JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
15 päivänä helmikuuta 1996 *

1. Tribunal de première instance de Bruxelles (alioikeus) on pyytänyt ennakkoratkaisua yhteisöjen tuomioistuimelta selvittääkseen, onko Euroopan yhteisö velvollinen maksamaan vakuutusten lisämaksut, jotka peritään lain nojalla Belgiassa liikennevakuutuspalveluita tarjoavilta vakuutusyhtiöiltä seuraavien belgialaisten yhteisöjen toiminnan rahoittamiseksi:

i) Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI, kansallinen sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksista vastaava yhteisö),

ii) Fonds national de reclassement des handicapés (FNRSH, kansallinen vammautuneiden kuntoutussäätiö)

iii) Croix-Rouge de Belgique (Belgian Punainen risti).

Riita-asian tausta ja kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykset

2. Voimassa olevan Belgian lainsäädännön mukaan vakuutuksenantajilla ja vakuutuksenottajilla on yhteisesti velvollisuus maksaa INAMI:n, FNRSH:n ja CRB:n toiminnan rahoittamiseen käytettävät vakuutusten lisämaksut. Ennakkoratkaisupyynnössä selostetut asiaa koskevat oikeussäännöt ovat seuraavat:

i) Belgiassa 16.4.1963 annetun lain 24 pykälässä ja 5.7.1963, 23.10.1978 ja 28.6.1984 annetuissa kuninkaallisissa asetuksissa säädettiin, että FNRSH:n toimintaa rahoitetaan erityyppisten vakuutusten lisämaksujen avulla, joihin kuuluu liikennevakuutuksia koskeva 7,5 prosentin suuruinen maksu.

ii) Sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksesta 9.8.1963 annetun lain 121 pykälässä, sellaisena kuin se on muutettuna valtion talousarviosta vuosiksi 1974 ja 1975 20.12.1974 annetun lain 57 pykälällä, säädettiin työkyvyttömyydestä maksettavien korvausten rahoittamisesta

* Alkuperäinen kieli: englanti.

osittain erityisen moottoriajoneuvon liikenteen käyttämistä koskevan vastuuvakuutuksen 10 prosentin suuruisen lisämaksun avulla, joka oli alennettu 5 prosenttiin kaupallista henkilö- ja tavarakuljetusta koskevien vakuutusten osalta.

iii) 7.8.1974 annetussa laissa ja sen täytäntöönpanemiseksi 16.12.1974 annetussa kuninkaallisessa asetuksessa säädettiin, että CRB:n *toimintaa rahoitetaan* ajoneuvon liikenteeseen käyttämistä koskevan vastuuvakuutuksen 0,25 prosentin suuruisella lisämaksulla.

3. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että FNRSH purettiin 19.7.1991 annetulla kuninkaallisella asetuksella, mutta se jatkoi toimintaansa saman asetuksen 2 pykälän nojalla selvitystilan loppuun saattamiseksi. Suullisessa käsittelyssä INAMI:n edustaja totesi, että FNRSH:n toiminta oli loppunut ja sen toimintaa jatkaa INAMI.

4. Selvityksestä käy myös ilmi, että vakuutusten lisämaksut käytetään kolmen yhteisön toiminnan yleiseen rahoittamiseen. INAMI on sosiaaliturvayhteisö, joka vastaa muun muassa sairaus- ja työkyvyttömyyskorvausten maksamisesta. [1] Ennen kuin FNRSH lopetti toimintansa, sillä oli useita vammautuneiden henkilöiden kuntouttamiseen tähtääviä neuvoa-antavia, hallinnollisia ja rahoituksellisia tehtäviä. [2] CRB:n tehtäviin kuuluu huolehtia loukkaantuneiden henkilöiden ambulanssikuljetuksista onnettomuuspaikalta sairaalaan.

5. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Euroopan yhteisö oli tehnyt useita vakuutussopimuksia kantajana olevan AGF Belgium -vakuutusyhtiön kanssa, muun muassa ajoneuvojen liikenteeseen käyttämistä koskevat vastuuvakuutussopimukset eri toimielimissä käytettäviä ajoneuvoja varten. Yhteisö kieltäytyi maksamasta vakuutusten lisämaksuja katsoen, että ne olivat sellaisia välillisiä veroja, joista yhteisö on vapautettu Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 3 artiklan perusteella.

