FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 15 februari 1996 *

1. Den fråga som har föranlett Tribunal de première instance de Bruxelles att begära ett förhandsavgörande av domstolen avseende detta mål är huruvida Europeiska gemenskapen är skyldig att betala de tilläggspremier som belgiska försäkringstagare enligt lag är skyldiga att betala för motorfordonsförsäkringar för att bidra till finansieringen av följande belgiska organ:

a) Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI) (Nationellt organ för sjuk-och invaliditetsförsäkring),

b) Fonds national de reclassement social des handicapés (FNRSH) (Nationella rehabiliteringsfonden för handikappade),

c) Croix-Rouge de Belgique (CRB) (belgiska Röda korset).

Bakgrund och den nationella domstolens frågor

2. Enligt de bestämmelser i belgisk lag som var tillämpliga vid tidpunkten för tvistens uppkomst var försäkringsgivare och försäkrade personer samfällt ansvariga för betalningen av tilläggspremier som användes för att finansiera INAMI, FNRSH och CRB. De tillämpliga bestämmelserna som angivits i begäran om förhandsavgörade är följande:

a) I artikel 24 i den belgiska lagen av den 16 april 1963 och i de kungliga förordningarna av den 5 juli 1963, den 23 oktober 1978 och den 28 juni 1984 föreskrevs att FNRSH skulle finansieras genom tilläggspremier för olika försäkringskategorier, bland annat en premie om 7,5 procent för motorfordonsförsäkringar.

b) I artikel 121 i lag av den 9 augusti 1963 om sjuk-och invaliditetsförsäkring, som ändrats genom artikel 57 i lag av den 20 december 1974 om budgetförslag 1974—1975, angavs att sjuk-och invaliditetsförmåner delvis skulle finansieras

* Originalspråk: engelska.

genom betalning av en extra premie om 10 procent av grundpremien för trafikförsäkring, begränsad till 5 procent för företag som sysslar med kommersiell varu-eller persontransport.

c) I lag av den 7 augusti 1974 och kunglig förordning av den 16 december 1974, genom vilken denna lag genomfördes, angavs att CRB skulle finansieras genom betalning av en tilläggspremie om 0,25 procent av grundpremien för trafikförsäkring.

3. Enligt begäran om förhandsavgörande upplöstes FNRSH genom en kunglig förordning av den 19 juli 1991 men fortsatte sin verksamhet i avvaktan på likvidation enligt artikel 2 i samma förordning. Vid sammanträdet angav företrädare för INAMI att FNRSH under mellantiden hade likviderats och att INAMI övertagit dess uppgifter.

4. Det förefaller som om tilläggspremierna används som en inkomstkälla för att allmänt finansiera de tre organen. INAMI är ett organ för social trygghet med ansvar för att tillhandahålla bland annat sjuk-och invaliditetsförmåner. [1] Före likvidationen hade FNRSH ett antal funktioner, däribland att tillhandahålla information samt administrativ och finansiell hjälp för rehabilitering av handikappade. [2] En av de funktioner som CBR har är bland annat att med ambulans transportera skadade från olycksplatser till sjukhus.

5. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Europeiska gemenskapen ingick ett antal försäkringsavtal med försäkringsbolaget AGF Belgium, som är klagande i målet vid den nationella domstolen. Avtalen omfattade trafikförsäkring för fordon som användes vid de olika institutionerna. Gemenskapen vägrade betala tilläggspremierna på den grunden att dessa utgjorde indirekta skatter från vilka gemenskapen enligt artikel 3 i Protokoll om Europeiska gemenskapernas immuniteter och privilegier var befriad.

6. Trots att gemenskapen vägrat att betala tilläggspremierna betalade AGF Belgium belopp motsvarande dessa premier till INAMI, FNRSH och CRB. AGF Belgium väckte sedan talan mot Europeiska gemenskapen, INAMI, FNRSH, CRB och belgiska staten vid Tribunal de première instance de Bruxelles för att få tillbaka de belopp bolaget hade betalat. AGF Belgium yrkar att få beloppen betalda antingen av Europeiska gemenskapen på den grunden att gemenskapen inte har rätt att åberopa artikel 3 i

1 — Se bilaga 2 till den konsoliderade versionen av rådets förordning (EEG) nr 574/72, (EGT nr C 325, 1992, s. 96). Se även Pieters, *Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community*, andra upplagan, Bruylant, 1993, s. 21.

