

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2007*

Asiassa C-522/04,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysselvöitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 23.12.2004,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja D. Triantafyllou,
prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaa

Belgian kuningaskunta, asiamiehinnään E. Dominkovits ja M. Wimmer,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit P. Kūris (esittelevä tuomari), J. Klučka, R. Silva de Lapuerta ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.10.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan, Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28, 31, 36 ja 40 artiklan, henkivakuutuksen ensivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteenso-

vittamisesta sekä direktiivien 79/267/ETY ja 90/619/ETY muuttamisesta 10.11.1992 annetun neuvoston direktiivin 4 artiklan ja 11 artiklan 2 kohdan (kolmas henkivakuutusdirektiivi) (EYVL L 360, s. 1) – uudistuksen jälkeen henkivakuutuksesta 5.11.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2002/83/EY (EYVL L 345, s. 1) 5 artiklan 1 kohdan ja 53 artiklan 2 kohdan – mukaisia velvoitteitaan, koska

- se asettaa työnantajan suorittamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta koskevien maksujen vähennyskelpoisuudelle code des impôts sur les revenus 1992 -nimisen lain (vuoden 1992 tuloverolaki), sellaisena kuin se on koordinoituna 10.4.1992 tehdyllä kuninkaan päätöksellä (Moniteur belge 30.7.1992, s. 17120) ja muutettuna loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale -nimisellä lailla (täydentävistä eläkkeistä ja niitä koskevasta verojärjestelmästä sekä tietyistä sosiaaliturvaan liittyvistä lisäeduista 28.4.2003 annettu laki) (Moniteur belge 15.5.2003, s. 26407, korjaus Moniteur belgessä 26.5.2003, s. 28892; jäljempänä CIR 1992), 59 §:ssä ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyrittäjä tai avustusrahaselle, joka on sijoittautunut Belgiaan,

- se asettaa pitkäaikaissäätämistä koskevalle veronhuojennukselle, joka myönnetään CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentin nojalla sellaisten vakuutetun itsensä maksamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta koskevien maksujen osalta, jotka suoritetaan työnantajan palkasta tekemällä pidätyksellä, ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyrittäjä tai avustusrahaselle, joka on sijoittautunut Belgiaan,

- se on säätänyt CIR 1992:n 364 bis §:ssä, että kun saman lain 34 §:ssä tarkoitettujen pääomat, takaisinostoarvot ja säästö maksetaan tai jaetaan verovelvolliselle, joka

on aikaisemmin siirtänyt asuinpaikkansa tai omaisuutensa sijaintipaikan ulkomaille, maksun tai jakamisen katsotaan tapahtuneen kyseistä siirtämistä edeltävänä päivänä, ja koska se on myös saman 364 bis §:n 2 momentin nojalla rinnastanut jakamiseen kaikki saman lain 34 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitetut siirrot, minkä johdosta kaikkien vakuutusenantajien on suoritettava CIR 1992:n 270 §:n mukaisesti ennakonpidätys pääomista ja takaisinostoarvoista, jotka on maksettu henkilölle, joka ei asu Belgiassa mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jossakin vaiheessa ollut Belgia, siltä osin kuin kyseiset pääomat ja takaisinostoarvot ovat kertyneet kokonaan tai osittain aikana, jolloin asianomaisen henkilön verotuksellinen kotipaikka oli Belgia, vaikka Belgian kuningaskunnan tekemissä kahdenvälisissä verosopimuksissa myönnetään oikeus verottaa tällaisia tuloja toiselle sopimusvaltiolle,

- se verottaa CIR 1992:n 364 ter §:n nojalla niiden pääomien tai takaisinostoarvojen siirtoja eläkekassasta tai vakuutuslaitoksesta toiseen Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, jotka ovat kertyneet työnantajan suorittamista tai vakuutetun itse maksamista täydentävää eläkevakuutusta koskevista vakuutusmaksuista edunsaajan tai hänen oikeudenomistajiensa hyväksi, kun sitä vastoin tällainen siirto ei ole verollinen, jos pääomat tai takaisinostoarvot siirretään toiseen Belgiaan sijoittuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, ja

- se edellyttää 3.3.1927 tehdyllä kuninkaan päätöksellä (Moniteur belge 6.3.1927, s. 921) annettujen règlement général sur les taxes assimilées au timbre (leimaveron rinnastettavista veroista annetut yleiset säännöt), sellaisena kuin se on muutettuna 30.7.1994 tehdyllä kuninkaan päätöksellä (Moniteur belge 1.9.1994, s. 22260; jäljempänä yleinen asetus), 224 §:n 2 bis momentin nojalla, että ulkomaiset vakuutusenantajat, joilla ei ole Belgiassa mitään toimipaikkaa, hankkivat ennen palvelujensa tarjoamista Belgiassa toimiluvan siellä asuvalle vastaavalle edustajalleen, joka sitoutuu kirjallisesti maksamaan henkilökohtaisesti Belgian valtiolle vuotuisen veron vakuutussopimuksista sekä ne korot ja rahanmääräiset seuraamukset, jotka on mahdollisesti maksettava sellaisten sopimusten vuoksi, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

- 2 ETA-sopimuksen 28, 31, 36 ja 40 artikla vastaavat EY 39, EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklaa.

Yhteisön lainsäädäntö

- 3 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/93/EY (EUVL L 264, s. 23; jäljempänä direktiivi 77/799), 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen, sekä kaikkia tietoja, jotka liittyvät seuraavien välillisten verojen määräämiseen:

- [keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetun] neuvoston direktiivin 76/308/ETY [(EYVL L 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna

15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL L 175, s. 17; jäljempänä direktiivi 76/308)] 3 artiklan kuudennessa luetelmakohtassa tarkoitettujen vakuutusmaksuista perittävien verojen.

– –”

4 Direktiivin 76/308 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan kaikkiin saataviin, jotka liittyvät:

– –

h) vakuutusmaksuveroihin

– –”

5 Direktiivin 76/308 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

– –

– vakuutusmaksuveroilla seuraavia:

--

b) Belgiassa: i) *Taxe annuelle sur les contrats d'assurance*

--”

6 Direktiivin 76/308 4 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa vahvistetaan säännöt, jotka jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten on sisällettävä sen varmistamiseksi, että jokaisessa jäsenvaltiossa voidaan periä toisessa jäsenvaltiossa syntyneitä 2 artiklassa tarkoitettuja saatavia.

7 Direktiivin 2002/83 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Toimilupa on voimassa koko yhteisössä. Sillä sallitaan vakuutusyrityksen harjoittaa liiketoimintaa yhteisössä joko sijoittautumisvapauden tai palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella.”

8 Direktiivin 2002/83 50 artiklassa, jonka otsikko on ”Vakuutusmaksuja koskevat verot”, säädetään seuraavaa:

”1. Jokaiseen vakuutus sopimukseen sovelletaan yksinomaan sitomusjäsenvaltion vakuutusmaksuihin kohdistuvia välillisiä veroja ja veronluonteisia lisämaksuja – – sanotun kuitenkin rajoittamatta myöhempää yhteensovittamista.

--

3. Jokaisen jäsenvaltion on sovellettava alueellaan sitoumuksia kattaviin vakuutusyhtiöihin kansallisia säännöksiä, jotka koskevat toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on turvata 1 kohdan nojalla maksettavien välillisten verojen ja veronluonteisten maksujen periminen.”

