsaftale. Ovennævnte argumenter foranledigede den nationale ret til at forelægge følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal bestemmelsen i protokollens artikel 3 fortolkes således, at dens anvendelsesområde også omfatter afgifter, som ud fra national ret kunne betragtes som sociale bidrag, selv om de opkræves af myndighederne og med hjemmel i lov, men ikke er i overensstemmelse med de forfatningsretlige principper om, at der skal skabes hjemmel for dem hvert år, og at de skal opkræves på samme grundlag for alle og ikke indbetales til statskassen, men opkræves direkte af de organisationer, som har ansvaret for anvendelsen af beløbene?

2) Skal bestemmelsen i protokollens artikel 3, stk. 3, fortolkes således, at dens anvendelsesområde også omfatter afgifter, som opkræves i form af tillæg til forsikringspræmier (konkret ansvarsforsikringer for motorkøretøjer), og som tilfalder sociale organisationer som f.eks. INAMI, FNRSH og CRB, når det lægges til grund, at der består en — ganske vist indirekte og potentiel — forbindelse mellem de pågældende afgifter og de nævnte organisationers tjenesteydelser?

3) Skal bestemmelsen i protokollens artikel 3, stk. 2, fortolkes således, at dens anvendelsesområde også omfatter indirekte skatter og afgifter, der opkræves ved levering til Fællesskaberne til tjenestebrug af tjenesteydelser, der andrager større beløb?«

De relevante fællesskabsretlige bestemmelser

8. Artikel 3 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter findes i protokollens kapitel 1, som har overskriften »De Europæiske Fællesskabers ejendom, pengemidler, aktiver og forretninger«. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Fællesskaberne, deres aktiver, indtægter og øvrige ejendom er fritaget for alle direkte skatter.

Medlemsstaterne regeringer skal, hver gang det er muligt, træffe egnede forholdsregler med henblik på eftergivelse eller tilbagebetaling af indirekte skatter og afgifter, der indgår i prisen for fast ejendom eller løsøre, når Fællesskaberne til tjenestebrug foretager større indkøb, hvis pris omfatter skatter og afgifter af denne art. Anvendelsen af disse bestemmelser må dog ikke fordreje konkurrencevilkårene inden for Fællesskaberne.

Der indrømmes ingen fritagelse for afgifter, skatter og gebyrer, som blot udgør betaling for almennyttige offentlige ydelser.«

9. Andre relevante bestemmelser er protokollens artikel 13 og 15, som findes i kapitel 5, der har overskriften »De Europæiske Fællesskabers tjenestemænd og øvrige ansatte«. Artikel 13 bestemmer:

»Løn, vederlag og honorarer, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, beskattes til fordel for Fællesskaberne ...

Tjenestemændene og de øvrige ansatte fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne.«

10. Protokollens artikel 15 har følgende ordlyd:

»På forslag af Kommissionen fastlægger Rådet med enstemmighed den ordning for sociale ydelser, som skal gælde for Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte.«

11. I medfør af sidstnævnte artikel indførte Rådet en omfattende social sikringsordning for tjenestemænd og øvrige ansatte, hvori indgår alderspension og efterladtepension og også ydelser ved invaliditet, sygdom og ulykke: Se bl.a. artikel 72-84 i vedtægten for

tjenestemænd i De Europæiske Fællesskaber og artikel 28-44 i ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte i Fællesskaberne.

Det første spørgsmål

12. Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om de omtvistede afgifter er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i protokollens artikel 3, selv om de i henhold til national ret kan antages at være sociale bidrag.

13. Den nationale rets spørgsmål udspringer af det argument, de belgiske organisationer har fremført, og hvorefter de pågældende præmier som sociale bidrag ikke falder ind under fritagelsesbestemmelsen i artikel 3. I det følgende vil jeg forklare, hvorfor argumentet ikke ville tjene de belgiske organisationers sag, selv om det måtte tiltrædes; Fællesskaberne er i princippet lige så lidt forpligtet til at bidrage til en medlemsstats udgifter til social sikring, som de er forpligtet til at bidrage til den pågældende stats almindelige udgifter.