6. Vaikka yhteisö olikin kieltäytynyt maksamasta lisämaksuja, AGF Belgium maksoi lisämaksuja vastaavat summat INAMI:lle, FNRSH:lle ja CRB:lle. Sen jälkeen AGF Belgium nosti kanteen Euroopan yhteisöä, INAMI:a, FNRSH:a, CRB:a ja Belgian valtiota vastaan Tribunal de première instance de Bruxellesissa vaatien suorittamiensa maksujen palauttamista. Se vaatii maksujen palautusta Euroopan yhteisöltä sillä

1 — Ks. 21.3.1972 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 574/72, liite 2 (EYVL 1992 C 352, s. 96). Ks. myös Pieters: Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community, 2. painos, 1993, Bruylant, s. 21.

2 — Ks. 16.4.1963 annetun lain 3 pykälä.

perusteella, ettei yhteisö voi vedota pöytäkirjan 3 artiklaan, tai INAMI:lta, FNRSH:lta ja CRB:lta sillä perusteella, ettei lisämaksuja olisi pitänytkään maksaa.

7. Kansallisessa tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä Belgian valtio ja edellä mainitut kolme yhteisöä vetosivat useisiin syihin, joiden perusteella Euroopan yhteisö ei voisi vaatia pöytäkirjan 3 artiklan soveltamista. Esitetyt perustelut voidaan tiivistää seuraavasti. Lisämaksut pitäisi ensinnäkin luokitella kansallisen oikeuden mukaisesti pikemminkin sosiaaliturvamaksujen kaltaisiksi kuin veroiksi eikä niihin tällöin voida soveltaa pöytäkirjan 3 artiklassa määrättyä verovapautusta. Toiseksi lisämaksut ovat "korvausta yleishyödyllisten palvelujen suorittamisesta", eivätkä ne kuulu 3 artiklan kolmannessa kohdassa mainitun verovapautuksen piiriin. Kolmanneksi 3 artiklan toisessa kohdassa yhteisö vapautetaan vain "irtaimen tai kiinteän omaisuuden hintoihin sisältyvistä välillisistä veroista ja myyntiveroista", eikä vapautus koske vakuutussopimuksen perusteella suoritettavia palveluita. Näiden syiden perusteella kansallinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voidaanko pöytäkirjan 3 artiklaa tulkita siten, että sitä sovelletaan ennakkomaksuihin, jotka voitaisiin kansallisen oikeuden mukaan rinnastaa sosiaaliturvamaksuihin siksi, että niitä ei säädetä perustuslaintasoisesti vuosittaisiksi ja yleisiksi kuten verot, vaikka viranomainen periikin ne lain nojalla, eikä niitä makseta valtion kassaan vaan suoraan saatujen tulojen lopullisesta käyttämisestä vastaaville yhteisöille?

2) Voidaanko pöytäkirjan 3 artiklan kolmatta kohtaa tulkita siten, että sitä sovelletaan vakuutusmaksujen lisämaksuina yhteiskunnallisesti hyödyllisiksi katsotuille yhteisöille, kuten INAMI, FNRSH tai CRB, maksettaviin ennakkomaksuihin (kun kyseessä ovat ajoneuvon liikenteeseen käyttämistä koskevat vastuuvakuutukset) siitä syystä, että näiden ennakkomaksujen ja kyseisten yhteisöjen tuottamien palvelujen välillä katsotaan olevan ainakin välillinen tai potentiaalinen yhteys?

3) Voidaanko pöytäkirjan 3 artiklan toista kohtaa tulkita siten, että sitä sovelletaan yhteisöjen virkakäyttöönsä tekemien huomattavien hankintojen yhteydessä perittäviin välillisiin veroihin ja myyntiveroihin?"

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännökset

8. Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 3 artikla on Euroopan yhteisöjen omaisuutta, varoja ja liiketoimia koskevassa I luvussa. Artiklassa määrätään, että

"Yhteisöt, niiden varat, tulot ja muu omaisuus ovat vapautetut kaikista välittömistä veroista.

Jäsenvaltioiden hallitusten on toteutettava aina kun se on mahdollista aiheelliset toimenpiteet hyvittääkseen tai maksaakseen takaisin irtaimen tai kiinteän omaisuuden hintaan sisältyvät välilliset verot ja myyntiverot, kun yhteisöt suorittavat virkakäyttöönsä huomattavia hankintoja, joiden hintaan sisältyy tällaisia veroja. Näiden määräysten soveltaminen ei kuitenkaan saa johtaa kilpailun vääristymiseen yhteisöissä.

Vapautus ei koske sellaisia veroja ja maksuja, jotka ovat ainoastaan korvausta yleishyödyllisistä palveluista."

9. Asian kannalta merkityksellisiä ovat myös pöytäkirjan Euroopan yhteisöjen virkamiehiä ja muuta henkilöstöä koskevan V luvun 13 ja 15 artikla. 13 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Niillä edellytyksin ja noudattaen sitä menettelyä, jotka neuvosto komission ehdotuksesta vahvistaa, yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö ovat velvollisia maksamaan yhteisöille veroa yhteisöjen heille maksamista palkoista ja palkkioista.

He eivät maksa kansallista veroa yhteisöjen maksamista palkoista ja palkkioista."

10. Pöytäkirjan 15 artiklassa määrätään, että

"Neuvosto vahvistaa yksimielisesti komission ehdotuksesta yhteisöjen virkamiehiä ja muuta henkilöstöä koskevan sosiaalietuusjärjestelmän."

11. Mainitun artiklan perusteella neuvosto on perustanut virkamiehiä ja muuta henkilöstöä koskevan sosiaaliturvajärjestelmän, joka kattaa vanhuus- ja perhe-eläkkeen sekä työkyvyttömyys-, sairaus- ja tapaturmavakuutuksen: ks. muun muassa Euroopan

yhteisöjen henkilöstösääntöjen 72—84 artikla sekä muuhun henkilöstöön sovellettavien palvelussuhteiden ehtojen 28—44 artikla.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

12. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, kuuluvatko kyseiset maksut pöytäkirjan 3 artiklassa mainitun verovapautuksen alaisuuteen, vaikka ne voitaisiinkin kansallisen lainsäädännön perusteella rinnastaa sosiaaliturvamaksuihin.

13. Kansallisen tuomioistuimen kysymys perustuu siihen belgialaisten yhteisöjen väitteeseen, että kyseiset lisämaksut eivät sosiaaliturvamaksun luonteisina kuulu pöytäkirjan 3 artiklan verovapautuksen alaisuuteen. Kuten jäljempänä esitetystä käy ilmi, väite ei menestyessäänkään hyödyttäisi kyseisiä belgialaisia yhteisöjä, sillä yhteisöillä ei ole velvollisuutta osallistua valtion sisäisten sosiaalimenojen kustantamiseen eikä valtion yleisiinkään menoihin.

14. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole aiemmin arvioinut veron ja sosiaaliturvamaksun välistä erottelua pöytäkirjan 3 artiklan yhteydessä. Asiassa Klomp vastaan Inspektie der Belastingen [3] yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin arvioimaan, kattavatko toimielimiä yhteisesti koskevan pöytäkirjan 13 artiklan edeltäjän, EHTY:n erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 11 b artiklassa mainitut "kaikki yhteisöjen maksamat palkat ja palkkiot" Alankomaissa vanhuuseläkkeistä annetun lain mukaiset maksut, kun kyseinen järjestelmä koski kaikkia Alankomaissa pysyvästi asuvia henkilöitä. Järjestelmä rahoitettiin sen alaisuuteen kuuluvien henkilöiden palkkatuloihin suhteutetuilla maksuilla, jotka perittiin jäseniltä verojen tavoin.

15. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että oli tarpeen tehdä ero veron, jonka tarkoituksena on kattaa viranomaisten yleisiä menoja, ja sosiaaliturvajärjestelmän rahoittamiseen tarkoitetun maksun välillä. Sosiaaliturvajärjestelmän rahoittamiseen tarkoitettu maksu ei ollut pöytäkirjan 11 b artiklassa tarkoitettu vero, vaikka maksu perittiinkin samankaltaisessa menettelyssä kuin vero. Koska kansallinen tuomioistuin ei ollut sitä esittänyt, yhteisöjen tuomioistuin jätti tarkoituksellisesti avoimeksi kysymyksen, voidaanko yhteisöjen virkamiehet vapauttaa tällaisten maksujen maksamisesta sellaisten yhteisön tai kansallisten oikeussäännösten perusteella, joiden tarkoituksena on estää yhteisöjen virkamiesten pakollinen liittyminen kansallisiin sosiaaliturvajärjestelmiin, kun he kuuluivat jo vastaavaan yhteisöjen sosiaaliturvajärjestelmään.

3 — Asia 23/68, tuomio 25.2.1969 (Kok. 1969, s. 43).

16. Julkisasiamies Gand painotti ratkaisuehdotuksessaan, että "11 artikla on yhteisön oikeuden säännös, jonka sisältö on vahvistettava suhteessa yhteisön lainsäädäntöön, ei Alankomaiden lainsäädäntöön." [4] Yhteisöjen tuomioistuin tuli samaan tulokseen tulkitessaan samaa säännöstä asiassa Humblet vastaan Belgia [5]:

"Oikeussäännön sovellettavuutta arvioitaessa esillä olevaa kysymys on ratkaistava yhteisön lainsäädännön mukaan, erityisesti pöytäkirjan 11 artiklaa tulkiten eikä Belgian lainsäädännön mukaan.

Tästä syystä ei Belgian lainsäädännöllä, oikeuskäytännöllä eikä Belgian viranomaisten vastaavissa tapauksissa omaksumalla käytännöllä voi olla merkitystä käsiteltävän asian kannalta, sillä kysymyksen ratkaisu perustuisi näin kansalliseen lainsäädäntöön."

17. On selvää, että toimielimiä yhteisesti koskevan pöytäkirjan 3 artiklaa sovellettaessa on meneteltävä samalla tavoin. Kansallisessa lainsäädännössä tehdyllä luokituksella ei näin ole asiallista merkitystä. Pöytäkirjan 3 artiklassa mainittua "verojen" käsitettä on tulkittava sen tavallisessa merkityksessä ja säännöksen tarkoituksen mukaisesti. Vain tällä tavoin voidaan turvata säännöksen tosiasiallinen ja yhdenmukainen soveltaminen.

18. On totta, että asiassa Kristoffersen [6] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisessä kohdassa mainitun "tuloveron" käsite on ymmärrettävä kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla. Tämän määräyksen tarkoituksena on kuitenkin tiettyjen verotuksellisten syiden vuoksi vain vahvistaa se jäsenvaltio, jossa yhteisöjen virkamiehen katsotaan asuvan pysyvästi. Määräyksellä ei puututa yhteisöjen virkamiehiin sovellettavan tiettyjä kansallisia veroja koskevan pöytäkirjan 13 artiklan verovapautuksen alaan. Tätä seikkaa arvioidessaan yhteisöjen tuomioistuin ei tukeutunut kansallisen lainsäädännön mukaiseen veroksi luokitteluun vaan veron ominaisuuksiin. [7]

19. Verolla tarkoitetaan tavallisesti keskushallinnolle, alueelliselle hallinnolle tai paikallishallinnolle suoritettavaa pakollista maksua, jolla pyritään kattamaan julkisia menoja. Verot ovat luonteeltaan yleisiä ja niitä voidaan soveltaa yhteen tai useampaan henkilö-, tavara-, palvelu-, liiketoimiryhmään tai muiden toimintojen ryhmään. Lisäksi verolle on ominaista se, etteivät suoritettu maksu ja yksilön saama etuus ole suoraan yhteydessä toisiinsa.

4 — S. 56.

5 — Asia 6/60, tuomio 16.12.1960 (Kok. 1960, s. 1125 ja 1152).

6 — Asia C-263/91, Kristoffersen v. Skatteministeriet, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2755).

7 — Ks. em. tuomion 14 kohta ja seuraavat kohdat.

20. Asiassa Klomp annetusta tuomiosta käy ilmi, että veronluonteistenkin sosiaaliturvamaksujen katsotaan kuuluvaan erilliseen perittävien maksujen ryhmään, koska niiden tarkoituksena on rahoittaa valtion tai sen eri elimien tarjoamia sosiaalisia etuuksia ja terveydenhuoltoa. Pelkistetyimmässä muodossaan sosiaaliturvamaksu on vakuutettujen ja työnantajien sosiaaliturvarahastolle suorittama maksu sosiaalisten ja terveydenhuoltoon liittyvien etuuksien turvaamiseksi kaikille maassa pysyvästi asuville tai tietyille pysyvien asukkaiden ryhmille. Asiassa Klomp kyseessä ollut maksu on esimerkki tällaisen järjestelmän rahoittamiseksi suoritettavasta maksusta.