9 Direktiivin 2002/83 53 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kansallisen lainsäädännön mukaisin edellytyksin kunkin jäsenvaltion on sallittava, että sen alueella perustetut ja tässä osastossa tarkoitetut asioimistot ja sivukonttorit siirtävät kokonaan tai osittain vakuutuskantansa vakuutusyhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, jos tämän jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset todistavat, että vastaanottavalla yrityksellä on kannanluovutus huomioon ottaen tarpeellinen solvenssimarginaali.”

10 Komission tulkitsevan tiedonannon 2000/C 43/03 (EYVL 2000, C 43, s. 5; jäljempänä tulkitseva tiedonanto), jonka otsikko on ”Palvelujen tarjoamisen vapaus ja yleinen etu vakuutusosalalla” II jakson, jonka otsikko on ”Yleinen etu kolmansissa vakuutusdirektiiveissä – yleistä etua koskevien sääntöjen sovellettavuus”, yleisen edun käsitteeseen vakuutusosalalla liittyvien periaatteiden soveltamista koskevan 3 alajakson k alakohdan mukaan, jonka otsikko on ”Vastaanottavan jäsenvaltion vahvistamat säännöt, joiden mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella tehtyjen vakuutus sopimusten vakuutusmaksuista kannetaan välillistä veroa: vakuuttajan veroedustajan nimeäminen”, jäsenvaltiot voivat vaatia palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella toimivan vakuuttajan veroedustajan nimeämistä, jotta vastaanottava jäsenvaltio voi varmistaa, että sen lainsäädäntöä noudatetaan ja

tarvittavat verot kannetaan; toimenpiteiden soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen on kuitenkin täytettävä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asettamat perusteet ja erityisesti tarpeellisuuden ja suhteellisuuden periaatteita koskevat vaatimukset.

Kansallinen lainsäädäntö

11 CIR 1992:n 34 §:ssä säädetään seuraavaa:

”§ 1. Eläkkeet, elinkorot ja niiden sijaan tulevat suoritukset kattavat maksuvelvollisesta, edunsaajasta, luokittelusta sekä määrittämisen ja myöntämisen yksityiskohtaisista menettelytavoista riippumatta

--

2. pääomat, henkivakuutuksen takaisinostoarvot, eläkkeet ja täydentävät eläkkeet ja elinkorot, jotka ovat kertyneet kokonaan tai osittain:
 - a) sellaisista vakuutetun suorittamista täydentävää vanhuuseläkettä ja henkivakuutusta koskevista maksuista, jotka koskevat elinkorkoa tai pääomaa, joka tulee maksettavaksi joko vakuutetun eläessä tai kuolemantapauksessa, tai työnantajan suorittamista maksuista – –;

- b) maksuista, jotka on suoritettu täydentävistä eläkkeistä ja niitä koskevasta verojärjestelmästä sekä tietyistä sosiaaliturvaan liittyvistä lisäeduista 28.4.2003 annetussa laissa tarkoitetun täydentävän eläkkeen osalta, mukaan lukien sellaiset täydentävät eläkkeet, jotka on myönnetty solidaarisuus-sitoumuksen perusteella [sitoumus, jonka alakohtaisesti tekee sekakomitea tai alikomitea ja yritystasolla työnantaja työntekijöiden tai näiden oikeudenomistajien hyväksi], ja eläkkeet, jotka perustuvat 38 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan 18 ja 19 kohdassa tarkoitettuihin maksuihin.
- c) maksuista, jotka koskevat b kohdassa tarkoitetussa laissa tarkoitettua täydentävää eläkettä, kun ne on suoritettu yksilöllisesti kyseisen lain 33 §:ssä tarkoitetun eläkesitoumuksen noudattamisen jatkamiseksi;

--

Täydentävistä eläkkeistä ja niitä koskevasta verojärjestelmästä sekä tietyistä sosiaaliturvaan liittyvistä lisäeduista 28.4.2003 annetussa laissa täydentävällä eläkkeellä tarkoitetaan lakisääteisen sosiaaliturvajärjestelmän mukaista eläkettä täydentävää, eläkejärjestelmässä tai eläkesopimuksessa määritettyjen pakollisten maksujen perusteella myönnettävää vanhuuseläkettä ja/tai perhe-eläkettä siinä tapauksessa, että vakuutettu kuolee ennen eläkkeelle siirtymistään tai sen jälkeen, tai tätä vastaavaa pääoma-arvoa;

--

§ 2. Säästöeläkkeestä saatavia tuloja ovat seuraavat:

1. talletus yhteiselle tai yksityiselle säästötilille

2. eläkkeet, elinkorot, pääomat ja säästövakuutuksen takaisinostoarvo

3. seuraavat siirrot:
 - säästötilin varojen tai säästövakuutuksen vakuutusteknisen vastuun osittainen siirto

 - yksityisen tai yhteisen säästötilin kaikkien varojen siirto säästövakuutukseen

 - koko säästövakuutuksen vakuutusteknisen vastuun siirto yksityiselle tai yhteiselle säästötilille.

– –”

12 CIR 1992:n 38 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan 18 ja 19 kohdassa, joihin saman lain 34 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohdan lopussa viitataan, tarkoitetut maksut ovat yhtäältä maksuja, jotka työnantaja suorittaa täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella työntekijän elinaikana tai kuolemantapauksen varalta maksettavan eläkkeen tai pääoman kerryttämiseksi, ja toisaalta maksuja, jotka vakuutusyhtiö suorittaa yrityksen johdon hyväksi tehdyn samantyyppisen vakuutuksen perusteella.

13 CIR 1992:n 52 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jollei 53–66 bis artiklasta muuta johdu, liiketoiminnan kuluja ovat muun muassa

--

3. henkilökunnan palkat ja niihin liittyvät seuraavat kulut:

--

b) maksut, jotka työnantaja suorittaa seuraavien vakuutusten perusteella:

- täydentävä vanhuuseläke ja henkivakuutus vakuutetun elinaikana tai kuolemantapauksessa maksettavan elinkoron tai pääoman kerryttämiseksi

- täydentävää vanhuuseläkettä ja/tai perhe-eläkettä koskeva kollektiivinen tai yksilöllinen sitoumus vakuutetun elinaikana tai kuolemantapauksessa maksettavan elinkoron tai pääoman kerryttämiseksi

- täydentävistä eläkkeistä ja niitä koskevasta verojärjestelmästä sekä tietyistä sosiaaliturvaan liittyvistä lisäeduista 28.4.2003 annetun lain 10 ja 11 §:ssä tarkoitettu solidaarisuussitoumus

- kollektiivinen tai yksilöllinen sitoumus, jonka on katsottava täydentävän lakisääteisiä korvauksia, jotka maksetaan kuolemantapauksen tai työtaturmasta tai ammattitaudista taikka sairaudesta aiheutuneen työkyvyttömyyden varalta

--

7. vakuutetun itsensä suorittamat maksut, jotka perustuvat sosiaalilainsäädäntöön tai lakiin tai asetukseen, jonka nojalla asianomainen jää sosiaalilainsäädännön soveltamisalan ulkopuolelle

- 7 bis edellä 7 kohdassa tarkoitettuihin maksuihin sisältyvät muun muassa [itsenäisen ammatinharjoittajan täydentävät eläkkeet tai perhe-eläkkeet]

--

14 CIR 1992:n 59 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”52 §:n 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettut työnantajan suorittamat maksut ovat vähennyskelpoisia liiketoiminnan kuluina ainoastaan seuraavin edellytyksin ja rajoituksin:

1. ne on suoritettava lopullisesti Belgiaan sijoittautuneelle vakuutusyritykselle tai avustuslaitokselle

– –”

15 CIR 1992:n 145 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–16 momentissa säädetyin rajoituksin ja edellytyksin myönnetään veronhuojennus, joka lasketaan seuraavien kulujen osalta, mikäli ne on todellisuudessa maksettu verokauden aikana:

1. 34 §:n 1 momentin 2 kohdan a–c alakohdassa tarkoitettut vakuutetun itsensä suorittamat maksut, jotka työnantaja on pidättänyt työntekijän palkasta tai yritys on pidättänyt sellaisen yritysjohtajan palkasta, joka ei ole työsopimussuhteessa

2. täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta koskevat maksut, jotka verovelvollinen on suorittanut lopullisesti Belgiassa vakuutetun elinaikana tai kuolemantapauksessa maksettavan elinkoron tai pääoman kerryttämiseksi sellaisen henkivakuutussopimuksen perusteella, jonka hän on tehnyt erikseen;

-- ”

- 16 CIR 1992:n 145 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut vakuutetun itsensä suorittamat maksut otetaan huomioon veronhuojennusta varten sillä edellytyksellä, että ne suoritetaan lopullisesti Belgiaan sijoittautuneelle vakuutusyritykselle tai avustuslaitokselle ja että eläkkeenä maksettavat sekä lakiin perustuvat että lakiin perustumattomat vuotuisina elinkorkoina ilmaistut suoritukset eivät ylitä 80:tä prosenttia viimeisestä normaalista bruttovuosipalkasta ja niissä otetaan huomioon työssäolon normaali kesto. Eläkkeiden sitominen indeksiin on sallittua.”

- 17 CIR 1992:n 270 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ennakonpidätysten osalta maksuvelvollisia ovat

1. verovelvollinen, jota tarkoitetaan 3, 179 ja 220 §:ssä ja joka velallisena, haltijana, valtuutettuna tai välittäjänä maksaa tai jakaa Belgiassa tai ulkomailla 30 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua palkkaa sekä eläkettä, elinkorkoa tai etuutta, sekä sellainen 227 §:ssä tarkoitettu muualla kuin Belgiassa asuva, jonka osalta 30 §:n 1

ja 2 momentissa tarkoitettu palkka sekä eläke, elinkorko ja etuus, jonka verovelvollinen maksaa tai jakaa Belgiassa tai ulkomailla, on 237 §:ssä tarkoitettuja liiketoiminnan kuluja;

--

3. se, joka velallisena, haltijana, valtuutettuna tai välittäjänä maksaa tai jakaa 228 §:n 2 momentin 8 kohdassa tarkoitettun esiintyvän taiteilijan tai urheilijan palkkion tai vaihtoehtoisesti esityksen tai urheilukilpailujen järjestäjän palkkion

4. se, jonka 229 §:n 3 momentissa tarkoitettun yhtiön osakkaat tai yhdistyksen jäsenet ovat valtuuttaneet edustamaan heitä veroa koskeissa asioissa; tällaisen valtuutuksen puuttuessa kukin osakkaista tai jäsenistä yhteisvastuullisesti

5. se, joka on velvollinen rekisteröimään asiakirjoja ja ilmoituksia code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffen (rekisteröinti- ja kiinnitysmaksuista sekä omaisuudensiirroista suoritettavista maksuista annettu laki) 35 §:n nojalla, kun kysymys on asiakirjasta tai ilmoituksesta, joka koskee 227 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitettun verovelvollisen suorittamaa Belgiassa sijaitsevan kiinteistön tai siihen liittyvien esineoikeuksien vastikkeellista luovutusta

6. se, jonka konkurssipesän selvittäjänä, akordin toimitsijana, yhtiön selvitysmiehenä tai vastaavien tehtävien hoitajana on huolehdittava 30 §:ssä tarkoitettujen palkkasaatavien maksamisesta.”

18 CIR 1992:n 364 bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos 34 §:ssä tarkoitetut pääomat, takaisinostoarvot ja säästö maksetaan tai jaetaan verovelvolliselle, joka on aikaisemmin siirtänyt kotipaikkansa tai omaisuutensa sijaintipaikan ulkomaille, maksun tai jakamisen katsotaan tapahtuneen tätä siirtoa edeltäneenä päivänä.

Edellä olevaa 1 momenttia sovellettaessa 34 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu muutto rinnastetaan jakamiseen.”

19 CIR 1992:n 364 ter §:ssä säädetään seuraavaa:

”Mikäli 52 §:n 7 bis momentissa tai 145 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuilla vakuutetun itsensä suorittamilla maksuilla, työnantajan suorittamilla maksuilla tai yrityksen suorittamilla maksuilla kertyneet pääomat tai takaisinostoarvot siirretään avustuslaitoksesta tai vakuutusyrityksestä, jossa ne ovat kertyneet, edunsaajan tai hänen oikeudenomistajiensa hyväksi eläkesitoumuksella tai vastaavalla eläkesopimuksella, tätä toimea ei pidetä maksuna eikä jakamisena, vaikka siirto suoritettaisiin edunsaajan pyynnöstä, sanotun vaikuttamatta oikeuteen kantaa vero laitosten tai yritysten edunsaajalle myöhemmin suorittamasta maksusta tai jakamisesta.

Edellä olevaa 1 momenttia ei sovelleta pääoman tai takaisinostoarvon siirtoon ulkomaille sijoittautuneelle avustuslaitokselle tai vakuutusyritykselle.”

20 Code des taxes assimilées au timbren (leimaveroon rinnastettavista veroista annettu laki, jäljempänä CTAT), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2004, 173 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vakuutus sopimuksista kannetaan vuotuinen vero, kun seuraavat kolme edellytystä täyttyvät:

1. vakuutuksenantaja on ammattimainen vakuutuksenantaja, jolla on Belgiassa pääkonttori, asioimisto, sivuliike, edustaja tai jonkinlainen toimipaikka;
2. vakuutetun kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Belgiassa;
3. sopimus koskee Belgiassa sijaitsevaa irtainta tai kiinteää omaisuutta.”

21 CTAT:n 176 §:n 1 momentin ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vero lasketaan sellaisten vakuutusmaksujen kokonaismäärän perusteella, joihin on lisätty kulut ja joita joko vakuutetut tai edunsaajat ja heidän työnantajansa maksavat verovuoden aikana.”

22 CTAT:n 177 §:ssä säädetään, että vakuutus sopimuksista suoritettavaa vuotuista veroa maksavat

- ”1. vakuutusyhdistykset, -kassat, -yhtiöt tai vakuutusyritykset, eläkelaitokset ja oikeushenkilöt, joiden tehtävänä on panna täytäntöön solidaarisuussitoumus täydentävistä eläkkeistä ja niitä koskevasta verojärjestelmästä sekä tietyistä sosiaaliturvaan liittyvistä lisäeduista 28.4.2003 annetussa laissa tarkoitettujen eläkejärjestelmien yhteydessä, sekä kaikki muut vakuutuksenantajat, mikäli niillä on Belgiassa pääkonttori, asioimisto, sivuliike, edustaja tai jonkinlainen toimipaikka

2. vakuutusmeklarit ja kaikki muut välittäjät, jotka asuvat kotipaikka Belgiassa, sopimuksista, joita on tehty niiden välityksellä sellaisten ulkomaisten vakuutuksenantajien kanssa, joilla ei ole Belgiassa 178 §:ssä tarkoitettua vastaavaa edustajaa

3. vakuutetut kaikissa muissa tapauksissa.”