14. Domstolen har endnu ikke taget stilling til sondringen mellem en skat og et socialt bidrag i relation til protokollens artikel 3. I sagen Klomp mod Inspektie der Belastingen [3] skulle Domstolen tage stilling til, om udtrykket »enhver beskatning af de af Fællesskabet udbetalte lønninger og vederlag« i artikel 11, litra b), i protokollen vedrørende EKSF's privilegier og immuniteter, en forløber for artikel 13 i den nu eneste protokol, også omfattede bidrag, der skulle betales i henhold til den almindelige nederlandske lov om alderdomsforsikring, der indeholdt en pensionsordning, som i princippet var gældende for alle med bopæl i Nederlandene. Ordningen blev finansieret i kraft af bidrag, som blev beregnet på grundlag af indkomsten for dem, der var tilsluttet ordningen, og blev opkrævet på samme måde som skatter.

15. Domstolen bemærkede, at der måtte sondres mellem en skat, der tjener til at dække det offentliges almindelige udgifter, og et bidrag, der anvendes til finansieringen af en social sikringsordning. Et bidrag, der anvendes til finansieringen af en social sikringsordning, udgør ikke en skat som omhandlet i artikel 11, litra b), uanset at opkrævningen af bidraget sker under former, der minder om skatteopkrævning. Domstolen tog imidlertid udtrykkeligt ikke stilling til det spørgsmål, som den nationale ret i øvrigt heller ikke havde forelagt, nemlig om Fællesskabets tjenestemænd måtte antages at være fritaget for at betale et sådant bidrag i kraft af fællesskabsbestemmelser eller nationale bestemmelser, hvis formål var at undgå, at tjenestemænd var tvunget til at være omfattet af en national social sikringsordning, når de allerede var omfattet af en tilsvarende fællesskabsretlig ordning.

3 — Dom af 25.2.1969, sag 23/68, Sml. 1969, s. 21, org. ref.: Rec. s. 43.

16. I forslaget til afgørelse af sagen understregede generaladvokat Gand, at »artikel 11 er en fællesskabsretlig bestemmelse, hvis indhold må fastlægges på grundlag af fællesskabsretten og ikke på grundlag af nederlandsk ret« [4]. I tråd hermed bemærkede Domstolen i dommen i sagen Humblet mod den belgiske stat [5] om samme bestemmelse:

»Med hensyn til spørgsmålet om, hvilket retssystem, der skal anvendes, bemærkes, at problemet principielt må afgøres på grundlag af fællesskabsretten, navnlig ved fortolkning af protokollens artikel 11, og ikke på grundlag af belgisk ret.

Følgelig er hverken belgisk lovgivning eller retspraksis og heller ikke den praksis, der i sådanne tilfælde følges af de belgiske myndigheder, relevant for den foreliggende sag, idet problemet i ovennævnte tilfælde er blevet afgjort på grundlag af national ret.«

17. Det er klart, at disse betragtninger også må gælde med hensyn til artikel 3 i den nu eneste protokol. Det er uden betydning, hvorledes en afgift er kvalificeret i national ret. Udtrykket »skatter og afgifter« i artikel 3 må derfor fortolkes ud fra deres normale betydning og i lyset af bestemmelsens formål. En sådan løsning er den eneste, der kan sikre, at bestemmelsen får retsvirkning efter sit indhold og anvendes ensartet.

18. Ganske vist fastslog Domstolen i dommen i Kristoffersen-sagen [6], at begrebet »indkomstbeskatning« i protokollens artikel 14, stk. 1, skal fortolkes på grundlag af national ret. Bestemmelsen fastlægger imidlertid kun den medlemsstat, hvor en EF-tjenestemand antages at være hjemmehørende. Bestemmelsen er uden betydning med hensyn til omfanget af den fritagelse fra visse form er for national beskatning, som EF-tjenestemænd nyder i henhold til protokollens artikel 13. Ved behandlingen af dette sidste spørgsmål tog Domstolen ikke hensyn til, hvorledes den pågældende skat er kvalificeret i national ret, men til dens kendetegn [7].

