CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 15 februari 1996 *

1. De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag, of de Europese Gemeenschap verplicht is de aanvullende autoverzekeringspremies te betalen die de Belgische verzekeraars krachtens de wet over autoverzekeringen moeten innen ter financiering van de navolgende Belgische instellingen:

i) Rijksinstituut voor Ziekte- en Invaliditeitsverzekering (RIZIV),

ii) Rijksfonds voor sociale reclassering van de minder-validen (RSRM),

iii) Belgisch Rode Kruis (BRK).

De achtergrond van het geschil en de vragen van de nationale rechter

2. Ingevolge de Belgische bepalingen die op het relevante tijdstip van toepassing waren, waren verzekeraars en verzekerden hoofdelijk gehouden tot betaling van aanvullende verzekeringspremies, waarvan de opbrengst bestemd was voor het RIZIV, het RSRM en het BRK. Blijkens de verwijzingsbeschikking waren de relevante bepalingen de volgende:

i) artikel 24 van de Belgische wet van 16 april 1963 en de koninklijke besluiten van 5 juli 1963, 23 oktober 1978 en 28 juni 1984, waarbij werd bepaald dat het RSRM zou worden gefinancierd uit aanvullende premies voor verschillende verzekeringen, waaronder een aanvullende premie van 7,5 % voor autoverzekeringen;

ii) artikel 121 van de wet van 9 augustus 1963 betreffende de ziekte- en invaliditeitsverzekering, zoals gewijzigd bij artikel 57 van de wet van 20 december 1974 betreffende de budgettaire voorstellen 1974-1975, volgens hetwelk de uitkeringen van de ziekte- en invaliditeitsverzekering ten dele worden gefinancierd uit een

* Oorspronkelijke taal: Engels.

aanvullende premie van 10 % van de verzekeringspremie burgerlijke aansprakelijkheid motorrijtuigen; voor goederen- en personenvervoerders wordt deze premie herleid tot 5 %;

iii) de wet van 7 augustus 1974 en het koninklijk besluit van 16 december 1974 ter uitvoering van die wet, waarbij ter financiering van het BRK een aanvullende premie van 0,25 % van de verzekeringspremie burgerlijke aansprakelijkheid motorrijtuigen werd ingevoerd.

3. Blijkens het verwijzingsvonnis werd het RSRM ontbonden bij koninklijk besluit van 19 juli 1991, doch bleef het krachtens artikel 2 daarvan nog een tijdje bestaan ten behoeve van de vereffening. Ter terechtzitting deelde de raadsman van het RIZIV mede, dat de vereffening van het RSRM inmiddels was afgesloten en dat de activiteiten ervan door het RIZIV waren overgenomen.

4. De aanvullende premies worden blijkbaar aangewend voor de algemene financiering van de drie instellingen. Het RIZIV is een sociale-zekerheidsinstelling die onder meer is belast met de toekenning van ziekte- en invaliditeitsuitkeringen. [1] Vóór haar vereffening had het RSRM met name tot opdracht, advies alsmede administratieve en financiële bijstand te verstrekken met het oog op de sociale reclassering van de minder-validen. [2] De opdracht van het BRK bestaat onder meer in het vervoer per ambulance van gewonden van de plaats van het ongeval naar het ziekenhuis.

5. Blijkens het verwijzingsvonnis heeft de Europese Gemeenschap met verzoekster in het hoofdgeding, de verzekeringsmaatschappij AGF Belgium, een aantal verzekeringsovereenkomsten gesloten, waaronder ook burgerlijke aansprakelijkheidsverzekeringen voor de door de verschillende instellingen gebruikte voertuigen. De Gemeenschap weigerde de aanvullende premies te betalen, stellende dat die premies indirecte belastingen zijn waarvan zij krachtens artikel 3 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen is vrijgesteld.