23 CTAT:n 178 §:ssä säädetään seuraavaa:

”_ _

Ulkomaisten vakuutuksenantajien, joilla on Belgiassa pääkonttori, asioimisto, sivuliike, edustaja tai jonkinlainen toimipaikka, on lisäksi ennen liiketoiminnan aloittamista Belgiassa hankittava valtiovarainministeriöltä toimilupa vastaavalle edustajalle, joka asuu Belgiassa ja joka sitoutuu kirjallisesti maksamaan henkilökohtaisesti valtiolle vuotuisen veron sekä korot ja muut mahdolliset rahamääräiset seuraamukset.

Jos vastaava edustaja kuolee, hänen toimilupansa peruutetaan tai hän tulee muuten kykenemättömäksi hoitamaan tehtäväänsä, on ryhdyttävä välittömästi toimenpiteisiin uuden edustajan hankkimiseksi hänen sijaansa.

– –”

24 Yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentissa säädetään seuraavaa:

”[CTAT:n] 177 §:n 3 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa ulkomainen vakuutusyrittäjä suorittaa veron, tarvittaessa korkoineen ja muine rahamääräisine seuraamuksineen, vakuutetun lukuun. Tätä tarkoitusta varten jokaisen ulkomaisen vakuutusyrittäjän, jolla ei ole Belgiassa sivuliikettä, asioimistoa eikä minkäänlaista toimipaikkaa ja joka haluaa tarjota sopimuksia, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin, on ennen tällaisia liiketoimia hankittava valtiovarainministeriöltä toimilupa vastaavalle edustajalle, joka asuu Belgiassa ja joka sitoutuu kirjallisesti maksamaan henkilökohtaisesti valtiolle vuotuisen veron vakuutus sopimuksista sekä korot ja muut mahdolliset rahamääräiset seuraamukset, joita edellä mainituista sopimuksista saattaa aiheutua.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

25 Sen jälkeen kun komissio oli osoittanut Belgian kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, jossa se kehotti tätä esittämään huomautuksensa useiden Belgian lainsäädännön sisältämien säännösten yhteensopivuudesta EY 18, EY 39, EY 43, EY 49 ja EY 56 artiklan, ETA-sopimuksen 28, 31, 36 ja 40 artiklan sekä henkivakuutuksen ensivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta sekä direktiivien 79/267/ETY ja 90/619/ETY muuttamisesta 19.12.2003 annetun komission direktiivin 92/96 (kolmas henkivakuutusdirektiivi) (EYVL L 360, s. 1) 4 artiklan ja 11 artiklan 2 kohdan kanssa, komissio lähetti 19.12.2003 perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä jäsenvaltiota toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon vastaanottamisesta.

- 26 Koska Belgian kuningaskunnan kyseiseen lausuntoon antama vastaus ei tyydyttänyt komissiota, se nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen

Asianosaisten lausumat

- 27 Komissio katsoo, että siltä osin kuin CIR 1992:n 59 §:ssä asetetaan työnantajan täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella suorittamien maksujen vähentämiseksi ehto, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyritykselle tai avustuslaitokselle, joka on sijoittautunut Belgiaan, ja siltä osin kuin CIR 1992:n 145 §:n 3 momentin mukaan sama ehto koskee vakuutetun itsensä maksamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen veronhuojennusta, kysymys on palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisesta. Komission mukaan tällainen lainsäädäntö saa yhtäältä asianomaiset luopumaan täydentävien eläkevakuutusten ottamisesta johonkin muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneilta vakuutusyrityksiltä tai avustuslaitoksilta, ja toisaalta nämä yritykset ja laitokset luopumaan palvelujen tarjoamisesta Belgian markkinoilla. Komission mukaan ei ole olemassa mitään objektiivista syytä, jolla Belgian kuningaskunta voisi perustella tämän lainsäädännön, koska Belgian toimivaltaiset viranomaiset hyväksyvät ulkomailla suoritettujen maksujen vähentämisen kahdenvälisen sopimusten tai hallinnollisten soveltamisohjeiden perusteella.
- 28 Komissio katsoo, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen muodostaa myös CIR 1992:n 364 ter §:ssä vahvistettu syrjivä sääntö, jossa säädetään niiden

työnantajan tai vakuutetun itsensä suorittamista täydentävää eläkevakuutusta koskevista vakuutusmaksuista muodostuvasta pääomien tai takaisinostoarvojen verotuksesta, jotka on siirretty Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen. Tällainen siirto ei ole verollinen, jos se tehdään Belgiaan sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen.

- 29 Komissio katsoo lisäksi, että yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentti, jossa veloitetaan ulkomaiset vakuutuksenantajat nimeämään Belgiassa asuva edustaja, joka sitoutuu henkilökohtaisesti maksamaan vuotuisen veron vakuutus sopimuksista, on yhdessä CTAT:n 177 §:n 3 momentissa säädetyn vakuutetun solidaarisen vastuun kanssa suhteeton kyseisen veron maksamisen turvaamisen tarpeeseen nähden. Tämä tulos voitaisiin komission mukaan saavuttaa vähemmän rajoittavilla keinoilla, kuten toisten jäsenvaltioiden kanssa tehtävillä tietojenvaihtosopimuksilla.
- 30 Komissio korostaa lisäksi, että direktiivi 77/799 mahdollistaa tällaisen jäsenvaltioiden keskinäisen avun, joka yhdessä vakuutettujen asukkaiden yhteisvastuun kanssa tekee tarpeettomaksi vastaavan edustajan nimeämisen.
- 31 Komissio lisää lopuksi, että kansallinen lainsäädäntö vaarantaa vakuutuslaitosten ja -elinten oikeudet, koska siinä otetaan käyttöön EY:n perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta ja syrjintäkiellon periaatetta koskevien sääntöjen vastaista verolainsäädäntöä. Yhtäältä kyseisten laitosten ja elinten, jotka ovat saaneet direktiivin 2002/83 5 artiklan mukaisesti toimiluvan jossakin jäsenvaltiossa, on voitava harjoittaa toimintaansa joko sijoittautumisvapauden tai palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella koko yhteisössä. Toisaalta kyseisten laitosten ja elinten, jotka ovat sijoittautuneet jonkin jäsenvaltion alueelle, on voitava kyseisen direktiivin 53 artiklan 2 kohdan mukaisesti siirtää kokonaan tai osittain vakuutuskantansa luovutuksensaajalle, joka on sijoittautunut yhteisön alueelle.

- 32 Belgian hallitus toteaa, että niiden muutosten ansiosta, jotka on tehty 27.12.2005 päivätyllä lakiohjelmalla (Moniteur belge 30.12.2005, s. 57315), 15.2.2006 tehdyllä kuninkaan päätöksellä, jolla muutettiin [yleisiä sääntöjä] (Moniteur belge 2.3.2006, s. 12463), ja [kyseisten sääntöjen] 224 §:n 3 momentin täytäntöönpanosta 8.3.2006 tehdyllä ministerin päätöksellä (Moniteur belge 21.3.2006, s. 16249), ei enää ole velvollisuutta nimetä vastaavaa veroedustajaa niille vakuutusyrityksille, jotka eivät ole sijoittautuneet Belgiaan mutta joiden pääkonttori on Euroopan talousalueella.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

– Tutkittavaksi ottaminen

- 33 Ensiksi on todettava, että komissio vaatii kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan erityisesti, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut direktiivin 92/96 11 artiklan 2 kohdan mukaisia velvoitteitaan, josta on uudistuksen jälkeen tullut direktiivin 2002/83 53 artiklan 2 kohta. Kun otetaan huomioon direktiivin 2002/83 liite VI, johon sisältyy vastaavuustaulukko, on kuitenkin todettava, että direktiivin 92/96 11 artiklan 2 kohta ei vastaa direktiivin 2002/83 53 artiklan 2 kohtaa, vaan kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohtaa. Näin ollen on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin ei voi varmasti tietää sitä oikeudellista perustaa, jonka perusteella sen on arvioitava, onko tämä väite perusteltu.
- 34 Väite, jonka mukaan direktiivin 92/96 11 artiklan 2 kohtaa, josta on uudistuksen jälkeen tullut direktiivin 2002/83 53 artiklan 2 kohta, ei ole noudatettu, on siis jätettävä tutkimatta.