19. Ved udtrykket »skat« forstås normalt en betaling, der skal foretages til en central, regional eller lokal myndighed, og som skal finansiere udgifter for det offentlige. Skatter er normalt generelle, idet de omfatter en eller flere kategorier af personer, varer, tjenesteydelser, transaktioner eller aktiviteter. Det er også karakteristisk for skatter, at der i almindelighed ikke er nogen sammenhæng mellem de ydelser, de enkelte skatteydere modtager, og de beløb, de betaler.

4 — Rec. s. 57.

5 — Dom af 16.12.1960, sag 6/60, Sml. 1954-1964, s. 207, org. ref.: Rec. s. 1125, på s. 1152.

6 — Dom af 25.5.1993, sag C-263/91, Sml. I, s. 2755.

7 — Se præmis 14 ff.

20. Som det fremgår af dommen i Klomp-sagen, betragtes sociale bidrag normalt som en særlig kategori af afgifter, også selv om de svarer til skatter, idet de har til formål at finansiere sociale sikringsydelser fra staten eller fra organer på statens vegne. I sin enkleste form er et socialt bidrag en betaling, som de forsikrede og arbejdsgiverne betaler til en social sikringsinstitution, der er oprettet med henblik på at sikre ydelser inden for det sociale og sundhedsmæssige område for alle, der bor i et land, eller for nærmere angivne personer i landet. Den afgift, der var omtvistet i Klomp-sagen, er et eksempel på et bidrag til en sådan ordning.

21. Udgifter til ydelser inden for det sociale og sundhedsmæssige område finansieres imidlertid ikke altid fuldt ud gennem bidrag, som betales af de forsikrede personer og arbejdsgiverne. Ikke sjældent finansieres sådanne udgifter delvis gennem de almindelige skatter. I Det Forenede Kongerige sondres der f.eks. mellem bidragsfinansierede ydelser, der finansieres gennem bidrag fra de forsikrede og arbejdsgiverne, og ikke-bidragsfinansierede ydelser, der finansieres gennem de almindelige skatter; det er National Health Service, der står for sundhedsvæsenet, og finansieringen sker i det væsentlige gennem de almindelige skatter [8]. I Danmark finansieres social bistand og en række sociale sikringsydelser fuldt ud gennem de almindelige skatter [9]. Enkelte medlemsstater har valgt en mellemløsning, idet udgifterne på det sociale område og til sundhedsvæsenet delvis finansieres gennem fiskale eller parafiskale afgifter for visse personer eller på kategorier af varer eller tjenesteydelser. I Frankrig er forholdet f.eks. det, at den finansiering, der sker gennem bidragene fra de forsikrede og deres arbejdsgivere, suppleres med afgifter på alkohol, på reklamer for lægemidler og på biler; derudover finansieres børnetilskud gennem en generel afgift, den såkaldte contribution sociale généralisée, hvis indførelse i en kommentar blev betegnet som et første skridt i retning af, at de franske sociale sikringsordninger finansieres gennem skatterne [10]. I Belgien finansieres forsikringsordninger for arbejdstagere også i kraft af sådanne afgifter, som ud over de i denne sag omhandlede præmier også omfatter afgifter, der pålægges medicinalvirksomheder og lægemidler samt en del af de indirekte afgifter på tobaksvarer, der opkræves af afgiftsmyndighederne [11].

22. Den omstændighed, at provenuet af de præmier, der omtvistes i denne sag, tilfalder institutioner, der leverer sociale eller sundhedsmæssige ydelser, som f.eks. FNRSH eller CRB, eller et organ som INAMI, som det påhviler at udbetale ydelser ved sygdom og invaliditet, er således ikke afgørende med henblik på den retlige kvalifikation af afgifterne. Efter min opfattelse er der andre kendetegn for afgifterne, som i langt højere grad peger i retning af, at de objektivt set må betragtes som skatter. Afgifterne opkræves af forsikringsydelser på samme måde som en

8 — Pieters, a.st., s. 131.
9 — Pieters, a.st., s. 53.
10 — Pieters, a.st., s. 94 og 95.
11 — Pieters, a.st., s. 34.

indirekte afgift på forsikringer; de er generelle og opkræves af alle, der tegner motorkøretøjsforsikringer, og den bistand og de ydelser, som den enkelte forsikringstager modtager, står ikke på nogen måde i forhold til eller har nogen form for sammenhæng med afgifternes størrelse.