2 — Se artikel 3 i lag av den 16 april 1963.

protokollet och därför skall betala tilläggspremierna, eller av INAMI, FNRSH och CRB på den grunden att de inte skulle ha betalats.

7. Vid den nationella domstolen har belgiska staten och de tre organen framfört ett antal argument till stöd för sin ståndpunkt att gemenskapen inte kan åberopa artikel 3 i protokollet. Dessa argument kan sammanfattas på följande sätt. För det första skall tilläggspremierna såsom en fråga om nationell rätt klassificeras som sociala avgifter snarare än som skatter och omfattas som sådana inte av undantaget i artikel 3. För det andra utgör tilläggspremierna "betalning för allmännyttiga tjänster" vilket inte omfattas av undantaget i artikel 3 tredje stycket. Slutligen anges i artikel 3 andra stycket endast att "indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom" skall efterskänkas eller betalas tillbaka till gemenskapen. Detta omfattar inte tilläggspremier för tjänster som tillhandahålls genom ett försäkringsavtal. Dessa argument föranledde den nationella domstolen att hänskjuta följande frågor till domstolen för tolkning:

"1) Skall artikel 3 i protokollet tolkas så, att dess tillämpningsområde omfattar även sådana pålagor som enligt nationell rätt skulle kunna betraktas som sociala avgifter för att de — trots att de uttas av det allmänna och med stöd av lag — inte regleras av konstitutionella bestämmelser om att beskattning skall ske årligen och skatters allmänna karaktär och heller inte skall inbetalas till staten, utan uttas direkt av de organ som skall förbruka medlen?

2) Skall artikel 3 tredje stycket i protokollet tolkas så, att dess tillämpningsområde omfattar de pålagor som i form av tilläggspremier för försäkringar (i detta fall trafikförsäkring) uttas till förmån för organ inom det sociala området såsom INAMI, FNRSH eller CRB, eftersom det finns ett samband, även om detta är indirekt och potentiellt, mellan pålagorna och de tjänster dessa organ tillhandahåller?

3) Skall artikel 3 andra stycket i protokollet tolkas så, att dess tillämpningsområde omfattar de indirekta skatter och avgifter som uttas för tjänster som utförts för tjänstebruk och som avser betydande belopp?"

Relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelser

8. Artikel 3 i Protokoll om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier återfinns i kapitel I i protokollet, som har rubriken "Europeiska gemenskapernas egendom, medel, tillgångar och transaktioner". I artikeln anges följande:

"Gemenskaperna, deras tillgångar, inkomster och övrig egendom skall vara befriade från alla direkta skatter.

Medlemsstaternas regeringar skall i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter och avgifter inkluderas i priset. Dessa bestämmelser får dock inte tillämpas på ett sådant sätt att konkurrensen inom gemenskaperna snedvrids.

Ingen befrielse skall beviljas för sådana skatter och avgifter som utgör betalning för allmännyttiga tjänster."

9. Även artiklarna 13 och 15 i protokollet, vilka återfinns i kapitel V under rubriken "Tjänstemän och anställda i Europeiska gemenskaperna", är relevanta. I artikel 13 anges följande:

"Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga att betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden de får av gemenskaperna ... .

De skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna."

10. I artikel 15 i protokollet anges följande:

"Rådet skall enhälligt och på förslag från kommissionen fastställa ordningen för sociala förmåner för gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda."

11. Med anledning av denna artikel fastställde rådet ett heltäckande system för social trygghet för tjänstemän och övriga anställda, vilket även innehöll ålders-och efterlevandepensioner samt invaliditets-, sjuk-och olycksfallsförmåner — se bland annat artikel

72—84 i Tjänsteföreskrifterna för tjänstemännen i Europeiska gemenskaperna och artikel 28—44 i Anställningsvillkoren för övriga anställda.