21. Kaikkia sosiaalietuuksien ja terveydenhuollon kuluja ei kuitenkaan aina rahoiteta kokonaisuudessaan vakuutettujen henkilöiden *ja työnantajien suorittamilla maksuilla*. Tavallisesti ainakin osa näistä kuluista katetaan yleisillä verotuloilla. Esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa erotetaan toisistaan vakuutettujen ja työnantajien yhteisesti rahoittamat etuudet (contributory benefits) ja yleisistä verotuloista rahoitettavat etuudet (non-contributory benefits); terveydenhuollosta vastaa National Health Service, joka saa rahoituksensa pääasiallisesti yleisistä verotuloista. [8] Tanskassa sosiaalihuolto ja useat sosiaaliturvaetuudet rahoitetaan kokonaisuudessaan yleisillä verotuloilla. [9] Joissakin jäsenvaltioissa on päädytty välimuotoiseen ratkaisuun, jossa sosiaali- ja terveydenhuolto rahoitetaan osittain verotuloilla tai tiettyjä henkilö- tai tavararyhmiä rasittavilla veronluontoisilla maksuilla. Esimerkiksi Ranskassa vakuutettujen ja heidän työnantajiensa maksuosuuksista saatavia varoja täydennetään alkoholin ja lääkemainonnan sekä ajoneuvon omistuksen verottamisella. Lisäksi perheille maksettavat tuet (lapsilisät) rahoitetaan yleisellä maksulla *contribution sociale généralisée*, jonka erään asiantuntijan mukaan voitiin katsoa olevan ensimmäinen askel Ranskan sosiaaliturvajärjestelmän rahoituksen muuttamiseksi verotuloihin perustuvaksi. [10] Myös Belgiassa työntekijöiden sosiaalivakuutusjärjestelmät rahoitetaan tässä käsiteltävänä olevien lisämaksujen kaltaisilla maksuilla, lääketeollisuusyrityksille ja -tuotteille asetetuilla maksuilla sekä veroviranomaisten perimällä osuudella tupakkatuotteiden verotuksesta. [11]

22. Pelkästään se, että lisämaksuista saadut tulot käytetään tässä nimenomaisessa tapauksessa suoraan sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluita suorittavien yhteisöjen, kuten FNRSH:n tai CRB:n tai edes INAMI:n, joka vastaa sairaus- ja työkyvyttömyyskorvauksien maksamisesta, toiminnan rahoittamiseen, ei voi millään tavoin olla ratkaiseva tekijä maksujen luokittelemisessa. Maksut peritään vakuutuspalveluista aivan kuin kyseessä olisi välillinen vakuutuksia koskeva vero: ne ovat soveltamisalaltaan yleisiä, niitä sovelletaan kaikkiin moottoriajoneuvovakuutussopimuksen tehneisiin henkilöihin

8 — Alaviitteessä 1 mainittu Pietersin teos, s. 131.
9 — Mts. 53
10 — Mts. 94 ja 95.
11 — Mts. 34.

eikä maksujen suuruus ole millään tavoin suhteessa yksityisten vakuutuksen ottajien saamiin etuuksiin tai palveluihin.

23. Lisäksi 3 artiklan tavoitteet puoltavat laajan tulkinnan omaksumista verovapautuksen soveltamisalasta, sillä artiklassa pyritään estämään jäsenvaltiota, erityisesti vastaanottavaa valtiota, hankkimasta itselleen perusteetonta etua ohjaamalla yhteisöjen varoja kansallisiin varoihin. Tätä tavoitetta tuskin voitaisiin saavuttaa, jos veron käsite ymmärrettäisiin suppeasti, eikä veronluonteisten maksujen, jotka eivät ole korvausta suoritetusta palvelusta, voitaisi katsoa kuuluvan sen alaan.

24. Kuten komissio huomauttaa, yhteisöjen tuomioistuin on omaksunut perustamissopimuksen 95 artiklan verotuskäsitteestä laajan tulkinnan perustellen kantaansa säännöksen sanamuodolla ja sen tavoitteilla. Esimerkiksi asiassa Iannelli vastaan Meroni [12] yhteisöjen tuomioistuimen mukaan

"se, että veron tai ennakon perii muu julkisoikeudellinen yhteisö kuin valtio tai että se peritään suoraan tälle yhteisölle taikka että kyseessä on erityinen tai tiettyyn tarkoitukseen käytettäväksi vahvistettu maksu, ei estä perustamissopimuksen 95 artiklan soveltamista näihin maksuihin".

25. Kuten jo aiemmin on todettu, vaikka INAMI:n toiminnan rahoittamiseksi perittävä maksu katsottaisiinkin sosiaaliturvamaksuksi eikä niinkään pöytäkirjan 3 artiklassa tarkoitetuksi veroksi, yhteisöillä ei siitä huolimatta olisi velvollisuutta maksaa sitä. Pöytäkirjan 15 artiklasta ja neuvoston sen perusteella antamista asetuksista käy selvästi ilmi, että pöytäkirjan tekijöiden tarkoituksena oli, että yhteisöt luovat oman sosiaaliturvajärjestelmänsä virkamiehiään ja muuta henkilöstöään varten sen sijaan, että ne osallistuisivat kansallisten sosiaaliturvajärjestelmien rahoittamiseen. Kuten jo aiemmin on todettu, henkilöstösäännöissä ja muun henkilöstön palvelussuhteen ehdoissa kaikille säännösten soveltamisalaan kuuluville henkilöille taataan kattava sosiaaliturva sairaus-, tapaturma- ja työkyvyttömyyskorvauksineen (ks. Euroopan yhteisöjen henkilöstösääntöjen 72 ja 73 artikla ja muun henkilöstön palvelussuhteen ehtojen 28 ja 31 artikla). Mainittujen säännösten perusteella sosiaalietuudet eivät ole luonteeltaan täydentäviä, vaan ne suoritetaan riippumatta edunsaajan oikeuksista sosiaaliturvaan muiden järjestelmien perusteella.

26. Yhteisöjen toimielimet osallistuvat muun henkilöstön palvelussuhteen ehtojen perusteella kansallisten sosiaaliturvajärjestelmien

12 — Asia 74/76, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557, tuomion 19 kohta).

rahoitukseen ainoastaan silloin, kun on kyse tilapäisestä tai paikallisesti rekrytoidusta henkilöstöstä, johon ei sovelleta yhteisöjen sosiaaliturvajärjestelmää (ks. ehtojen 70 ja 80 artikla).

27. Käsiteltävänä olevien maksujen voidaan kuitenkin katsoa olevan sellaisia veroja, joista yhteisöt on vapautettu pöytäkirjan 3 artiklan perusteella. Vaikka vaikuttaakin siltä, että maksut pitäisi rinnastaa välillisiin veroihin, asiassa ei kuitenkaan ole kysymys pöytäkirjan 3 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa tehdystä erottelusta välittömän ja välillisen veron välillä.

29. Yhteisöjen tuomioistuinta ei ole aikaisemmin pyydetty ottamaan kantaa veron ja palvelun vastikkeena suoritetun maksun väliseen eroon toimielimiä yhteisesti koskevan pöytäkirjan 3 artiklan yhteydessä, sen sijaan asiassa Van Leeuwen vastaan Rotterdam [13] yhteisöjen tuomioistuin lausui erottelusta ETY:n erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 12 artiklan yhteydessä; mainittu artikla edelsi nykyisen kaikkien toimielimien virkamiesten verovapautusta koskevan pöytäkirjan 13 artiklaa. Ratkaistavana oli kysymys siitä, kuuluiko virkamiehen maksettavaksi määrätty Alankomaiden lainsäädännön mukainen kouluvero, kun virkamiehen lapsi kävi koulua Rotterdamissa, 12 artiklan toisen kohdan mukaisen verovapautuksen soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että taksa tai maksu, joka vastaa tiettyä viranomaisen suorittamaa palvelua, kuten kyseessä ollut kaiken lisäksi vain oppivelvollisuuden piiriin kuulumattomasta koulutuksesta maksettu kouluvero, ei ole pöytäkirjassa tarkoitettu vero.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

28. Kansallisen tuomioistuimen toinen kysymys koskee sitä, voidaanko pääasiassa riitautettujen lisämaksujen katsoa olevan yleishyödyllisistä palveluista suoritettavaa korvausta, joka ei kuulu 3 artiklan kolmannessa kohdassa määrätyn verovapautuksen soveltamisalaan. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että lisämaksujen ja kyseisten yhteisöjen suorittamien palvelujen välillä on ainakin välillinen tai potentiaalinen yhteys. Kuka tahansa onnettomuuteen joutunut moottoriajoneuvon kuljettaja, jolle on onnettomuudesta aiheutunut henkilövaurioita, on todennäköisesti näiden yhteisöjen suorittamien palvelujen vastaanottaja.

30. Mainitussa tapauksessa esillä olleen veron erityispiirteenä voidaan mainita, että maksu oli suoraan sidoksissa virkamiehen vastaanottamaan palveluun. Kuten julkisasiamies Roemer asiassa esittämässään ratkaisuehdotuksessa toteaa, 12 artiklan mukaista vapautusta kansallisista veroista ei voida sen tarkoituksen vuoksi soveltaa maksuihin, "jotka suoritetaan tietystä viranomaisen suorittamasta palvelusta ja joilta voidaan välttyä luopumalla kyseisen palvelun käyttämisestä". [14]

13 — Asia 32/67, tuomio 8.2.1968 (Kok. 1968, s. 63).
14 — S. 77.

31. Julkisasiamies Roemerin kanta selkiyttää sitä, mikä nähdäkseni on olennaisesti erilaista veron ja yleishyödyllisen palvelun suorittamisesta maksetun korvauksen välillä. Vero on hallitukselle maksettava suoritus yleisten julkisten menojen kattamiseksi. Yksityisten veronmaksajien tällaisten menojen perusteella saamat edut eivät ole määrällisessä suhteessa heidän maksamiinsa suorituksiin. Yleishyödyllisen palvelun suorittamisen vastikkeena maksettava korvaus puolestaan on tietystä palvelusta maksettava hinta. Näin suoritettu maksu ja saatu etu ovat suoraan sidoksissa toisiinsa.

32. Pöytäkirjan 3 artiklassa tehdyn erottelun syyt ovat täysin selvät. Jäsenvaltion viranomaisen suorittaman tietyn palvelun vastikkeena suoritettava maksu on täysin perusteltua yhteisöjen varainkäyttöä. Materiaalisesti kyse on aivan samasta asiasta, kuin jos maksu olisi suoritettu yksityiselle palvelujen tarjoajalle. Koska kysymyksessä on vero, näin ei kuitenkaan voida ajatella, sillä maksu ja saatu etu ovat vain välillisesti ja etäisesti sidoksissa toisiinsa.

33. Esitetty kanta noudattaa lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen muita aloja koskevaa oikeuskäytäntöä erityisesti yhteisöjen arvonlisäverodirektiiveistä annettuja tulkintaratkaisuja. Esimerkiksi asiassa Apple and Pear Development Council vastaan Commissioners of Customs and Excise [15] verovelvollisena ollut Englannissa ja Walesissa kasvatettujen omenoiden ja päärynöiden laadun ja myynninedistämisestä vastaava lakisääteinen elin sai rahoittaa toimintaansa asettamalla kasvattajien maksettavaksi vuotuisen maksun. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei tämä toiminta ollut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettua "vastikkeellista palvelujen tarjoamista" [16], sillä suoritetun maksun suuruuden ja yksittäisten kasvattajien saamien palvelujen välillä ei ollut suoraa yhteyttä. Julkisasiamies Slynnin [17] mukaan "kyseinen maksu oli pikemminkin kiinteämääräinen maksu (across-the-board) kuin varsinainen palvelusta maksettu suoritus."

34. Tämä näkemys vastaa Yhdistyneiden Kansakuntien sihteeristön tulkintaa Yhdistyneiden Kansakuntien erivapauksista ja oikeuksista tehdyn sopimuksen 7 artiklan a kappaleesta [18], jossa tehdään ero veron ja yleishyödyllisistä palveluista maksettavan korvauksen välillä. YK:n sihteeristö katsoi 20.6.1973 antamassaan lausunnossa [19], että käsite "yleishyödylliset palvelut" soveltuu ainoastaan tiettyihin hallituksen tai hallinnollisen ohjauksen alaisena toimivan yhteisön suorittamiin palveluihin tai toimittamiin tavaroihin, joista veloitetaan tavaroiden toimittamisen tai suoritettujen palvelujen arvoa vastaavaksi vahvistetun suuruinen maksu. Lisäksi maksut on pitänyt suorittaa sellaisista palveluista, jotka voidaan yksilöidä, kuvailla,

15 — Asia 102/86, tuomio 8.3.1988 (Kok 1988, s. 1443).

16 — EYVL 1977 L 145, s. 1.

17 — Kok. 1988, s. 1443 ja erityisesti s. 1461.

18 — United Nations' Treaty Series, osa 1, s. 15.

19 — Annuaire juridique des Nations Unies, 1973, s. 145— 150.

ositella ja laskea tietyn etukäteen vahvistetun yksikön perusteella. [20]

35. On selvää, että käsiteltävänä olevia vakuutusten lisämaksuja ei voida rinnastaa pöytäkirjan 3 artiklassa tarkoitettuihin yleishyödyllisistä palveluista maksettaviin korvauksiin. Lisämaksujen ja yksittäisten vakuutettujen henkilöiden saamien etujen välillä ei ole minkäänlaista suoraa yhteyttä. Yhteisöjen kannalta on joka tapauksessa epätodennäköistä, että saatavat edut ylittäisivät missään tilanteessa sen vähimmäiskorvauksen, joka kuuluu suurimmalle osalle yhteisöjen henkilöstöä pöytäkirjan 15 artiklan mukaan toteutettujen erityisten sosiaaliturvajärjestelmien perusteella.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

36. Kolmanneksi kansallinen tuomioistuin kysyy, onko pöytäkirjan 3 artiklan katsottava soveltuvan palveluista maksettaviin välillisiin veroihin. Kuten jo aiemmin on huomautettu, ongelma johtuu 3 artiklan sanamuodosta, jossa viitataan "irtaimen ja kiinteän omaisuuden hintoihin sisältyviin välillisiin veroihin tai myyntiveroihin".

37. Kansallisen tuomioistuimen kysymykseen pitäisi vastata myöntävästi. Tavaroiden ja palvelujen verotuksen välinen erottelu 3 artiklaa tulkittaessa olisi perusteetonta ja pöytäkirjan laatijoiden tarkoituksen vastaista. Se, ettei jäsenvaltio, etenkään vastaanottava valtio, saa perusteetonta etua ohjaamalla yhteisöjen varoja kansallisiin varoihin on perussyy siihen, minkä vuoksi yhteisöt on vapautettu veroista, ja koskee yhtä lailla niin palvelujen kuin tavaroidenkin verotusta.

38. Se, ettei 3 artiklassa suoranaisesti mainita palvelujen verotusta, selittyy historiallisesti tavaroiden verotuksella olleeseen keskeiseen merkitykseen. Palveluja yleisesti rasittava verotus on suhteellisen nuori ilmiö. Yhteisöjenkin arvonlisäverotusjärjestelmässä vasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin tultua voimaan 1.1.1978 kaikki palvelut saatettiin verotuksen alaisiksi; toisen arvonlisäverodirektiivin [21] 6 artiklan 2 kohdan mukaan vain liitteessä B mainitut palvelut olivat pakottavasti veronalaisia.

20 — *Ks. erityisesti lausunnon 10 ja 11 kohta.*

21 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1967, 71, s. 16).

39. Belgian hallituksen yhteisöjen tuomioistuimelle' antaman vastauksen liitteenä olevasta hallinnollisesta kiertokirjeestä käy lisäksi selvästi ilmi, että Belgian viranomaiset katsovat palvelujen arvonlisäverotuksen kuuluvan pöytäkirjan 3 artiklassa määrätyn vapautuksen soveltamisalaan. Komission samaan kysymykseen antaman vastauksen yhteydessä toimitetuista asiakirjoista voidaan myös havaita, että muut jäsenvaltiot katsovat samalla tavoin kyseisen verovapautuksen soveltuvan palvelujen arvonlisäverotukseen.

Ratkaisuehdotus

40. Edellä esitetyn perusteella Tribunal de première instance de Bruxellesin esittämiin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

1) Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 3 artiklan toista kohtaa voidaan soveltaa ajoneuvojen liikenteeseen käyttämistä koskevien vastuuvakuutusten lisämaksuihin, joilla rahoitetaan INAMI:n, FNRSH:n ja CRB:n kaltaisten yhteisöjen toimintaa, vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan tällaiset maksut rinnastetaan sosiaaliturvamaksuihin.

2) Tällaiset lisämaksut eivät ole pöytäkirjan 3 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitettuja korvauksia yleishyödyllisistä palveluista.

3) Pöytäkirjan 3 artiklan toista kohtaa voidaan soveltaa palvelujen suorittamisesta perittäviin välillisiin veroihin.