23. En vid fortolkning af fritagelsen tilsiges også af formålet med artikel 3, som er at forhindre, at en medlemsstat og navnlig værtsmedlemsstaten opnår en uberettiget fordel ved at lade bidrag, som indgår i Fællesskabernes budget, tilfalde statens egen kasse. Dette mål ville ikke blive nået, hvis udtrykket »skatter og afgifter« blev fortolket snævert og ikke omfattede parafiskale afgifter, som ikke er betaling for bestemte ydelser.

24. Som Kommissionen har bemærket, har Domstolen i relation til artikel 95 fastslået, at ud fra bestemmelsens ordlyd og formål er det begrundet at fortolke udtrykket »afgift« vidt. F.eks. udtalte Domstolen i dommen i sagen Iannelli og Volpi [12], at:

»... den omstændighed, at en afgift eller et gebyr opkræves af et andet offentligretligt organ end staten eller for dens regning og udgør en særlig afgift eller en afgift, som er bestemt til et særligt formål, [kan] ikke bevirke, at afgiften eller gebyret falder uden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 95.«

25. Som allerede nævnt er forholdet under alle omstændigheder det, at selv om det antoges, at den præmie, der opkræves med henblik på finansieringen af INAMI, måtte kvalificeres som et bidrag til en social sikringsordning og ikke som en afgift i henhold til protokollens artikel 3, skal Fællesskaberne alligevel ikke betale den. Det fremgår klart af protokollens artikel 15, sammenholdt med de forordninger, Rådet har udstedt til gennemførelse af bestemmelsen, at protokollens forfattere har ønsket, at Fællesskaberne tilvejebringer deres egen sociale sikringsordning for deres tjenestemænd og øvrige ansatte og ikke bidrager til nationale sociale sikringsordninger. Som allerede nævnt sikrer tjenestemandsvedtægten og ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte en omfattende social sikring af de ansatte, der er omfattet af de nævnte bestemmelser, herunder risikodækning i forbindelse med sygdom, ulykke og invaliditet: Se artikel 72 og 73 i vedtægten for tjenestemænd i De Europæiske Fællesskaber og artikel 28 og 31 ff. i ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte. I henhold til de nævnte bestemmelser er ydelserne ikke komplementære, men udbetales, uanset om de tilsluttede måtte have ret til ydelser efter andre ordninger.

26. Kun med hensyn til hjælpeansatte og lokalt ansatte, som ikke er omfattet af EF-ordningerne, indeholder ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte bestemmelse om,

12 — Dom af 22.3.1977, sag 74/76, Sml. s. 557, præmis 19.

at EF-institutionerne skal bidrage til nationale, sociale sikringsordninger: se artikel 70 og 80 i ansættelsesvilkårene.

27. Som jeg har forklaret, må de afgifter, der omtvistes i den foreliggende sag, objektivt set betragtes som afgifter, som Fællesskabet er fritaget for i henhold til protokollens artikel 3. Selv om afgifterne efter min opfattelse snarere er indirekte afgifter, drejer den foreliggende sag sig ikke om sondringen mellem direkte skatter, som omhandlet i artikel 3, stk. 1, og indirekte skatter, som omhandlet i bestemmelsens stk. 2.

29. Domstolen har ikke tidligere skullet tage stilling til sondringen mellem en skat og en betaling for en ydelse i relation til protokollens artikel 3, men i dommen i Van Leeuwen-sagen [13] havde Domstolen lejlighed hertil i relation til artikel 12 i protokollen vedrørende EØF's privilegier og immuniteter, en bestemmelse, der var forløber for fritagelsesbestemmelsen for tjenestemænd i den nu eneste protokols artikel 13. Sagen drejede sig om, hvorvidt skolepenge, som en tjenestemand efter nederlandsk ret skulle betale for sit barn, der gik i en skole i Rotterdam, var omfattet af den regel om fritagelse for national beskatning, der var indeholdt i artikel 12, stk. 2. Domstolen fastslog, at en afgift eller et gebyr, der opkræves som modydelse for en bestemt tjeneste ydet af offentlige myndigheder som f.eks. de nævnte skolepenge, som oven i købet kun skulle betales for undervisning, der ikke var omfattet af skolepligten, ikke var en skat i protokollens forstand.