Den första frågan

12. Genom den första frågan önskar den nationella domstolen veta huruvida de aktuella pålagorna omfattas av undantaget från skatteplikt som anges i artikel 3 i protokollet, även om de enligt nationell rätt kan vara att betrakta som sociala avgifter.

13. Den nationella domstolens fråga är föranledd av det argument som förts fram av de belgiska organen, med innebörden att de aktuella tilläggspremierna i egenskap av sociala avgifter inte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 3. Detta argument skulle emellertid, som jag skall visa nedan, även om det med framgång åberopades inte gagna de belgiska organen, eftersom gemenskaperna i princip lika litet är skyldiga att bidra till en stats sociala utgifter som till dess allmänna utgifter.

14. Skillnaden mellan en skatt och en social avgift i artikel 3 i protokollet har ännu inte behandlats av domstolen. I domen i målet Klomp mot Inspektie der Belastingen [3] ombads domstolen emellertid bedöma om meningen "alla skatter på löner och arvoden som betalas av gemenskapen" i artikel 11 b i Protokoll om privilegier och immunitet för EKSG, som föregick artikel 13 i gemensamma protokollet, omfattade avgifter som skulle betalas enligt Nederländernas allmänna lag om ålderspension, genom vilken ett pensionssystem fastställdes som var tillämpligt på i princip alla invånare i Nederländerna. Systemet finansierades genom att inkomsten hos dem som omfattades av systemet belades med en avgift som uttogs på samma sätt som skatter.

15. Domstolen fann att det var nödvändigt att skilja mellan en skatt för finansiering av statens allmänna utgifter och en avgift avsedd för finansieringen av ett system för social trygghet. En avgift avsedd för finansieringen av ett system för social trygghet utgjorde inte en skatt i den mening som avsågs i artikel 11 b även om avgiften uttogs på ett sätt som liknade skatteuttag. Domstolen lämnade emellertid uttryckligen den fråga öppen, som den nationella domstolen för övrigt inte ställt, huruvida gemenskapens tjänstemän skulle kunna undantas från sådana avgifter genom gemenskapsrättsliga eller nationella bestämmelser i syfte att undvika att tjänstemännen påtvingas en anslutning till nationella system för social trygghet då de redan omfattas av ett motsvarande skydd inom gemenskapen.

3 — Dom av den 25 februari 1969 (23/68, Rec. s. 43).

16. I sitt förslag till avgörande i det målet påpekade generaladvokaten: "Artikel 11 är en gemenskapsrättslig bestämmelse vars innehåll måste fastställas utifrån gemenskapsrätten och inte utifrån nederländsk rätt". [4] Domstolen fann på liknande sätt i målet Humblet mot Belgien [5] avseende samma bestämmelse:

"Enligt den tillämpliga lagen skall det allmänna problemet lösas utifrån gemenskapsrätten, särskilt genom tolkning av artikel 11 i protokollet, och inte utifrån belgisk rätt.

Följaktligen är varken belgisk lagstiftning och rättspraxis eller den praxis som belgiska myndigheter tillämpat i liknande fall relevant för detta mål, eftersom problemet enligt dessa löses utifrån nationell rätt."

17. Det är uppenbart att detsamma gäller artikel 3 i gemensamma protokollet. Det är utan betydelse hur en avgift klassificeras i nationell rätt. Begreppet "skatter" i artikel 3 skall tolkas utifrån dess vanliga betydelse och mot bakgrund av bestämmelsens syfte. Ett sådant angreppssätt är det enda sättet att säkerställa att bestämmelsen tillämpas på ett ändamålsenligt och enhetligt sätt.