6. Niettegenstaande de weigering van de Gemeenschap om de aanvullende premies te betalen, droeg AGF Belgium met deze premies overeenkomende bedragen af aan het RIZIV, het RSRM en het BRK. Vervolgens stelde zij bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel tegen de Europese Gemeenschap, het RIZIV, het RSRM en het BRK een vordering in om de voorgeschoten bedragen vergoed te krijgen. Zij vordert, dat de betrokken bedragen haar hetzij worden betaald door de Gemeenschap, op grond dat deze zich hiervoor niet op artikel 3 van het Protocol kan beroepen en dus de premies moet betalen,

1 — Zie bijlage 2 van de geconsolideerde versie van verordening (EEG) nr. 574/72 van de Raad van 21 maart 1972 tot vaststelling van de wijze van toepassing van verordening (EEG) nr. 1408/71 betreffende de toepassing van de sociale zekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB 1992, C 325, blz. 96). Zie ook Pieters: *Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community*, tweede uitgave, Bruylant, 1993, blz. 21.

2 — Zie artikel 3 van de wet van 16 april 1963.

hetzij worden terugbetaald door het RIZIV, het RSRM en het BRK, op grond dat de premies niet verschuldigd waren en bijgevolg door deze instellingen moeten worden teruggegeven.

7. Voor de nationale rechter hebben de Belgische Staat en de drie instellingen een aantal argumenten aangevoerd ter staving van hun stelling, dat de Gemeenschap in casu artikel 3 van het Protocol niet kan aanvoeren. Deze argumenten kunnen worden samengevat als volgt. In de eerste plaats moeten de betrokken premies naar nationaal recht veeleer als sociale bijdragen dan als belastingen worden aangemerkt, zodat zij niet onder de vrijstelling van artikel 3 vallen. In de tweede plaats vormen deze premies een „vergoeding voor diensten van openbaar nut", die volgens artikel 3, derde alinea, van het Protocol van vrijstelling zijn uitgesloten. Ten slotte voorziet artikel 3, tweede alinea, slechts in teruggave aan de Gemeenschappen van het bedrag van de „indirecte belastingen en van belastingen op de verkoop, welke een deel vormen van de prijs van onroerende of roerende goederen"; deze bepaling ziet niet op premies die worden geïnd voor uit hoofde van een verzekeringsovereenkomst verrichte diensten. Deze argumenten hebben de verwijzende rechter ertoe aangezet, het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Kan artikel 3 van het Protocol aldus worden uitgelegd, dat daaronder mede heffingen vallen die naar nationaal recht als sociale bijdragen zouden kunnen worden beschouwd omdat zij, hoewel zij van overheidswege en krachtens de wet worden geïnd, niet worden beheerst door de grondwettelijke regels inzake annaliteit en universaliteit van de belasting en niet in de schatkist vloeien, doch rechtstreeks worden ontvangen door de met de besteding ervan belaste instellingen?

2) Kan artikel 3, derde alinea, van het Protocol aldus worden uitgelegd, dat daaronder mede heffingen vallen die in de vorm van aanvullende verzekeringspremies (in casu premies voor de wettelijke aansprakelijkheidsverzekering motorrijtuigen) worden geïnd ten gunste van instellingen van sociaal nut zoals het RIZIV, het RSRM of het BRK, in aanmerking genomen dat er een — zij het indirect en potentieel — verband bestaat tussen die heffingen en de door die instellingen verrichte diensten?

3) Kan artikel 3, tweede alinea, van het Protocol aldus worden uitgelegd, dat daaronder mede indirecte belastingen vallen die worden geïnd ter zake van dienstverrichtingen voor officieel gebruik van de Gemeenschappen, waarmee belangrijke bedragen zijn gemoeid?"

De relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

8. Artikel 3 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen maakt deel uit van hoofdstuk I van het Protocol, „Eigendommen, fondsen, bezittingen en verrichtingen van de Europese Gemeenschappen", en luidt als volgt:

„De Gemeenschappen, hun bezittingen, inkomsten en andere eigendommen zijn vrijgesteld van alle directe belastingen.