Det andet spørgsmål

28. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om forsikringspræmier som dem, der omtvistes i hovedsagen, kan antages af være afgifter, skatter eller gebyrer, som udgør betaling for almennyttige offentlige ydelser, for hvilke der i henhold til artikel 3, stk. 3, ikke indrømmes fritagelse. Som den nationale ret har bemærket, er der ganske vist en indirekte og potentiel sammenhæng mellem præmierne og ydelserne fra de tre institutioner. En bilist, der er involveret i et trafikuheld og kvæstes, må antages at modtage ydelser, som institutionerne tilbyder.

30. Det karakteristiske for det beløb, der skulle betales i det tilfælde, var, at det havde en umiddelbar sammenhæng med den ydelse, tjenestemanden modtog. Som generaladvokat Rømer bemærkede i sit forslag til afgørelse, spillede det hensyn, der er baggrunden for fritagelsen for national beskatning i henhold til artikel 12, ikke ind i forbindelse med administrativt fastsatte afgifter, »som skal erlægges på grund af den særlige ydelse, myndighederne leverer, og som den pågældende kan undgå at betale ved at give afkald på ydelsen« [14].

13 — Dom af 8.2.1968, sag 32/67, Sml. 1965-1968, s. 455, org. ref.: Rec. s. 63.

14 — Rec. s. 77.

31. Generaladvokat Roemer's bemærkninger belyser, hvad der efter min opfattelse er den afgørende forskel mellem en skat og en betaling for en almennyttig offentlig ydelse. Som allerede nævnt er en skat en betaling, som erlægges til de offentlige myndigheder med henblik på finansieringen af det offentliges almindelige udgifter; de ydelser, de enkelte skatteydere modtager i forbindelse med sådanne udgifter, står ikke i forhold til de beløb, de betaler. Derimod er betalingen for en almennyttig offentlig ydelse den pris, der betales for en konkret tjenesteydelse. Der er en umiddelbar sammenhæng mellem betalingen og den modtagne ydelse.

32. Begrundelsen for sondringen i artikel 3 er klar nok. En betaling, der foretages som modydelse for en konkret ydelse, en medlemsstats offentlige myndigheder leverer, er en retmæssig anvendelse af Fællesskabets midler. Materielt svarer det til en betaling til en privat tjenesteyder. Dette gælder ikke for en skat, hvor sammenhængen mellem betalingen og eventuelle ydelser både er indirekte og fjern.

33. Denne opfattelse svarer også til Domstolens praksis på andre områder, navnlig Domstolens domme vedrørende fortolkningen af Fællesskabets momsdirektiver. I dommen i sagen Apple and Pear Development Council mod Commissioners of Customs and Excise [15] fastslog Domstolen, at den afgiftspligtige, et organ, som blev oprettet ved en ministeriel bekendtgørelse, og som skulle fremme afsætningen og forbedre kvaliteten af æbler og pærer, der produceres i England og Wales, var berettiget til at finansiere sine aktiviteter ved at pålægge frugtavlerne en årlig afgift. Domstolen udtalte, at disse aktiviteter ikke var omfattet af begrebet »levering af tjenesteydelser mod vederlag«, som omhandlet i sjette momsdirektivs [16] artikel 2, da der ikke var nogen umiddelbar sammenhæng mellem afgiftens størrelse og de ydelser, de enkelte frugtavlere modtog. Som generaladvokat Slynn udtrykte det [17], har beløbet snarere karakter af en »forud fastsat afgift end en egentlig betaling for udførte tjenesteydelser«.

34. Dette synspunkt svarer også til den fortolkning, De Forenede Nationers Sekretariat har anlagt af artikel 7, litra a), i Convention of the Privileges and Immunities of The United Nations [18], og hvorefter der også sondres mellem skatter og betaling for almennyttige offentlige ydelser. I sin udtalelse af 20. juni 1973 [19] bemærkede FN's Sekretariat, at udtrykket »almennyttige offentlige ydelser« kun vedrører bestemte leverancer eller tjenesteydelser, som leveres af en regering eller af et organ, som regeringen kontrollerer, og hvor betalingen sker efter bestemte tariffer og beregnes på grundlag af mængden af leverede varer og tjenesteydelser. Endvidere skal

15 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Sml. s. 1443.