– Pääasia

- 35 On muistettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007, Kok. 2007, s. I-1163, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 On myös muistutettava, että palvelujen tarjoaminen vakuutusalalla muodostaa EY 50 artiklassa tarkoitetun palvelun ja että EY 49 artiklassa kielletään kaikki sellaiset kansalliset säännökset, joilla ilman objektiivista perustetta rajoitetaan palvelujen tarjoajan mahdollisuutta käyttää tehokkaasti tätä vapautta (ks. em. asia komissio v. Tanska, tuomion 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Yhtenäismarkkinoiden näkökulmasta ja niiden tavoitteiden toteutumisen mahdollistamiseksi EY 49 artiklassa kielletään kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltaminen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (ks. em. asia komissio v. Tanska, tuomion 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että EY 49 artiklassa kielletään kansallinen lainsäädäntö, joka on omiaan estämään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä laillisesti vastaavia palveluja tarjoavan palvelujen tarjoajan toiminnan tai haittaamaan enemmän tämän toimintaa (ks. asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1897, 22 kohta ja yhdistetyt asiat C-544/03 ja C-545/03, Mobistar ja Belgacom Mobile, tuomio 8.9.2005, Kok. 2005, s. I-7723, 29 kohta).

- 39 Käsiteltävänä olevassa asiassa on todettava, että kun CIR 1992:n 59 §:ssä asetetaan työnantajan täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella suorittamien maksujen vähennyskelpoisuudelle ehto, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyhtiöille tai avustusrahostolle, joka on sijoittautunut Belgiaan, ja kun CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentissa asetetaan vakuutetun itse suorittamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen, jotka suoritetaan työnantajan palkasta tekemänä pidätyksenä tai jotka suoritetaan yrityksen sellaisen yritysjohtajan palkasta tekemänä pidätyksenä, joka ei ole työsopimussuhteessa, verohuojennukselle ehto, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyhtiöille tai avustusrahostolle, joka on sijoittautunut Belgiaan, Belgian lainsäädännössä tehdään palvelujen vapaa tarjoaminen vakuutusten yhteydessä muista jäsenvaltioista käsin vaikeammaksi kuin puhtaasti Belgian kuningaskunnan sisällä. Nämä toimenpiteet ovat omiaan saamaan vakuutuksenottajat luopumaan vakuutussopimusten tekemisestä ulkomaisten vakuutuksenantajien kanssa. Nämä toimenpiteet ovat siis EY 49 artiklan mukaisen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia.
- 40 Tätä päätelmää on sovellettava myös CIR 1992:n 364 ter §:ään, jonka mukaan pääomia tai takaisinostoarvoja, jotka on siirretty Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, verotetaan, kun taas tällaista veroa ei ole säädetty Belgiaan sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen tehtävän siirron osalta. Tämä toimenpide on omiaan haittaamaan enemmän johonkin muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan sijoittautuneita ja siellä laillisesti vakuutuspalveluja tarjoavia.
- 41 Mitä lopuksi tulee yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentin mukaiseen veloitteeseen, jonka mukaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen vakuutusyhtiön on nimettävä vastaava edustaja Belgiassa, on todettava, että tällainen velvoite on siihen liittyvien kustannusten ja pakotteiden vuoksi myös

direktiivin 2002/83 5 artiklassa tarkoitetun toimiluvan haltijoina olevien yritysten osalta omiaan saamaan kyseiset yritykset luopumaan palvelujensa tarjoamisesta Belgiassa. Tällainen säännöstö on siis myös palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

- 42 Komissio väittää myös, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut ETA-sopimuksen 36 artiklan mukaisia palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia velvoitteitaan.
- 43 Kuten ETA-sopimuksen 6 artiklassa täsmennetään, ETA-sopimuksen määräyksiä, siltä osin kuin ne ovat sisällöltään samoja kuin vastaavat perustamissopimuksen tai perustamissopimusta sovellettaessa annettujen säädösten säännöt, tulkitaan niitä täytäntöön pantaessa ja sovellettaessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennen tämän sopimuksen allekirjoittamista antamien merkityksellisten ratkaisujen mukaisesti.
- 44 Lisäksi sekä yhteisöjen tuomioistuin että Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA) tuomioistuin ovat tunnustaneet tarpeen valvoa sitä, että perustamissopimuksen kanssa sisällöltään samoja ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan yhdenmukaisesti (asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, Kok 2006, s. I-10633, 40 kohta ja EFTAn tuomioistuimen asiassa E-1/03, EFTA Surveillance Authority v. Iceland, 12.12.2003 antama tuomio, EFTA Court Report, s. 143, 27 kohta).
- 45 On todettava, että palvelujen tarjoamisen vapautteen kohdistuvat rajoitukset kieltävät säännöt, jotka sisältyvät ETA-sopimuksen 36 artiklaan, ovat samat kuin EY 49 artiklassa määrättyt säännöt.

- 46 Näin ollen on katsottava, että kysymyksessä oleva Belgian lainsäädäntö on EY 49 artiklassa ja ETA-sopimuksen 36 artiklassa tarkoitetun palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.
- 47 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa kuitenkin, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan kuitenkin hyväksyä edellyttäen, että niillä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen, että ne ovat perusteltuja yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä, että ne ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteuttaminen ja ettei niillä ylitetä sitä, mikä on välttämätöntä tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, tuomio 11.3.2004, Kok. 2004, s. I-2409, 49 kohta; asia C-470/04, *N*, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 40 kohta ja em. asia komissio v. Tanska, tuomion 46 kohta).
- 48 On todettava, että Belgian hallitus vetoaa perusteluihin vain siltä osin kuin kysymys on säännöstöstä, jossa asetetaan johonkin muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle vakuutusyritykselle velvoite nimetä Belgiassa asuva vastaava edustaja. Yhteisöjen tuomioistuimen on siis tutkittava tämä perustelu. Siltä osin kuin kyse on muista toimenpiteistä, joiden komissio väittää loukanneen EY 49 artiklassa ja ETA-sopimuksen 36 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapautta koskevaa sääntöä, komission kante on jo katsottava perustelluksi, koska Belgian hallitus ei ole esittänyt niiden osalta mitään perustelua.
- 49 Belgian hallitus katsoo, että Belgiassa asuvan vastaavan edustajan nimeämistä koskeva velvoite on välttämätön, jotta voidaan turvata se, että vuotuinen vero vakuutussopimuksista sekä ne korot ja rahamääräiset seuraamukset, jotka on mahdollisesti maksettava sellaisten sopimusten vuoksi, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin ja jotka on tehty johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden vakuutusyritysten kanssa, tulevat maksetuiksi. Tämä velvoite ei myöskään ole

suhteeton sillä tavoiteltuun päämäärään nähden, koska se ei vaikuta millään tavoin vakuutusyrityksen toimilupaan eikä sen vakuutussovimuskannan siirtoon.