Telkens wanneer hun dit mogelijk is, treffen de regeringen van de Lid-Staten passende maatregelen tot kwijtschelding of teruggave van het bedrag der indirecte belastingen en van belastingen op de verkoop, welke een deel vormen van de prijs van onroerende of roerende goederen, wanneer de Gemeenschappen voor haar officieel gebruik belangrijke aankopen doen van goederen in de prijs waarvan zodanige belastingen begrepen zijn. De toepassing van deze bepalingen mag evenwel niet tot gevolg hebben dat de mededinging binnen de Gemeenschappen wordt vervalst.

Geen enkele vrijstelling wordt verleend van belastingen, heffingen en rechten die niet anders zijn dan eenvoudige vergoedingen voor diensten van openbaar nut."

9. Van belang zijn verder ook de artikelen 13 en 15 van het Protocol, die voorkomen in hoofdstuk V, „Ambtenaren en andere personeelsleden van de Europese Gemeenschappen". Artikel 13 luidt als volgt:

„(...) worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen onderworpen aan een belasting ten bate van de Gemeenschappen op de door hun betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten."

10. Artikel 15 van het Protocol bepaalt:

„Op voorstel van de Commissie stelt de Raad met eenparigheid van stemmen de regeling vast inzake de sociale voorzieningen, welke op de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen van toepassing zijn."

11. Ter uitvoering van dit artikel heeft de Raad een volledige sociale-zekerheidsregeling voor de ambtenaren en de overige personeelsleden vastgesteld, die ouderdoms- en overlevingspensioenen alsmede ziekte-, ongevallen- en invaliditeitsuitkeringen omvat; zie onder meer de artikelen 72 tot en met 84 van het Statuut van de

ambtenaren van de Europese Gemeenschappen en de artikelen 28 tot en met 44 van de Regeling welke van toepassing is op de andere personeelsleden van de Europese Gemeenschappen.

De eerste vraag

12. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de in geding zijnde heffingen onder de fiscale vrijstelling van artikel 3 van het Protocol vallen, ook al kunnen zij naar nationaal recht als sociale bijdragen worden aangemerkt.

13. De vraag van de verwijzende rechter is ingegeven door het argument van de Belgische instellingen, dat de betrokken premies als sociale bijdragen niet onder de fiscale vrijstelling van artikel 3 vallen. Maar, zoals ik hieronder zal uitleggen, zelfs al zou dit argument gegrond blijken, dan nog kan het de zaak van de Belgische instellingen niet dienen, omdat de Gemeenschappen in beginsel niet verplicht zijn bij te dragen aan de sociale uitgaven van een staat, evenmin als zij moeten bijdragen aan de algemene openbare uitgaven van die staat.

14. Het onderscheid tussen een belasting en een sociale bijdrage werd door het Hof nog niet onderzocht in de context van artikel 3 van het Protocol. In de zaak Klomp [3] diende het Hof weliswaar te onderzoeken, of de woorden „alle belastingen op hun salarissen en emolumenten door de Gemeenschap uitbetaald" in artikel 11, sub b, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal — een voorloper van artikel 13 van het gemeenschappelijke Protocol — mede omvatten, bijdragen verschuldigd krachtens de Nederlandse Algemene Ouderdomswet, waarbij een in beginsel voor alle inwoners van Nederland geldende pensioenregeling werd ingevoerd. Die regeling werd gefinancierd uit bijdragen geheven op grondslag van het inkomen van de aangeslotenen, die op dezelfde wijze werden geïnd als belastingen.