16 — EFT 1977 L 145, s. 1.

17 — Sml. 1988, s. 1443, på s. 1461.

18 — *United Nations Treaty Series*, bind 1, s. 15.

19 — *Annuaire Juridique des Nations Unies*, 1973, s. 145-150.

betalingen vedrøre tjenesteydelser, som konkret kan identificeres, beskrives og specificeres, og den skal være beregnet på grundlag af en forud fastsat pris pr. enhed [20].

35. Det er klart, at de i hovedsagen omtvistede forsikringspræmier ikke kan antages at være betaling for almennyttige offentlige ydelser, som omhandlet i protokollens artikel 3. Der er ingen umiddelbar sammenhæng mellem præmierne og de ydelser, de enkelte forsikringstagere modtager. For Fællesskabets vedkommende er det under alle omstændigheder lidet sandsynligt, at de modtagne ydelser overstiger et minimum, eftersom de fleste af Fællesskabets ansatte er omfattet af de særlige sociale sikringsordninger, der er indført med hjemmel i protokollens artikel 15.

Det tredje spørgsmål

36. Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om protokollens artikel 3 skal fortolkes således, at den også omfatter indirekte afgifter på tjenesteydelser. Som allerede nævnt opstår spørgsmålet, fordi der i artikel 3 kun omtales »indirekte skatter og afgifter, der indgår i prisen for fast ejendom eller løsøre«.

37. Efter min opfattelse må spørgsmålet besvares bekræftende. I relation til artikel 3 ville en sondring mellem afgifter på varer og afgifter på tjenesteydelser være vilkårlig og i strid med, hvad protokollens forfattere har ønsket. Det hensyn, der er baggrunden for, at Fællesskabet er indrømmet fritagelse for skatter og afgifter, nemlig at en medlemsstat og navnlig værtsmedlemsstaten ikke skal opnå en uberettiget fordel ved at lade beløb, der indgår i Fællesskabernes budget, flyde i statens egen kasse, gør sig også gældende med hensyn til afgifter på tjenesteydelser.

38. Den omstændighed, at tjenesteydelser ikke udtrykkeligt er nævnt i artikel 3, kan forklares med, at der historisk er tillagt beskatningen af varer større betydning. Almindelig beskatning af tjenesteydelser er en relativt ny foreteelse. Selv som led i det fælles merværdiafgiftssystem var det først ved sjette direktiv, at alle tjenesteydelser med virkning fra den 1. januar 1978 blev bragt ind under afgiftens anvendelsesområde; i henhold til andet momsdirektivs artikel 6, stk. 2 [21], var det kun de i bilag B til direktivet opregnede tjenesteydelser, der var afgiftspligtige.

20 — Se navnlig udtalelsens punkt 10 og 11.

21 — Rådets andet direktiv 67/228/EOF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

39. Endvidere fremgår det af det cirkulære, der var vedlagt den belgiske regerings svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen, at de belgiske myndigheder er af den opfattelse, at moms på tjenesteydelser falder ind under anvendelsesområdet for fritagelsen i protokollens artikel 3. Det fremgår også af dokumenter, Kommissionen har fremlagt som svar på det samme spørgsmål, at også andre medlemsstater betragter moms på tjenesteydelser som omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen.

Forslag til afgørelse

40. Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de première instance de Bruxelles, skal besvares som følger:

»1) Artikel 3, stk. 2, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter omfatter også tillægspræmier, som ved lov er fastsat på motorkøretøjsforsikringer med henblik på at finansiere organer som f.eks. INAMI, FNRSH og CRB, selv om sådanne præmier i national ret er kvalificerede som sociale bidrag.

2) Sådanne præmier udgør ikke betaling for almennyttige offentlige ydelser som omhandlet i protokollens artikel 3, stk. 2.

3) Protokollens artikel 3, stk. 2, omfatter indirekte afgifter, der opkræves ved levering af tjenesteydelser.«