- 50 Komissio katsoo, että yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentin mukainen yleinen ja ehdoton velvoite, jonka mukaan ulkomaisten vakuutusyritysten on nimettävä Belgiassa asuva vastaava edustaja, tarkasteltuna yhdessä CTAT:n 177 §:n 3 momentista johtuvan vakuutetun solidaarisen vastuun kanssa, on suhteeton toimenpide, joka merkitsee muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille vakuutusyhtiöille ja -laitoksille palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta. Vuotuisen veron maksaminen vakuutussovimuksista voitaisiin turvata vähemmän rajoittavilla keinoilla kuten direktiivin 77/799 mukaisella jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisellä avulla vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla.
- 51 Sen ratkaisemiseksi, onko yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentin mukainen velvollisuus nimetä Belgiassa asuva vastaava edustaja välttämätön sen turvaamiseksi, että vuotuinen vero vakuutussovimuksista ja mahdolliset korot ja muut rahamääräiset seuraamukset, jotka johtuvat sovimuksista, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin, tulevat maksetuiksi, on tutkittava, voidaanko tämä päämäärä saavuttaa vähemmän rajoittavilla keinoilla.
- 52 Ensiksi siltä osin kuin kysymys on kyseisen veron määräämisestä on todettava, että direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa vakuutusmaksuista perittävien verojen asianmukaisen määräämisen, muun muassa Belgian lainsäädännön mukaisen vakuutussovimusten vuotuisen veron.
- 53 Toiseksi siltä osin kuin kyse on vakuutussovimuksista maksettavasta vuotuisesta verosta on korostettava, että direktiivin 2002/83 50 artiklan 3 kohdan mukaisesti

Belgian kuningaskunta voi soveltaa alueellaan sitoumuksia kattaviin vakuutusyhtiöihin kansallisia säännöksiä, jotka koskevat toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on turvata sellaisten 1 kohdan nojalla maksettavien vakuutusmaksuihin kohdistuvien välillisten verojen ja veronluonteisten maksujen periminen, jotka johtuvat sopimuksista, jotka liittyvät tässä jäsenvaltiossa oleviin riskeihin.

- 54 CTAT:n 177 §:stä seuraa, että vakuutettu on henkilökohtaisesti vastuussa vakuutus sopimuksesta maksettavasta vuotuisesta verosta silloin, kun kyseinen sopimus on tehty sellaisen vakuutusenantajan kanssa, joka ei ole sijoittautunut Belgiaan ja jolla ei ole siellä asiamistoa, sivuliikettä, edustajaa tai minkäänlaista toimipaikkaa eikä CTAT:n 178 §:ssä tarkoitettua vastaavaa edustajaa, ja kun tätä sopimusta ei ole tehty Belgiassa asuvan vakuutusmeklarin tai muun välittäjän välityksin.
- 55 Tästä seuraa, että Belgian lainsäädäntöön sisältyy sellaisia toimenpiteitä, jotka turvaavat tämän veron maksamisen tavoitteen ja jotka vaikuttavat vähemmän haitallisesti palvelujen tarjoamisen vapautteen kuin Belgiassa asuvan vastaavan edustajan nimeämistä koskeva velvollisuus.
- 56 Kolmanneksi siltä osin kuin on kyse vuotuisen veron perimisestä vakuutus sopimuksista on todettava, että direktiivissä 76/308 täsmennetään, että vakuutusmaksuista perittävien verojen, joihin kuuluu kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan kuudennen luetelmakohtan b alakohdan mukaisesti kyseinen vuotuinen vero, perintä on keskinäisen avun kohteena.
- 57 Edellä esitetystä seuraa, että Belgian kuningaskunnalla on käytettävissään riittävät keinot vakuutus sopimuksista maksettavan vuotuisen veron perimiseen. Tästä seuraa, että muualle kuin tähän jäsenvaltioon sijoittautuneille vakuutusyhtiöille asetettu velvollisuus nimetä Belgiassa asuva vastaava edustaja menee pidemmälle kuin on tarpeen tämän veron maksamisen turvaamiseksi, ja se on näin ollen suhteeton tähän päämäärään nähden.

- 58 Näin ollen ei voida hyväksyä perusteluita, jotka Belgian hallitus on esittänyt perustellakseen yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentin mukaisen velvollisuuden nimetä vastaava edustaja Belgiassa. Tämän velvollisuuden osalta on siis pidettävä perusteltuna komission väitettä, joka koskee EY 49 artiklassa ja ETA-sopimuksen 36 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan säännön rikkomista.
- 59 Näin ollen on pääteltävä, että jäsenyysselvointteita ei ole noudatettu kahden viimeksi mainitun määräyksen osalta.
- 60 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 36 artiklan eikä direktiivin 92/96 4 artiklan, uudistuksen jälkeen direktiivin 2002/83 5 artiklan 1 kohdan, mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa edellä mainitun lainsäädännön.

Henkilöiden vapaan liikkuvuuden rajoittaminen

Asianosaisten lausumat

- 61 Komissio katsoo, että siltä osin kuin CIR 1992:n 59 §:ssä asetetaan työnantajan täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella suorittamien maksujen vähennyskelpoisuudelle ehto, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyritykselle tai avustusrahostolle, joka on sijoittautunut Belgiaan, ja siltä osin kuin CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentissa asetetaan vakuutetun itse suorittamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen veronhuojennukselle sama ehto, kyseiset määräykset loukkaavat palkattujen työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien vapaata liikku-

vuotta. Kun tällaiset työntekijät, jotka ovat harjoittaneet ammattitoimintaa jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa ja liittyneet kyseisessä valtiossa työeläkejärjestelmään, tulevat työskentelemään Belgiaan, heidän kyseiseen järjestelmään suorittamiaan maksuja ei voida vähentää eivätkä he voi saada niistä veronhuojennusta. Näistä järjestelmistä saatavista tuloista kannetaan kuitenkin vero Belgiassa, jos kyseiset työntekijät asuvat Belgiassa.

62 Komissio katsoo myös, että CIR 1992:n 364 ter §:ään perustuva niiden pääomien tai takaisinostoarvojen verotus, jotka on siirretty Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, on sellaisten Belgiassa asuvien palkattujen työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden perusteeton rajoitus, jotka haluavat mennä toiseen jäsenvaltioon harjoittaakseen siellä taloudellista toimintaa ja tässä yhteydessä haluavat siirtää kyseiset pääomat tai takaisinostotarvot. Se, että Belgiassa asuva muuttaa johonkin toiseen jäsenvaltioon, ei ole "väärinkäyttöä", vaan EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklassa sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklassa tunnustetun perusoikeuden käyttämistä.

63 Komissio toteaa lopuksi, että CIR 1992:n 364 bis §, jolla luodaan fiktio siitä, että pääomien, takaisinostoarvojen ja säästön maksaminen tai jakaminen tapahtuu sinä päivänä, joka edeltää kotipaikan tai omaisuuden sijaintipaikan siirtoa ulkomaille, merkitsee sellaista palkattujen työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden sekä EY 18 artiklan mukaisen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan yleisen oikeuden loukkausta, joka ei ole perusteltavissa.