15. Het Hof wees erop, dat moest worden onderscheiden tussen een belasting geheven ter voorziening in de algemene behoeften van de overheid en een bijdrage ter financiering van een stelsel van sociale zekerheid. Een bijdrage ter financiering van een stelsel van sociale zekerheid vormt geen belasting in de zin van artikel 11, sub b, ook al wordt die bijdrage geheven op een wijze die lijkt op de inning van belastingschulden. Het Hof verklaarde evenwel uitdrukkelijk, dat dit geen antwoord geeft op de aan de nationale rechter niet voorgelegde vraag, of de ambtenaren van de Gemeenschappen van een dergelijke bijdrage zouden kunnen worden vrijgesteld krachtens gemeenschapsrechtelijke of nationale voorschriften welke ertoe strekken te voorkomen, dat ambtenaren die reeds onder een vergelijkbare gemeenschapsregeling vallen, worden verplicht aan te sluiten bij een nationaal stelsel van sociale zekerheid.

3 — Arrest van 25 februari 1969, zaak 23/68, Jurispr. 1969, blz. 43.

16. In zijn conclusie in die zaak merkte advocaat-generaal Gand op, dat artikel 11 „een regel van gemeenschapsrecht is die naar dat recht en niet naar Nederlands recht moet worden beoordeeld". [4] Op dezelfde wijze overwoog het Hof in het arrest Humblet [5]:

„dat, wat het toepasselijke recht aangaat, dit algemene vraagstuk moet worden beoordeeld naar het recht van de Gemeenschap, in het bijzonder door interpretatie van artikel 11 van het Protocol, doch niet naar het Belgische recht;

dat bijgevolg noch de Belgische wetgeving en rechtspraak, noch de door de Belgische overheid in soortgelijke gevallen gevolgde praktijk in casu beslissend kunnen zijn, aangezien daarbij het nationale recht als uitgangspunt wordt genomen".

17. Het is duidelijk, dat dit ook geldt voor artikel 3 van het gemeenschappelijke Protocol. De indeling van een heffing naar nationaal recht is niet relevant. De termen „belastingen", „heffingen" en „rechten" in artikel 3 moeten worden uitgelegd in hun gewone betekenis en tegen de achtergrond van het doel van de bepaling. Alleen zo kan worden verzekerd, dat deze bepaling daadwerkelijk en eenvormig wordt toegepast.

18. In zijn arrest Kristoffersen [6] heeft het Hof weliswaar geoordeeld, dat de term „inkomstenbelasting" in artikel 14, eerste alinea, van het Protocol naar nationaal recht moet worden uitgelegd, doch deze bepaling regelt enkel, in welke Lid-Staat een gemeenschapsambtenaar geacht wordt zijn woonplaats te hebben voor bepaalde belastingen. Dit heeft geen invloed op de werkingssfeer van de vrijstelling van bepaalde nationale belastingen, die de gemeenschapsambtenaren krachtens artikel 13 van het Protocol genieten. Bij het onderzoek van deze laatste vraag heeft het Hof geen rekening gehouden met de indeling van de belasting naar nationaal recht, maar wel met de kenmerken ervan. [7]

19. De term „belasting" in zijn gewone betekenis duidt op een verplichte betaling aan een centrale, regionale of plaatselijke overheid, die bestemd is voor de financiering van de overheidsuitgaven. Belastingen hebben in de regel een algemene strekking, in die zin dat zij gelden voor één of meer categorieën personen, goederen, diensten, transacties of werkzaamheden. Een ander kenmerk van belastingen is, dat er doorgaans geen verband bestaat tussen de door de particuliere belastingbetalers ontvangen diensten en de verrichte betalingen.

4 — Blz. 56.

5 — Arrest van 16 december 1960, zaak 6/60, blz. 1167, inzonderheid blz. 1195.

6 — Arrest van 25 mei 1993, zaak C-263/91, Jurispr. 1993, blz. I-2755.

7 — Zie r. o. 14 e. v.

20. Zoals uit het arrest Klomp blijkt, worden sociale bijdragen, hoewel zij lijken op belastingen, doorgaans als een aparte categorie van heffingen beschouwd, omdat zij bestemd zijn voor de financiering van sociale-zekerheidsuitkeringen die door de staat of door in diens naam optredende organen worden verstrekt. In zijn duidelijkste vorm is een sociale bijdrage een betaling door verzekerden en werkgevers aan een sociale-zekerheidsfonds ingesteld voor het verstrekken van sociale-zekerheidsuitkeringen aan alle inwoners van een land of aan bepaalde categorieën inwoners. De heffing die in de zaak Klomp in geding was, is een voorbeeld van een bijdrage aan een dergelijke regeling.