18. Det är riktigt att domstolen i målet Kristoffersen mot Skatteministeriet [6] fastställde att begreppet "inkomstskatt" i artikel 14 första stycket i protokollet skulle tolkas utifrån nationell rätt. Emellertid fastställs genom denna bestämmelse enbart i vilken medlemsstat gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda i vissa skatterättsliga avseenden skall anses vara bosatta. Bestämmelsen har ingen inverkan på omfattningen av det undantag från vissa nationella skatter som gäller för gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda enligt artikel 13 i protokollet. Då den granskade den senare frågan beaktade domstolen inte hur skatten klassificerades i nationell rätt utan vad som kännetecknar en skatt. [7]

19. Begreppet "skatt" har vanligen innebörden av en obligatorisk inbetalning till staten för att finansiera offentliga utgifter, oavsett om den avser central, regional eller lokal nivå. Skatter har vanligtvis en allmän räckvidd då de är tillämpliga på en eller flera kategorier av personer, varor, tjänster, transaktioner eller verksamheter. Ytterligare ett kännetecken för skatter är att det normalt inte finns något samband mellan de förmåner som en enskild skattebetalare åtnjuter och skatteuttaget.

4 — Punkt 56.

5 — Dom av den 16 december 1960 (6/60, Rec. s. 1125).

6 — Dom av den 25 maj 1993, Kristoffersen mot Skatteministeriet (C-263/91, Rec. s. I-2755).

7 — Se punkt 14 f.

20. Såsom visas i domen i målet Klomp mot Inspektie der Belastingen betraktas i allmänhet sociala avgifter, även om de liknar skatter, som en särskild kategori av pålaga då deras syfte är att finansiera sociala förmåner och hälsovård som tillhandahålls av staten eller av organ å statens vägnar. I sin tydligaste form är en social avgift en inbetalning som görs av försäkrade personer och arbetsgivare till en fond för social trygghet som inrättats för att tillhandahålla sociala förmåner och hälsoskyddsförmåner för alla invånare i ett land eller för särskilda kategorier av invånare. Den aktuella avgiften i målet Klomp är ett exempel på avgifter till ett sådant system.

21. Utgifter för sociala förmåner och hälsovård finansieras emellertid inte alltid helt genom avgifter som betalas av dem som är försäkrade och arbetsgivare. Det är vanligt att sådana utgifter delvis finansieras genom allmän beskattning. I exempelvis Förenade kungariket görs en skillnad mellan förmåner som finansieras genom avgifter som betalas av dem som är försäkrade och av arbetsgivare, och förmåner som finansieras av allmänna skattemedel. Hälsovård tillhandahålls genom National Health Service, som finansieras huvudsakligen av allmänna skattemedel. [8] I Danmark finansieras socialhjälp och ett antal förmåner för social trygghet helt och hållet av allmänna skattemedel. [9] Några medlemsstater har valt en medelväg för att lösa finansieringen av utgifterna för sociala förmåner och hälsovårdsförmåner genom att delvis ålägga vissa personer eller kategorier av varor eller tjänster skatter och skatteliknande avgifter. I exempelvis Frankrike kompletteras finansieringen genom avgifter, som betalas av dem som är försäkrade och deras arbetsgivare, med skatt på alkohol, läkemedelsreklam och bilinnehav. Dessutom finansieras familjeförmåner genom en allmän avgift som benämns contribution sociale généralisée, vars införande enligt en åsikt angavs som första steget mot en skattefinansiering av det franska systemet för social trygghet [10]. I Belgien är försäkringsplaner för anställda också finansierade genom sådana avgifter som, utöver de premier som det är fråga om här, också omfattar avgifter för läkemedelsföretag och på deras produkter samt en del av den indirekta tobaksskatten som uttas av skattemyndigheterna. [11]

22. Således är det faktum att intäkterna från de ifrågavarande premierna i detta mål går till organ som tillhandahåller sociala förmåner eller hälsoskyddsförmåner, såsom FNRSH eller CRB eller till och med ett sådant organ som INAMI, som ansvarar för utbetalning av sjuk-och invaliditetsförmåner, inte en avgörande omständighet för klassificeringen av dessa avgifter. Den omständigheten uppvägs enligt min mening av att dessa avgifter har andra kännetecken, som föranleder att de rätteligen kan betraktas som skatter. Avgifterna uttas för försäkringstjänster

8 — Pieters, a. a., s. 131.
9 — Ibid, s. 53.
10 — Ibid, s. 94 f.
11 — Ibid, s. 34.

på ett sätt som liknar en indirekt skatt på försäkringar. De är till sin omfattning allmänna genom att de är tillämpliga på alla som tar en motorfordonsförsäkring, och de tjänster eller förmåner som den försäkrade personen får står varken i proportion till eller har samband med de belopp som uttas.

23. Vidare vinner en vid tolkning av undantaget stöd av syftet med artikel 3, som är att förhindra att en medlemsstat, särskilt en värdstat, tillskansar sig en obefogad fördel genom att avleda medel till den nationella statskassan, som tillförts gemenskapernas budget såsom bidrag. Detta syfte skulle motverkas om begreppet "skatter" skulle tolkas strikt och inte omfattade skatteliknande avgifter som inte utgör ersättning för bestämda tjänster.

24. Såsom kommissionen har gjort gällande har domstolen avseende artikel 95 ansett en vid tolkning av begreppet "beskattning" vara befogad utifrån bestämmelsens lydelse och syfte. I exempelvis domen i målet Iannelli mot Meroni [12] uttalade domstolen:

"det faktum att en skatt eller avgift uttas av en annan offentligrättslig institution än staten eller uttas till förmån för en sådan institution och utgör en särskild avgift eller en avgift som uttas för ett speciellt ändamål kan inte hindra att den omfattas av tillämpningsområdet för artikel 95 i fördraget".

25. Även om den ståndpunkten skulle intas i detta mål att den tilläggspremie som uttas för finansiering av INAMI skall klassificeras som ett bidrag till ett system för social trygghet snarare än en skatt i den mening som avses i artikel 3 i protokollet, skall i vart fall, som jag redan antytt, gemenskaperna ändå inte vara skyldiga att betala den. Det framgår av artikel 15 i protokollet jämförd med de förordningar som rådet antagit med anledning av denna artikel att gemenskapslagstiftarens syfte med protokollet var att gemenskaperna skulle skapa sina egna system för social trygghet för sina tjänstemän och övriga anställda i stället för att bidra till de nationella systemen för social trygghet. Som redan har påpekats ges den personal som omfattas av bestämmelserna i Tjänsteföreskrifterna för tjänstemännen och Anställningsvillkoren för övriga anställda därigenom ett fullständigt socialförsäkringsskydd, inklusive skydd vid sjukdom, olycksfall och invaliditet (se artiklarna 72 och 73 i Tjänsteföreskrifterna för tjänstemännen i Europeiska gemenskaperna och artiklarna 28, 31 och följande i Anställningsvillkoren för övriga anställda). Enligt dessa bestämmelser är dessa förmåner inte av kompletterande karaktär utan betalas ut utan hänsyn till en persons eventuella rätt till ersättning enligt andra system.

26. Endast i fråga om extraanställda och lokalt anställda, vilka inte omfattas av gemenskapernas system, fordras enligt

12 — Dom av den 22 mars 1977 (74/76, Rec. s. 557, punkt 19).

Anställningsvillkoren för övriga anställda att gemenskapernas institutioner bidrar till nationella system för social trygghet — se artiklarna 70 och 80 i Anställningsvillkoren.

27. Såsom jag har angivit kan emellertid avgifterna i detta mål rätteligen betraktas som skatter som gemenskapen är befriad ifrån enligt artikel 3 i protokollet. Även om det förefaller mig som om avgifterna i detta mål skulle vara att betrakta som indirekta skatter, är det inte i detta mål fråga om skillnaden mellan direkta skatter som omfattas av artikel 3 första stycket och indirekta skatter som omfattas av andra stycket.

29. Domstolen har inte tidigare ombetts bedöma skillnaden mellan en skatt och en avgift för en tjänst i samband med artikel 3 i gemensamma protokollet, men i domen i målet Van Leeuwen mot Rotterdam [13] hade domstolen tillfälle att göra detta avseende artikel 12 i Protokollet om Europeiska ekonomiska gemenskapens privilegier och immunitet, som var en föregångare till undantaget för tjänstemän och andra anställda enligt artikel 13 i det gemensamma protokollet. I det målet var frågan huruvida en skolavgift som enligt nederländsk lag åladdes en tjänsteman vars barn gick i skola i Rotterdam omfattades av undantaget från nationell beskattning i artikel 12 andra stycket. Domstolen ansåg att en avgift som utgör ersättning för en bestämd tjänst som tillhandahålls av det allmänna såsom de aktuella skolavgifterna, vilka dessutom endast skulle betalas i fråga om icke obligatorisk utbildning, inte är en skatt i den mening som avses i protokollet.

Den andra frågan

28. Genom sin andra fråga önskar den nationella domstolen veta huruvida sådana försäkringspremier som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen skall betraktas som sådana avgifter för allmännyttiga tjänster som inte omfattas av undantaget i artikel 3 tredje stycket. Den nationella domstolen påpekar att det finns ett samband, om än ett indirekt och potentiellt sådant, mellan premierna och de tjänster som de tre institutionerna tillhandahåller. Varje fordonsförare som råkar ut för en trafikolycka och ådrar sig personskador kommer med stor sannolikhet att få utnyttja de tjänster som dessa institutioner tillhandahåller.

30. Ett utmärkande drag hos avgiften var i det fallet att den hade ett direkt samband med den tjänst som tjänstemannen upprätthöll. Såsom generaladvokaten Roemer påpekade i sitt förslag till avgörande i det målet gäller inte grunden för undantaget från nationella skatter i artikel 12 avgifter "som föranleds av att det allmänna tillhandahåller en viss tjänst och som kan undvikas genom att tjänsten inte utnyttjas". [14]

13 — Dom av den 8 februari 1968 (32/67, Rec s. 63).
14 — Punkt 52.

31. Generaladvokaten Roemers anmärkning är belysande för vad som enligt min mening är den avgörande skillnaden mellan en skatt och en avgift för allmännyttiga tjänster. En skatt är, vilket redan sagts, en betalning till staten för finansieringen av allmänna statliga utgifter. De förmåner som varje skattebetalare får med anledning av dessa utgifter står inte i proportion till de inbetalningar som de gör. En avgift för en allmännyttig tjänst är däremot det pris som betalas för en särskilt angiven tjänst. Det finns i detta fall ett direkt samband mellan avgiften och den erhållna tjänsten.

32. Grunden för den distinktion som görs i artikel 3 är enkel. Inbetalningen av en avgift för en särskilt angiven tjänst som tillhandahålls av det allmänna i en medlemsstat är ett legitimt sätt att använda gemenskapens medel. I allt väsentligt är det detsamma som att betala till en privat inrättning. Detta är inte fallet i fråga om en skatt, där sambandet mellan betalningen och varje förmån är både indirekt och avlägset.

33. Ovannämnda inställning överensstämmer vidare med domstolens rättspraxis inom andra områden, i synnerhet dess domar avseende tolkningen av de gemenskapsrättsliga mervärdesskattedirektiven. I exempelvis målet Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise [15] gavs den skattskyldige — ett organ som inrättats genom lag för att befrämja försäljning och förbättra kvalitén på äpplen och päron odlade i England och Wales — tillstånd att finansiera sin verksamhet genom att ta ut en årlig avgift från odlarna. Domstolen fastslog att denna verksamhet inte utgjorde ett "tillhandahållande av tjänster ... mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, [16] eftersom det inte fanns något direkt samband mellan avgiftens storlek och de förmåner som varje odlare fick. Som generaladvokaten Slynn [17] formulerade det: avgiften var snarare av "allmän karaktär än en verklig betalning för tjänster".

34. Ovannämnda ståndpunkt överensstämmer också med den tolkning som Förenta nationernas sekretariat gjort av artikel 7a i konventionen om Förenta nationernas immunitet och privilegier, [18] enligt vilken samma skillnad görs mellan skatter och avgifter för allmännyttiga tjänster. I sitt yttrande av den 20 juni 1973 [19] fastslog FN-sekretariatet att begreppet "allmännyttiga tjänster" endast är tillämpligt på särskilda varor eller tjänster som tillhandahålls av en stat eller ett företag under statlig kontroll, för vilka avgifterna är bestämda till ett visst belopp alltefter mängden varor eller tjänster som tillhandahålls. Därtill skall avgifterna

15 — Dom av den 8 mars 1988 (102/86, Rec. s. 1443).

16 — EGT nr L 145, 1977, s. 1.

17 — Förslag till avgörande (102/86, Rec s. 1461).

18 — United Nations Treaty Series, volym 1, s. 15.

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

endast tas ut för tjänster som särskilt kan anges, beskrivas, specifieras och beräknas utifrån någon förutbestämd enhet. [20]

35. Det är uppenbart att de ifrågavarande försäkringspremierna inte kan betraktas som avgifter för allmännyttiga tjänster i den mening som avses i artikel 3 i protokollet. Det finns inget direkt samband mellan premierna och de förmåner som de försäkrade personerna erhåller. I fråga om gemenskaperna är det i vart fall osannolikt att de förmåner som erhålls överstiger minimum, då de flesta av gemenskapens anställda omfattas av det särskilda system för social trygghet som inrättats med anledning av artikel 15 i protokollet.

37. Den nationella domstolens fråga skall enligt mitt förmenande besvaras jakande. Att göra skillnad mellan skatter på varor och skatter på tjänster i fråga om artikel 3 skulle vara godtyckligt och stå i strid med gemenskapslagstiftarens avsikter med protokollet. Grunden för att befria gemenskaperna från skatteplikt, nämligen att förhindra att en medlemsstat, särskilt en värdstat, tillskansar sig en obefogad fördel genom att avleda medel till den nationella statskassan, vilka tillförts gemenskapernas budget såsom bidrag, är tillämplig även på skatter.

Den tredje frågan

36. Genom sin tredje fråga önskar den nationella domstolen veta om artikel 3 i protokollet skall tolkas så, att den omfattar indirekta skatter på tjänster. Som redan har påpekats uppkommer frågan på grund av att det i artikel 3 endast hänvisas till "indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom".

38. Att skatt på tjänster inte uttryckligen nämns i artikel 3 har sin förklaring i att beskattning av varor historiskt sett givits större betydelse. Den allmänna beskattningen av tjänster är av relativt sent ursprung. Det var inom det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet inte ens så att alla tjänster inlemmades i tillämpningsområdet för skatt förrän sjätte mervärdesskattedirektivet antogs den 1 januari 1978. Enligt artikel 6.2 i andra mervärdesskattedirektivet [21] var medlemsstaterna skyldiga att beskatta endast de tjänster som angavs i bilaga B.

20 — Se särskilt punkterna 10 och 11 i förslaget till avgörande.

21 — EGT nr 71, 1967, s. 1303.

39. Det framgår dessutom av det administrativa cirkulär som är bifogat den belgiska regeringens svar på en skriftlig fråga som domstolen ställt, att belgiska myndigheter behandlar mervärdesskatt på tjänster så, att den omfattas av tillämpningsområdet för artikel 3 i protokollet. Det framgår också av handlingar som kommissionen ingivit som svar på samma fråga att andra medlemsstater också behandlar mervärdesskatt på tjänster så, att den omfattas av undantagets tillämpningsområde.

Förslag till avgörande

40. Av vad som ovan anförts följer att de frågor som ställts av Tribunal de première instance de Bruxelles skall besvaras enligt följande.

1) Artikel 3 andra stycket i Protokoll om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier är tillämplig på tilläggspremier som enligt lag åläggs motorfordonsförsäkringstjänster för finansiering av sådana organ som INAMI, FNRSH och CRB, även i de fall då sådana premier enligt nationell lagstiftning är att betrakta som sociala avgifter.

2) Sådana premier utgör inte betalning för allmännyttiga tjänster i den mening som avses i artikel 3 tredje stycket i protokollet.

3) Artikel 3 andra stycket är tillämplig på indirekta skatter som uttas på tillhandahållna tjänster.