64 Belgian hallitus täsmensi 30.5.2006 päivätyssä kirjeessään vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että Belgian cour de cassationin 5.12.2003 antaman tuomion jälkeen 364 bis §:ää sovelletaan ainoastaan siinä tapauksessa, että Belgia ei ole allekirjoittanut sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, tai niissä tapauksissa, joissa tällaisella sopimuksella annetaan Belgialle oikeus kantaa

tulosta vero. Lisäksi pääomasta kannetaan vero vasta sen jälkeen, kun se on tosiasiallisesti maksettu tai jaettu, Belgiassa asuviin sovellettavan verokannan mukaan.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 65 Ensiksi on palautettava mieleen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sekä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten että sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten vastaista on muun muassa se, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, asettaa esteitä sille, että sen oma kansalainen ottaa työtä vapaasti vastaan ja tekee sitä toisessa jäsenvaltiossa, tai sille, että sen oma kansalainen tai sen oman lainsäädännön mukaisesti perustettu yhtiö sijoittautuu toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti mm. em. asia komissio v. Portugali, tuomion 17 ja 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).
- 66 Käsiteltävänä olevassa tapauksessa siltä osin kuin ensiksi on kysymys siitä, että CIR 1992:n 59 §:n mukaan evätään oikeus vähentää maksut, jotka työnantaja suorittaa täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella sellaiselle vakuutusyhtiölle tai avustuslaitokselle, joka ei ole sijoittautunut Belgiaan, ja toiseksi siitä, että CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentissa evätään vakuutetun itse maksamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen veronhuojennus, kun maksut on suoritettu muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille laitoksille, kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa siten, että sillä annetaan erilainen veroetu sen mukaan, missä kyseiset maksut suoritetaan, ja se on tämän vuoksi omiaan saamaan palkatut työntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat luopumaan käyttämästä oikeuttaan liikkua vapaasti jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

- 67 Tästä seuraa, että CIR 1992:n 59 § ja 145 §:n 1 ja 3 momentti rajoittavat palkattujen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisvapautta sellaisina kuin ne on taattu EY 39 ja EY 43 artiklassa.
- 68 Toiseksi on todettava, kuten julkisasiamies on todennut esittämänsä ratkaisuehdotuksen 59 kohdassa, että CIR 1992:n 364 bis §:llä luodulla fiktiolla pyritään mahdollistamaan veron kantaminen sen perusteella, että palkattu työntekijä tai itsenäinen ammatinharjoittaja ylittää rajan.
- 69 Tältä osin Belgian viranomaisten ilmoitus, jonka mukaan CIR 1992:n 364 bis §:ää ei sovelleta, jos olemassa on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty yleis-sopimus, jossa annetaan verotusoikeus toiselle sopimusvaltiolle, siinäkin tapauksessa, että tämä valtio ei käyttäisi kyseistä oikeutta, ei merkitse sitä, että Belgian kuningaskunta olisi pannut asianmukaisesti täytäntöön yhteisön oikeuden mukaiset velvoitteensa.
- 70 Vaikka jäsenvaltion viranomaiset eivät käytännössä soveltaisi yhteisön oikeuden vastaista kansallista säännöstä, oikeusvarmuus kuitenkin edellyttää, että tätä säännöstä muutetaan (ks. vastaavasti asia C-358/98, komissio v. Italia, tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1255, 16 ja 17 kohta ja asia C-160/99, komissio v. Ranska, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6137, 22 kohta).
- 71 Näin ollen on katsottava, että CIR 1992:n 364 bis § rajoittaa yhtä lailla EY 39 ja EY 43 artiklassa taattuja palkattujen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisvapautta.

- 72 Lopuksi sama toteamus pätee samoilla perusteilla sen väitteen osalta, jonka mukaan mainitulla 364 bis §:llä loukataan EY 18 artiklassa taattua henkilöiden vapaan liikkuvuuden yleistä oikeutta sellaisten henkilöiden osalta, jotka eivät työskentele tai etsi työtä (ks. vastaavasti mm. asia C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006, Kok. 2006, s. I-6947, 39 ja 40 kohta).
- 73 Kolmanneksi on todettava, että koska CIR 1992:n 364 ter §:n nojalla verotetaan niiden pääomien tai takaisinostoarvojen siirtoja eläkekassasta tai vakuutuslaitoksesta toiseen Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, jotka ovat kertyneet edunsaajan tai hänen oikeudenomistajiensa hyväksi, kyseinen säännös saa palkatut työntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat luopumaan asettautumisesta johonkin toiseen jäsenvaltioon, koska sillä estetään heitä siirtämästä säästöjään mukanaan.
- 74 On siis todettava, että CIR 1992:n 364 ter § rajoittaa EY 39 ja EY 43 artiklassa taattuja palkattujen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja itsenäisten ammatinharjoittajien sijoittautumisvapautta.
- 75 Komissio väittää myös, ettei Belgian kuningaskunta ole noudattanut ETA-sopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan 28 artiklan ja sijoittautumisvapautta koskevan 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan näiden samojen kansallisen oikeuden säännösten olemassaolon vuoksi.
- 76 Tältä osin on todettava, että vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen kohdistuvat rajoitukset kieltävät säännöt, jotka sisältyvät ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklaan, ovat sisällöltään samat kuin EY 39 ja EY 43 artiklassa määrätyt säännöt.

- 77 Komission kannetta on näin ollen pidettävä perusteltuna myös ETA-sopimuksessa määrättyjen, henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien sääntöjen rikkomista koskevan väitteen osalta.
- 78 Näin ollen on todettava, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan eikä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jossa CIR 1992:n 59 §:n mukaisesti evätään työnantajan suorittamien maksujen vähennysoikeus, jossa CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentin mukaisesti evätään veronhuojennus vakuutetun itsensä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille vakuutuslaitoksille suorittamien maksujen osalta, jossa CIR 1992:n 364 bis §:n mukaisesti luodaan juridinen fiktio ja jossa CIR 1992:n 364 ter §:n mukaisesti verotetaan pääomien tai takaisinostoarvojen siirtoja toiseen Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen.
- 79 Koska perustamissopimuksessa ja ETA-sopimuksessa olevat työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, sijoittautumisvapautta ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevat säännökset ovat esteenä tämän tuomion edellisessä kohdassa tarkoitetuille kansallisen lainsäädännön säännöksille, niitä ei ole tarpeen tutkia erikseen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan valossa (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Portugali, tuomion 45 kohta ja em. asia komissio v. Tanska, tuomion 76 kohta).
- 80 Näin ollen on todettava, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan, ETA-sopimuksen 28, 31 ja 36 artiklan eikä direktiivin 92/96 4 artiklan – uudistuksen jälkeen direktiivin 2002/83 5 artiklan 1 kohdan – mukaisia velvoitteitaan, koska
- se asettaa työnantajan täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella suorittamien maksujen vähennyskelpoisuudelle CIR 1992:n 59 §:ssä ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyriykselle tai avustusrahastolle, joka on sijoittautunut Belgiaan

- se asettaa pitkäaikaissäätämistä koskevalle veronhuojennukselle, joka myönnetään CIR 1992:n 145 §:n 1 ja 3 momentin nojalla sellaisten vakuutetun itse maksamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen osalta, jotka suoritetaan työnantajan palkasta tekemänä pidätyksenä tai jotka suoritetaan yrityksen sellaisen yritysjohtajan palkasta tekemänä pidätyksenä, joka ei ole työsopimussuhteessa, ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyritykselle tai avustusrahastolle, joka on sijoittautunut Belgiaan