21. De sociale-zekerheidsuitkeringen worden niet altijd volledig gefinancierd uit bijdragen van verzekerden en werkgevers. Het gebeurt geregeld, dat dergelijke uitkeringen gedeeltelijk uit de algemene belasting worden gefinancierd. In het Verenigd Koninkrijk bij voorbeeld wordt onderscheid gemaakt tussen enerzijds „contributory benefits", gefinancierd uit bijdragen van verzekerden en werkgevers, en anderzijds „non-contributory benefits", gefinancierd uit de algemene belasting; de gezondheidszorg wordt verstrekt door de National Health Service, die hoofdzakelijk uit de algemene belasting wordt gefinancierd. [8] In Denemarken worden de sociale bijstand en een aantal sociale-zekerheidsuitkeringen volledig uit de algemene belasting gefinancierd. [9] In sommige Lid-Staten bestaat een tussenoplossing en worden de sociale-zekerheidsuitkeringen gedeeltelijk uit belastingen en gedeeltelijk uit op bepaalde personen of op bepaalde categorieën van goederen en diensten rustende parafiscale heffingen gefinancierd. In Frankrijk bij voorbeeld wordt de financiering uit de bijdragen van verzekerden en werkgevers aangevuld met heffingen op alcoholische dranken, op reclame voor farmaceutische produkten en op de eigendom van motorrijtuigen; voorts worden de gezinsbijslagen gefinancierd uit een algemene heffing, de zogenoemde „contribution sociale généralisée", waarvan de instelling door sommigen wordt gezien als een eerste stap in de richting van het uit de belastingen financieren van het Franse sociale-zekerheidsstelsel. [10] In België worden de sociale-zekerheidsuitkeringen voor werknemers eveneens gefinancierd uit dergelijke heffingen, die naast de in geding zijnde premies ook heffingen op farmaceutische ondernemingen en produkten en een deel van de door de belastingadministratie geïnde indirecte belasting op tabak omvatten. [11]

22. Het feit dat de opbrengst van de betrokken premies in casu gaat naar instellingen die sociale uitkeringen of medische zorgen verstrekken, zoals het RSRM of het RKB, of zelfs naar een instelling als het RIZIV, die instaat voor de uitbetaling van ziekte- en invaliditeitsuitkeringen, is dus geen beslissende factor voor de kwalificatie van die heffingen. Deze factor moet mijns inziens wijken voor andere kenmerken van die heffingen, die erop wijzen dat deze eigenlijk als belasting moeten worden aangemerkt. De

8 — Pieters, op. cit., blz. 131.
9 — Pieters, op. cit., blz. 53.
10 — Pieters, op. cit., blz. 94 en 95.
11 — Pieters, op. cit., blz. 34.

heffingen worden op verzekeringsdiensten toegepast op dezelfde wijze als een indirecte belasting op de verzekeringen; zij hebben een algemene strekking, want zij zijn van toepassing op eenieder die een motorrijtuigverzekering afsluit, en de diensten of uitkeringen die de individuele verzekerden ontvangen, staan niet in verhouding tot of in verband met de bedragen van de heffingen.

23. Bovendien vindt een ruime uitlegging van de vrijstelling haar rechtvaardiging in het doel zelf van artikel 3, namelijk voorkomen dat een Lid-Staat, en met name een gastland, een ongerechtvaardigd voordeel krijgt door gemeenschapsgelden in de nationale schatkist te laten vloeien. Dit doel zou worden verijdeld, indien de termen „belastingen", „heffingen" of „rechten" strikt zouden worden uitgelegd en niet zouden zien op parafiscale heffingen die geen vergoeding voor een bepaalde dienst vormen.

24. Zoals de Commissie opmerkt, heeft het Hof in het kader van artikel 95 overwogen, dat een ruime uitlegging van het begrip „belasting" gerechtvaardigd was, gezien de bewoordingen en het doel van deze bepaling. Zo heeft het Hof in zijn arrest Iannelli & Volpi verklaard [12], dat

„een belasting of heffing niet buiten het toepassingsgebied van dit artikel valt vanwege het feit dat zij door of ten behoeve van een van de Staat onderscheiden openbaar lichaam wordt opgelegd, een bijzondere belasting is dan wel een bijzondere bestemming heeft".

25. In elk geval, zoals ik reeds heb gesuggereerd, zelfs al zou in het onderhavige geval de voor de financiering van het RIZIV bestemde premie veeleer als een bijdrage aan een sociale-zekerheidsregeling dan als een belasting in de zin van artikel 3 van het Protocol moeten worden aangemerkt, dan nog zouden de Gemeenschappen deze niet moeten betalen. Uit artikel 15 van het Protocol en de ter uitvoering daarvan door de Raad vastgestelde verordeningen blijkt immers duidelijk, dat de auteurs van het Protocol voor ogen hadden, dat de Gemeenschappen voor hun ambtenaren en overige personeelsleden een eigen sociale-zekerheidsregeling zouden opzetten, veeleer dan bij te dragen aan de nationale regelingen. Zoals hierboven uiteengezet, voorzien het Ambtenarenstatuut en de Regeling welke van toepassing is op de andere personeelsleden, in een volledig sociale-zekerheidsstelsel voor het betrokken personeel, met inbegrip van een ziekte-, ongevallen- en invaliditeitsuitkeringen (artikelen 72 en 73 Ambtenarenstatuut en de artikelen 28 en 31 e. v. van de Regeling andere personeelsleden). Volgens deze bepalingen gaat het daarbij niet om aanvullende uitkeringen, maar om uitkeringen die worden betaald ongeacht een eventueel recht op uitkeringen uit hoofde van andere regelingen.

26. Alleen voor hulpfunctionarissen en plaatselijke functionarissen, die van het gemeenschappelijk stelsel zijn uitgesloten,

12 — Arrest van 22 maart 1977, zaak 74/76, Jurispr. 1977, blz. 557, r. o. 19.

eist de Regeling andere personeelsleden, dat de gemeenschapsinstellingen bijdragen aan nationale sociale-zekerheidsregelingen: zie artikelen 70 en 80 van de Regeling.

27. Zoals ik heb uitgelegd, kunnen de hier in geding zijnde heffingen op goede gronden worden aangemerkt als belastingen waarvan de Gemeenschap krachtens artikel 3 van het Protocol is vrijgesteld. Hoewel zij mijns inziens als indirecte belastingen moeten worden aangemerkt, is het onderscheid tussen directe belastingen als bedoeld in artikel 3, eerste alinea, en indirecte belastingen, als bedoeld in artikel 3, tweede alinea, in dit geval niet in geding.

29. Tot dusver heeft het Hof het onderscheid tussen een belasting en een vergoeding voor een dienst nog niet moeten onderzoeken in het kader van artikel 3 van het gemeenschappelijke Protocol, doch in het arrest Van Leeuwen [13] heeft het daartoe de gelegenheid gehad in verband met artikel 12 het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap, een voorloper van de in artikel 13 van het gemeenschappelijke Protocol voorziene vrijstelling voor ambtenaren. In die zaak ging het om de vraag, of het schoolgeld dat naar Nederlands recht werd gevraagd van een ambtenaar wiens kind in Rotterdam school liep, onder de in artikel 12, tweede alinea, voorziene vrijstelling van nationale belastingen viel. Het Hof oordeelde, dat een bijdrage of retributie ter vergoeding van een bepaalde door de overheid verstrekte dienst, zoals het betrokken schoolgeld, dat overigens enkel voor het niet-verplichte onderwijs moest worden betaald, geen belasting in de zin van het Protocol vormde.

De tweede vraag

28. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in feite te vernemen, of verzekeringspremies als die welke in het hoofdgeding in geding zijn, moeten worden aangemerkt als vergoedingen voor diensten van openbaar nut, waarvoor artikel 3, derde alinea, elke vrijstelling uitsluit. Hij wijst erop, dat er een — zij het indirect en potentieel — verband bestaat tussen de premies en de door de drie instellingen verstrekte diensten. Elke bestuurder van een motorrijtuig die in een ongeval lichamelijk letsel oploopt, kan gebruik maken van de door deze instellingen verstrekte diensten.

30. Kenmerkend voor de in de zaak Van Leeuwen in geding zijnde heffing was, dat zij rechtstreeks verband hield met de door de ambtenaar ontvangen dienst. Zoals advocaat-generaal Roemer in zijn conclusie in die zaak heeft opgemerkt, gold de ratio legis van de in artikel 12 verleende vrijstelling van nationale belasting niet voor retributies „waarvan de causa in het genot van bepaalde overheidsdiensten gelegen is en waarvan betaling kan worden vermeden wanneer van deze diensten geen gebruik wordt gemaakt". [14]

13 — Arrest van 8 februari 1968, zaak 32/67, Jurispr. 1968, blz. 63.

14 — Blz. 77.

31. De opmerkingen van advocaat-generaal Roemer geven mijns inziens duidelijk het wezenlijke verschil tussen een belasting en een vergoeding voor een dienst van openbaar nut aan. Zoals gezegd, is een belasting een betaling aan de overheid ter financiering van de algemene openbare uitgaven; hetgeen de individuele belastingplichtige daarvoor terugkrijgt, staat niet in verhouding tot hetgeen bij betaalt. Een vergoeding voor een dienst van openbaar nut is daarentegen de prijs voor een specifieke dienst. Hier is er een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de ontvangen dienst.

32. De ratio legis van het in artikel 3 gemaakte onderscheid is duidelijk. Een betaling als tegenprestatie voor een specifieke dienst van de overheid van een Lid-Staat vormt een legitieme aanwending van de gemeenschapsgelden. In wezen komt zij overeen met een betaling aan een particuliere leverancier. Dat geldt niet voor belastingen, waar het verband tussen het betaalde en het ontvangene zowel indirect als gering is.

33. Deze opvatting is overigens in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof op andere gebieden, met name op het gebied van de uitlegging van de gemeenschapsrichtlijnen betreffende de BTW. Zo had bij voorbeeld in de zaak Apple and Pear Development Council [15] de belastingplichtige, een bij ministerieel besluit opgerichte instelling voor de bevordering van de verkoop en van de kwaliteit van in Engeland en Wales geproduceerde appelen en peren, toelating gekregen om haar werkzaamheden te financieren door aan de telers een jaarlijkse bijdrage op te leggen. Het Hof oordeelde, dat deze werkzaamheden geen „onder bezwarende titel geleverde diensten" in de zin van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn [16] waren, wegens het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen het bedrag van de bijdrage en de door de individuele telers ontvangen voordelen. Volgens advocaat-generaal Sir Gordon Slynn [17] ging het „om een forfaitaire heffing, en niet zozeer om een echte vergoeding voor verrichte diensten".

34. Deze opvatting verdraagt zich ook met de uitlegging die het secretariaat van de Verenigde Naties heeft gegeven van artikel 7, a, van het Verdrag betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties [18], dat eveneens een onderscheid maakt tussen belastingen en vergoedingen voor een openbare dienst. In zijn advies van 20 juni 1973 [19] heeft het secretariaat van de Verenigde Naties verklaard, dat de term „diensten van openbaar nut" enkel betrekking heeft op specifieke leveringen of diensten door een overheid of een publiekrechtelijk orgaan waarvoor een vergoeding in rekening wordt gebracht tegen een vast tarief per eenheid. Bovendien moet de vergoeding betrekking

15 — Arrest van 8 maart 1988, zaak 102/86, Jurispr. 1988, blz. 1443.

16 — 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).

17 — Jurispr. 1988, blz. 1443 en 1461.

18 — Verenigde Naties, *Recueil des traités*, deel 1, blz. 15.

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

hebben op diensten die gespecificeerd, omschreven en gedetailleerd kunnen worden en moet zij naar verhouding van een vooraf vastgestelde eenheid worden berekend. [20]

35. Het is duidelijk, dat de hier in geding zijnde verzekeringspremies niet als een vergoeding voor diensten van openbaar nut in de zin van artikel 3 van het Protocol kunnen worden aangemerkt. Er is geen rechtstreeks verband tussen de premies en hetgeen de individuele verzekerde daarvoor ontvangt. Wat de Gemeenschappen betreft, zijn de voordelen hoogst waarschijnlijk minimaal, aangezien de meeste personeelsleden van de Gemeenschap onder de ter uitvoering van artikel 15 van het Protocol ingestelde speciale sociale-zekerheidsregelingen vallen.

De derde vraag

36. Met zijn derde vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 3 van het Protocol aldus moet worden uitgelegd, dat het geldt voor indirecte belastingen op diensten. Zoals gezegd, rijst deze vraag, omdat in artikel 3 enkel sprake is van „indirecte belastingen en van belastingen op de verkoop, welke een deel vormen van de prijs van onroerende of roerende goederen".

37. Op deze vraag moet mijns inziens bevestigend worden geantwoord. In het kader van artikel 3 een onderscheid maken tussen belastingen op goederen en belastingen op diensten zou willekeur opleveren en in strijd zijn met de doelstellingen van de auteurs van het Protocol. De ratio legis van de fiscale vrijstelling van de Gemeenschappen, namelijk voorkomen dat een Lid-Staat, en met name een gastland, een ongerechtvaardigd voordeel krijgt door gemeenschapsgelden in zijn nationale schatkist te laten vloeien, geldt ook voor belastingen en heffingen op diensten.

38. Het ontbreken van een uitdrukkelijke verwijzing naar belastingen en heffingen op diensten in artikel 3 kan worden verklaard door het grotere belang dat historisch aan de belasting op goederen wordt gehecht. De algemene belasting op diensten is vrij recent. Zelfs in het kader van de gemeenschappelijke BTW-regeling is het eerst bij de Zesde BTW-richtlijn, die op 1 januari 1978 in werking is getreden, dat alle diensten onder de werkingssfeer van de belasting werden gebracht; volgens artikel 6, lid 2, van de Tweede BTW-richtlijn [21] waren de regels inzake het belasten van diensten slechts dwingend van toepassing op de in bijlage B bij die richtlijn opgesomde diensten.

20 — Zie met name de punten 10 en 11 van het reeds aangehaalde advies.

21 — Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

39. Verder blijkt uit de omzendbrief die de Belgische regering als bijlage bij haar antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof heeft gevoegd, dat de Belgische autoriteiten ervan uitgaan, dat de BTW op diensten onder de vrijstelling van artikel 3 van het Protocol valt. Uit de stukken die de Commissie als antwoord op die vraag heeft overgelegd, blijkt dat andere Lid-Staten eveneens van mening zijn, dat de BTW op diensten onder bedoelde vrijstelling valt.

Conclusie

40. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 3, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, is van toepassing op aanvullende verzekeringspremies die krachtens de wet voor motorrijtuigenverzekeringen moeten worden betaald en bestemd zijn voor de financiering van instellingen als het RIZIV, het RSRM en het BRK, zelfs wanneer die premies naar nationaal recht als sociale bijdragen worden aangemerkt.

2) Dergelijke premies vormen geen vergoeding voor diensten van openbaar nut in de zin van artikel 3, derde alinea, van het Protocol.

3) Artikel 3, tweede alinea, van het Protocol is van toepassing op indirecte belastingen op het verrichten van diensten."