- se säätää CIR 1992:n 364 bis §:n 1 momentissa, että kun tämän lain 34 §:ssä tarkoitettut pääomat, takaisinostoarvot ja säästö maksetaan tai jaetaan verovelvolliselle, joka on aikaisemmin siirtänyt asuinpaikkansa tai omaisuutensa sijaintipaikan ulkomaille, maksun tai jakamisen katsotaan tapahtuneen kyseistä siirtämistä edeltävänä päivänä, ja koska se on myös saman 364 bis §:n 2 momentin nojalla rinnastanut jakamiseen kaikki saman lain 34 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettut siirrot, minkä johdosta kaikkien vakuutuksenantajien on suoritettava CIR 1992:n 270 §:n mukaisesti ennakonpidätys pääomista ja takaisinostoarvoista, jotka on maksettu henkilölle, joka ei asu Belgiassa mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jossakin vaiheessa ollut Belgia, siltä osin kuin kyseiset pääomat ja takaisinostoarvot ovat kertyneet kokonaan tai osittain aikana, jolloin asianomaisen henkilön verotuksellinen kotipaikka oli Belgia, vaikka Belgian kuningaskunnan tekemissä kahdenvälisissä verosopimuksissa myönnetään toiselle sopimusvaltiolle oikeus verottaa tällaisia tuloja

- se verottaa CIR 1992:n 364 ter §:n nojalla niiden pääomien tai takaisinostoarvojen siirtoja eläkekassasta tai vakuutuslaitoksesta toiseen Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, jotka ovat kertyneet työnantajan suorittamista tai vakuutetun itse maksamista täydentävää eläkevakuutusta koskevista vakuutusmaksuista edunsaajan tai hänen oikeudenomistajiensa hyväksi, kun sitä vastoin tällainen siirto ei ole verollinen, jos pääomat tai takaisinostoarvot siirretään toiseen Belgiaan sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen

- se edellyttää yleisten sääntöjen 224 §:n 2 bis momentin nojalla, että ulkomaiset vakuutusenantajat, joilla ei ole Belgiassa ainuttakaan toimipaikkaa, hankkivat ennen palvelujensa tarjoamista Belgiassa toimiluvan siellä asuvalle vastaavalle edustajalleen, joka sitoutuu kirjallisesti maksamaan henkilökohtaisesti valtiolle vuotuisen veron vakuutus sopimuksista sekä ne korot ja rahamääräiset seuraamukset, jotka on mahdollisesti maksettava sellaisten sopimusten vuoksi, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin.

Oikeudenkäyntikulut

- 81 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Belgian kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, Belgian kuningaskunta on veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan, Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 28, 31 ja 36 artiklan eikä henkivakuutuksen ensivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta sekä direktii-**

vien 79/267/ETY ja 90/619/ETY muuttamisesta 10.11.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/96/ETY (kolmas henkivakuutusdirektiivi) 4 artiklan, uudistuksen jälkeen henkivakuutuksesta 5.11.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2002/83/EY 5 artiklan 1 kohdan, mukaisia velvoitteitaan, koska

- se asettaa työnantajan täydentävän vanhuuseläke- ja henkivakuutuksen perusteella suorittamien maksujen vähennyskelpoisuudelle *code des impôts sur les revenus 1992* -nimisen lain, sellaisena kuin se on koordinoituna 10.4.1992 tehdyllä kuninkaan päätöksellä ja muutettuna *loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale* -nimisellä lailla, 59 §:ssä ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyritykselle tai avustusrahas-
tolle, joka on sijoittautunut Belgiaan

- se asettaa pitkäaikaissäästämistä koskevalle veronhuojennukselle, joka myönnetään *code des impôts sur les revenus 1992* -nimisen lain, sellaisena kuin se on muutettuna 28.4.2003 annetulla lailla, 145 §:n 1 ja 3 momentin nojalla sellaisten vakuutetun itse maksamien täydentävää vanhuuseläke- ja henkivakuutusta tai täydentävää eläkettä koskevien maksujen osalta, jotka suoritetaan työnantajan palkasta tekemänä pidätyksenä tai jotka suoritetaan yrityksen sellaisen yritysjohtajan palkasta tekemänä pidätyksenä, joka ei ole työsopimussuhteessa, ehdon, jonka mukaan kyseiset maksut on suoritettava vakuutusyrityk-
selle tai avustusrahas-
tolle, joka on sijoittautunut Belgiaan

- se säätää code des impôts sur les revenus 1992 -nimisen lain, sellaisena kuin se on muutettuna 28.4.2003 annetulla lailla, 364 bis §:ssä, että kun tämän lain 34 §:ssä tarkoitetut pääomat, takaisinostoarvot ja säästö maksetaan tai jaetaan verovelvolliselle, joka on aikaisemmin siirtänyt asuinpaikkansa tai omaisuutensa sijaintipaikan ulkomaille, maksun tai jakamisen katsotaan tapahtuneen kyseistä siirtämistä edeltävänä päivänä ja koska se on myös kyseisen 364 bis §:n 2 momentin nojalla rinnastanut jakamiseen kaikki saman lain 34 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitetut siirrot, minkä johdosta kaikkien vakuutuksenantajien on suoritettava kyseisen lain 270 §:n mukaisesti ennakonpidätys pääomista ja takaisinostoarvoista, jotka on maksettu henkilölle, joka ei asu Belgiassa mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jossakin vaiheessa ollut Belgia siltä osin kuin kyseiset pääomat ja takaisinostoarvot ovat kertyneet kokonaan tai osittain aikana, jolloin asianomaisen henkilön verotuksellinen kotipaikka oli Belgia, vaikka Belgian kuningaskunnan tekemissä kahdenvälisissä verosopimuksissa myönnetään toiselle sopimusvaltiolle oikeus verottaa tällaisia tuloja

- se verottaa code des impôts sur les revenus 1992 -nimisen lain, sellaisena kuin se on muutettuna 28.4.2003 annetulla lailla, 364 ter §:n nojalla niiden pääomien tai takaisinostoarvojen siirtoja eläkekassasta tai vakuutuslaitoksesta toiseen Belgian ulkopuolelle sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen, jotka ovat kertyneet työnantajan suorittamista tai vakuutetun itse maksamista täydentävää eläkevakuutusta koskevista vakuutusmaksuista edunsaajan tai hänen oikeudenomistajiensa hyväksi, kun sitä vastoin tällainen siirto ei ole verollinen, jos pääomat tai takaisinostoarvot siirretään toiseen Belgiaan sijoittautuneeseen eläkekassaan tai vakuutuslaitokseen

- se edellyttää 3.3.1927 tehdyllä kuninkaan päätöksellä annettujen règlement général sur les taxes assimilées au timbre -nimisten yleisten sääntöjen, sellaisina kuin ne ovat muutettuina 30.7.1994 tehdyllä kuninkaan päätöksellä, 224 §:n 2 bis momentin nojalla, että ulkomaiset vakuutuksenantajat, joilla ei ole Belgiassa ainuttakaan toimipaikkaa, hankkivat ennen palvelujensa tarjoamista Belgiassa toimiluvan siellä asuvalle vastaavalle edustajalleen, joka sitoutuu kirjallisesti maksamaan henkilökohtaisesti Belgian valtiolle vuotuisen veron vakuutussopimuk-

sista sekä ne korot ja rahamääräiset seuraamukset, jotka on mahdollisesti maksettava sellaisten sopimusten vuoksi, jotka liittyvät Belgiassa oleviin riskeihin.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Belgian kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset