

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 17 maart 2016 (1)

Zaak C-11/15

Odvolac finan n editelstv

tegen

esk rozhlas

[verzoek van de Nejvy sprvn soud (hoogste administratieve rechter van Tsjechi) om een prejudiciële beslissing]

Fiscale bepalingen Belasting over de toegevoegde waarde Vrijstelling van de belasting Niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties Openbare dienst van radioomroep Financiering met verplichte bijdragen Kwalificatie van een dergelijke dienstverrichting

Inleiding

1. Het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) berust op een dubbel mechanisme, namelijk betaling van de belasting die in het latere stadium verschuldigd is en aftrek van de voorbelasting. Dit mechanisme zorgt ervoor dat deze belasting voor de ondernemers neutraal is, enkel de consumenten dragen er de financiële last van.
2. Om aan de belastingautoriteiten te kunnen garanderen dat alle verschuldigde belasting daadwerkelijk wordt geïnd, is het noodzakelijk dat aftrek enkel wordt toegestaan met betrekking tot goederen en diensten die zijn verworven met het oog op de verrichting van een belaste activiteit, zodat de voorbelasting op een correcte manier in mindering wordt gebracht van de in het latere stadium betaalde belasting. Indien de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht, moet op basis van specifieke regels worden bepaald welk gedeelte van de betaalde voorbelasting kan worden afgetrokken. De situatie is nog complexer wanneer de belastingplichtige ook een activiteit verricht die helemaal niet onder het btw-stelsel valt, omdat zij geen economische activiteit is die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van de voorschriften van het btw-stelsel. De onderhavige zaak biedt de mogelijkheid om de draagwijdte van de rechtspraak van het Hof ter zake te preciseren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977

betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ???
Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(2)
(hierna: ???Zesde richtlijn???) bepaalt:

???Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht???

4. Artikel??13, A, lid??1, onder??q), van deze richtlijn luidt:

???Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

q) niet-commerci??le activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.???

5. Artikel??17, leden??2, onder??a), en 5, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

???2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde [btw] aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden??2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de [btw] dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel??19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]???

6. Artikel??19, lid??1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

???Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel??17, lid??5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

??? de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel??17, leden??2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

??? de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen

recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder a).

[...]

Tsjechisch recht

7. De voornoemde voorschriften van de Zesde richtlijn zijn in Tsjechisch recht omgezet bij de wet nr. 235/2004 Sb. o dani z p?dan? hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde).

8. Krachtens wet nr. 348/2005 Sb. o rozhlasov?ch a televizn?ch poplatc?ch a o zm?n? n?kter?ch z?kon? (wet nr. 348/2005 inzake radio- en televisie-omroepbijdragen en tot wijziging van bepaalde wetten), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: wet nr. 348/2005), is een radio-omroepbijdrage ingesteld die strekt tot financiering van de Tsjechische openbare radio-omroep. Volgens artikel 3 van deze wet is de radio-omroepbijdrage (hierna: radiobijdrage) verschuldigd door elke natuurlijke of rechtspersoon die eigenaar is van een radio of op een andere rechtsgrond een radio gedurende minstens een maand in bezit heeft of gebruikt. Artikel 7 van diezelfde wet bepaalt dat de bijdrageplichtige de radiobijdrage hetzij rechtstreeks, hetzij via een gemachtigde betaalt aan de wettelijke omroeporganisatie.

9. De middels de radiobijdragen gefinancierde radio-omroep wordt in het Tsjechisch recht aangemerkt als een van de btw vrijgestelde activiteit.

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

10. ?esk? rozhlas is de Tsjechische openbare radio-omroep. Zij is bij wet opgericht en wordt met name gefinancierd met de krachtens wet nr. 348/2005 ingestelde radiobijdragen.

11. Bij aanvullende belastingaangiften voor het belastingtijdvak maart tot december 2006 heeft ?esk? rozhlas verzocht om een aanvullende aftrek van voorbelasting. Zij had de co?ffici?nt ter bepaling van het aftrekbare btw-bedrag namelijk opnieuw berekend, en had de haar uitbetaalde radiobijdragen die zij aanvankelijk had gedeclareerd als vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op btw-aftrek bestond niet meer opgenomen in deze berekening. In dit verband heeft ?esk? rozhlas betoogd dat deze bijdragen geen tegenprestatie waren voor de verrichte dienst van openbare radio-omroep.

12. De belastingautoriteiten hebben die nieuwe zienswijze van ?esk? rozhlas niet aanvaard en hebben bij aanvullende btw-aanslagen geweigerd om de voornoemde bijdragen uit te sluiten bij de berekening van de co?fficient ter bepaling van het aftrekbare bedrag.

13. Nadat haar bezwaar tegen deze aanslagen was afgewezen, heeft ?esk? rozhlas de beslissingen van de belastingautoriteiten bestreden bij de M?stsk? soud v Praze (rechtbank van de stad Praag), die deze beslissingen bij vonnis van 6 juni 2014 nietig heeft verklaard.

14. Daarop heeft verzoekster in het hoofdgeding cassatieberoep tegen dat vonnis ingesteld bij de verwijzende rechter. In deze context heeft de Nejvy? spr?vn? soud (hoogste administratieve rechtbank) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Kan een openbare radio-omroep die wordt gefinancierd met wettelijk opgelegde bijdragen, waarvan ook de hoogte bij wet wordt vastgesteld, die verschuldigd zijn door eenieder die eigenaar of bezitter is van een radio of op een andere rechtsgrond een radio mag gebruiken, worden geacht

???onder bezwarende titel diensten te verrichten??? in de zin van artikel??2, punt??1, van de [Zesde richtlijn], welke diensten overeenkomstig artikel??13, A, lid??1, onder??q), van deze richtlijn moeten worden vrijgesteld van [btw], of verricht een dergelijke omroep een niet-economische activiteit die op grond van artikel??2 van deze richtlijn geenszins aan [btw] is onderworpen en die dus niet overeenkomstig artikel??13, A, lid??1, onder??q), van deze richtlijn kan worden vrijgesteld van btw????

15. De verwijzingsbeslissing is op 13??januari 2015 ingekomen bij het Hof. Partijen in het hoofdgeding, de Tsjechische en de Griekse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. ??esk?? rozhlas, de Tsjechische regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 17??december 2015.

Analyse

16. Met zijn prejudici??le vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel??2, punt??1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de activiteit van een openbare radio-omroep die wordt gefinancierd met wettelijke bijdragen die verschuldigd zijn door alle bezitters van een radio, een economische activiteit vormt die op grond van deze bepaling onderworpen is aan de btw. Indien dit het geval is, moet deze activiteit logischerwijs worden vrijgesteld van btw overeenkomstig artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn.

17. Voor ogen moet evenwel worden gehouden dat deze vraag is gesteld in het kader van het geding tussen ??esk?? rozhlas en de belastingautoriteiten, betreffende het recht op aftrek van de voorbelasting die is betaald voor de goederen en diensten die ??esk?? rozhlas in verband met haar activiteiten heeft verworven. Het Hof moet derhalve rekening houden met dit aspect, wil het een nuttig antwoord geven op de gestelde vraag.

18. Bijgevolg moet in de eerste plaats het begrip activiteit ???onder bezwarende titel??? in de zin van artikel??2, punt??1, van de Zesde richtlijn worden onderzocht. Ik zal het echter allereerst in een paar inleidende opmerkingen hebben over de twijfel die ??esk?? rozhlas in haar schriftelijke opmerkingen heeft geuit over de relevantie van de prejudici??le vraag voor de beslechting van het hoofdgeding.

Relevantie van de prejudici??le vraag

19. ??esk?? rozhlas stelt in haar schriftelijke opmerkingen dat het hoofdgeding uitsluitend de aard van de radiobijdragen betreft. Het hoofdgeding draait volgens haar rond de vraag of deze bijdragen kunnen worden aangemerkt als een vergoeding voor de diensten die ??esk?? rozhlas als openbare radio-omroep verricht. In het vonnis waartegen in de procedure van het hoofdgeding cassatieberoep is ingesteld, is die vraag ontkennend beantwoord. Volgens ??esk?? rozhlas heeft de verwijzende rechter het probleem, onder invloed van de argumenten van verzoekster in het hoofdgeding, echter onjuist weergegeven door het Hof te verzoeken om te bepalen of de activiteit van een openbare radio-omroep als zodanig een activiteit is die onder het btw-stelsel valt. ??esk?? rozhlas betoogt dat die laatste vraag irrelevant is, aangezien deze activiteit ook met andere middelen dan de radiobijdragen kan worden gefinancierd.

20. Ik deel de twijfel van ??esk?? rozhlas niet. Het is duidelijk dat het een zaak is van de nationale rechtsorde van iedere lidstaat om de financiering van de openbare radio-omroep te organiseren en dat het mogelijk is dat bijdragen als de Tsjechische radiobijdragen niet alle kosten van deze omroep dekken. De formulering van de prejudici??le vraag, waarin wordt verwezen naar ???een openbare radio-omroep die wordt gefinancierd met wettelijk opgelegde bijdragen???, houdt echter noodzakelijkerwijs in dat zij betrekking heeft op de activiteit van een openbare radio-

omroep voor zover deze wordt gefinancierd met de radiobijdragen.

21. Met het oog op de beantwoording van de vraag of een dergelijke activiteit moet worden beschouwd als de verrichting van een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel??2, punt??1, van de Zesde richtlijn, is het van essentieel belang om de aard van de radiobijdrage te onderzoeken. Het is namelijk nodig te bepalen of deze bijdrage kan worden aangemerkt als een vergoeding voor de door ??esk?? rozhlas verrichte prestaties. Enkel die analyse verrichten, zoals ??esk?? rozhlas voorstelt, is daarentegen niet voldoende, aangezien het hoofdgeding niet de aard van de radiobijdragen op zich betreft, maar wel de omvang van ??esk?? rozhlas??? recht op aftrek. De prejudici??le vraag zoals zij is geformuleerd is mijns inziens dan ook absoluut relevant.

Begrip activiteit ???onder bezwarende titel???

22. De criteria ter bepaling of een activiteit onder bezwarende titel is verricht, vloeien voort uit vaste rechtspraak van het Hof.(3) Volgens deze rechtspraak wordt een dienst enkel onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel??2, punt??1, van de Zesde richtlijn en is zij dus slechts belastbaar indien er tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Het is dus noodzakelijk dat er een rechtstreekse band bestaat tussen de verleende dienst en de ontvangen tegenwaarde.(4) Wanneer de activiteit van een marktdeelnemer uitsluitend bestaat in het verrichten van handelingen zonder directe tegenprestatie, ontbreekt dus een belastinggrondslag en zijn deze handelingen niet onderworpen aan de btw.(5)

23. In het licht van deze beginselen dient thans de aard te worden geanalyseerd van een radio-omroepactiviteit die wordt gefinancierd met bijdragen als de radiobijdragen die aan de orde zijn in het hoofdgeding.

De verhouding tussen ??esk?? rozhlas en de bijdrageplichtigen

24. Wanneer de situatie wordt geanalyseerd uit het oogpunt van de verhouding tussen ??esk?? rozhlas en degenen die de radiobijdrage verschuldigd zijn, moet volgens mij worden geconcludeerd dat de met de radiobijdragen gefinancierde activiteit van ??esk?? rozhlas niet voldoet aan de criteria om als een aan de btw onderworpen activiteit te worden aangemerkt.

25. Het noodzakelijke rechtstreekse juridische verband ontbreekt hier immers. ??esk?? rozhlas??? activiteit is georganiseerd op basis van de wet en de uitoefening van deze activiteit hangt niet af van de identiteit van de luisteraars of het concrete aantal luisteraars. Het betreft een openbare radio-omroep, zodat deze activiteit twee wezenlijke kenmerken heeft. Ten eerste bestaat er vrije toegang tot de betrokken radio-uitzendingen. Ten tweede wordt de inhoud van de uitgezonden programma??s, precies omdat de omroep in kwestie een activiteit verricht die met overheidsmiddelen wordt gefinancierd, niet gestuurd door overwegingen van economische rendabiliteit.

26. Voorts moet vanuit het oogpunt van de bijdrageplichtige worden opgemerkt dat diens verplichting tot betaling van de radiobijdrage volledig losstaat van de vraag of hij effectief gebruikmaakt van de door de openbare omroep aangeboden diensten. De verplichting tot betaling van de radiobijdragen is een wettelijke verplichting en het feit dat de bijdrageplicht doet ontstaan is niet het luisteren naar de openbare radio, maar het bezit van een radiotoestel. Aangezien er naast de openbare radio ook nog particuliere radiostations kunnen bestaan, kan het bezit van een radiotoestel geenszins worden gelijkgesteld met het gebruik van de diensten van de openbare radio. Het feit dat iemand niet naar de openbare radio luistert, stelt hem nochtans niet vrij van de

verplichting tot betaling van de radiobijdrage. Evenzo is het ook mogelijk om naar deze openbare radio te luisteren zonder de bijdrage te betalen, aangezien de uitzendingen van deze omroep vrij toegankelijk zijn. Wie zijn bijdrage niet betaalt, riskeert hoogstens een administratieve sanctie.

27. Deze mogelijkheid om een radiotoestel te gebruiken voor andere doeleinden dan het luisteren naar programma's van de openbare radio-omroep ontkracht volgens mij noodzakelijkerwijs de stelling dat wie een dergelijk toestel aankoopt, daarmee zijn wil te kennen geeft om gebruik te maken van de diensten van de openbare radio-omroep, waarvoor de radiobijdrage dan de prijs vormt. De verplichting om deze bijdrage te betalen is een wettelijke verplichting die daadwerkelijk is verbonden aan het bezit van een radio, maar die volledig losstaat van het eventuele gebruik van de diensten van de openbare radio-omroep.

28. De verplichting tot betaling van de radiobijdrage creëert geen juridische band tussen de bijdrageplichtige en de openbare radio-omroep, ten eerste omdat het feit waardoor de bijdrageplicht in kwestie ontstaat niet het gebruik van de door de betrokken radio-omroep verrichte prestaties vormt, maar wel het bezit van een radiotoestel, en ten tweede omdat de toegang tot deze prestaties niet afhankelijk is van de betaling van de bedoelde bijdrage.

29. De radiobijdrage is vanuit het oogpunt van de bijdrageplichtige derhalve geen tegenwaarde voor de door de openbare radio-omroep verrichte prestaties.

De verhouding tussen Český rozhlas en de Tsjechische Staat

30. De Tsjechische regering verdedigt in haar opmerkingen een andere stelling, namelijk dat er een driehoeksverhouding bestaat waarin de Tsjechische Staat Český rozhlas belast met de opdracht een dienst van algemeen belang te verrichten voor de begunstigten (potentiële gebruikers), en haar daarvoor een financiële tegenprestatie biedt in de vorm van de radiobijdragen.

31. Deze analyse kan mij niet overtuigen, om de eenvoudige reden dat de verhouding tussen Český rozhlas en de Tsjechische Staat geen contractuele verhouding in verband met de verrichting van een dienst is.

32. Een openbare radio-omroep wordt opgericht in het algemeen belang, om te voorzien in de democratische, sociale en culturele behoeften van de samenleving en om het pluralisme in de media te behouden.⁽⁶⁾ Daartoe creëren de staten publieke organisaties die belast zijn met het verlenen van radio-omroepdiensten en zorgen zij voor de financiering van deze organisaties, vaak door middel van bijdragen als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde radiobijdragen. Deze inrichtingen verzorgen dan de taak van openbare radio, die erin bestaat een gratis dienst aan te bieden die vrij toegankelijk is en niet wordt beheerst door economische of andere motieven die afdoen aan de bedoelde taak. Om die reden is in protocol nr. 29 betreffende het openbare-omroepstelsel in de lidstaten bepaald dat de voorschriften van de Verdragen geen afbreuk doen aan de bevoegdheid van de lidstaten om te voorzien in de financiering van de openbare omroep.

33. De openbare radio-omroepen zijn opgericht door de staat, die de taak ervan bepaalt, ervoor waakt dat die taak wordt vervuld en voor de financiering van deze omroep zorgt, bijvoorbeeld door aan deze omroep de opbrengsten toe te kennen van een verplichte heffing die speciaal daartoe in het leven is geroepen. Het betreft hier dus geen economische relatie die vrijwillig is aangeknoopt door twee autonome entiteiten, te weten de staat en de omroeporganisatie. Een dergelijke relatie zou overigens volledig moeten zijn onderworpen aan de regels van de Verdragen en het afgeleid recht. De openbare radio-omroep vraagt geen prijs voor zijn diensten en de bijdrage vormt dus geen betaling van een dergelijke prijs.

34. Een van de argumenten die in het kader van de onderhavige zaak zijn aangevoerd, bestond hierin dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bijdrage werd voorgesteld als een vorm van belasting ter financiering van een bepaald soort publieke activiteit. Volgens mij is een dergelijke bijdrage veeleer een subsidie in de bijzondere vorm van eigen inkomsten die de staat aan de radio-omroep heeft toegekend. Dit is in het bijzonder het geval wanneer deze bijdrage de kenmerken heeft van de Tsjechische radiobijdrage, namelijk dat zij door de bijdrageplichtigen rechtstreeks aan de begunstigde radio-omroep wordt betaald. Een activiteit waarvoor de belastingplichtige geen enkele tegenprestatie ontvangt van de ontvangers en die wordt gefinancierd met een subsidie die ertoe strekt de activiteiten van deze belastingplichtige in het algemeen te financieren, kan echter zeker niet worden aangemerkt als een onder bezwarende titel verrichte activiteit.

35. Zelfs wanneer deze kwestie vanuit het oogpunt van de relatie tussen ??esk?? rozhlas en de Tsjechische Staat wordt onderzocht, kan de radiobijdrage dus niet als een tegenprestatie voor de aanbidding van openbare radio-omroep worden beschouwd en vormt de door ??esk?? rozhlas verrichte activiteit die met deze bijdrage wordt gefinancierd geen onder bezwarende titel verrichte activiteit in de zin van de Zesde richtlijn.

Relevantie van het arrest Le Rayon d'??Or

36. De verwijzende rechter vestigt voorts de aandacht van het Hof op het arrest Le Rayon d'??Or(7). Meer bepaald vraagt hij zich af of de oplossing van dat arrest, of een vergelijkbare specifieke oplossing, zou kunnen worden toegepast op de openbare radio-omroep die met behulp van bijdragen wordt gefinancierd.

37. Op die suggestie kan volgens mij niet worden ingegaan. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat prestaties die werden verricht door een instelling voor ouderen moesten worden geacht onder bezwarende titel te zijn verricht, hoewel de vergoeding voor deze prestaties (die elk een concrete vorm van zorgverstrekking inhielden) niet door de begunstigten van de prestaties maar door het ziekenfonds werd betaald, en dit op forfaitaire basis.

38. De zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Le Rayon d'??Or(8) verschilt evenwel van de onderhavige zaak, aangezien er in de eerstbedoelde zaak daadwerkelijk een juridische band bestond tussen de begunstigten van de prestaties, te weten de bewoners van de instelling voor ouderen, en deze instelling. De enige bijzonderheid van deze band bestond in de tussenkomst van het ziekenfonds, dat in zekere zin bijdroeg tot de nakoming van de verplichtingen van de bewoners, en aldus de kosten dekte van de door hen ontvangen diensten. In het geval van een openbare radio-omroep is het, zoals ik in punt??28 hierboven heb opgemerkt, echter juist die juridische band die ontbreekt. De door het Hof in het arrest Le Rayon d'??Or(9) geformuleerde oplossing is derhalve niet transposeerbaar naar de onderhavige zaak.

Ratio legis van artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn

39. De verwijzende rechter vraagt zich eveneens af welke bedoeling de communautaire wetgever kon hebben gehad toen hij artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn opstelde, indien wordt aangenomen dat de activiteit van een openbare radio-omroep, die normaal gezien wordt gefinancierd met bijdragen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling valt. Volgens de Tsjechische regering zou de in die bepaling neergelegde vrijstelling dan zinloos zijn.

40. Ik deel die bezorgdheid niet. Artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn maakt deel uit van een lange reeks vrijstellingen ??ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen

belang???. Deze activiteiten worden als gevolg van hun aard of de identiteit van de personen die ze verrichten in vele gevallen uitgesloten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn, omdat zij niet onder bezwarende titel in de zin van deze richtlijn worden verricht. Deze activiteiten kunnen evenwel op verschillende manieren worden gefinancierd. Zij kunnen ook, minstens ten dele, onder bezwarende titel worden verricht. Dit is ook het geval voor de activiteiten van openbare radio-omroepen, die immers niet noodzakelijk volledig met bijdragen hoeven te worden gefinancierd, hetgeen de Tsjechische regering overigens zelf erkent.(10) Het betreft dan de situaties waarvoor artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn in een vrijstelling voor deze activiteiten voorziet. Dat in de praktijk vaak sprake is van activiteiten die niet onder het btw-stelsel vallen, impliceert niet dat deze vrijstelling geen voorwerp heeft.

41. Hieraan moet nog worden toegevoegd dat een voorschrift van de Zesde richtlijn dat een bepaalde activiteit vrijstelt, zoals artikel??13, A, lid??1, onder??q), hoe dan ook niet aldus kan worden uitgelegd dat de werkingssfeer van deze richtlijn, zoals gedefinieerd in artikel??2 ervan, wordt verruimd. Het is dus het feit dat een activiteit onder de categorie van belastbare activiteiten valt dat de voorwaarde vormt voor de eventuele vrijstelling ervan, en niet omgekeerd.

Conclusie over de aard van ??esk?? rozhlas??? activiteit die met behulp van de radiobijdrage wordt gefinancierd

42. Gelet op het voorgaande moet mijns inziens worden aangenomen dat ??esk?? rozhlas??? activiteit niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt voor zover zij wordt gefinancierd met de radiobijdrage. Het gaat hierbij immers niet over een activiteit die wordt verricht onder bezwarende titel.

43. Op grond van deze vaststelling kan de prejudici??le vraag, zoals zij door de verwijzende rechter is geformuleerd, in beginsel reeds worden beantwoord. Niettemin komt het mij voor dat het Hof ??? in de geest van samenwerking met de nationale rechters, waar artikel??267 VWEU een uiting van vormt, en teneinde aan de verwijzende rechter een antwoord te geven dat zo nuttig mogelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding ??? zijn reflectie zou kunnen voortzetten door zich ook te buigen over de kwestie van de omvang van ??esk?? rozhlas??? recht op aftrek van voorbelasting.

Recht op aftrek voor belastingplichtigen die zowel belaste handelingen verrichten als handelingen die niet onder het btw-stelsel vallen

Opmerkingen vooraf

44. Op grond van artikel??17, lid??2, van de Zesde richtlijn ???[mag de belastingplichtige,] [v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen[,] [...] van de door hem verschuldigde [btw] aftrekken??? de btw die verschuldigd of voldaan is voor deze goederen of diensten. Het recht op aftrek van voorbelasting vormt het essenti??le mechanisme van het btw-stelsel, aangezien deze belasting daardoor neutraal is voor de ondernemers en in beginsel enkel de consumenten er de last van dragen.

45. Om ervoor te zorgen dat de btw daadwerkelijk ten laste komt van de consument, kan evenwel enkel de voorbelasting worden afgetrokken die is voldaan voor de goederen en diensten die de belastingplichtige voor zijn eigen belaste handelingen heeft gebruikt. Aldus brengt de belastingplichtige de door hem betaalde voorbelasting dan in mindering van de btw die hij zijn medecontractanten in een later stadium aanrekent door ze toe te voegen aan de prijs van zijn eigen goederenleveringen of dienstverrichtingen. Indien de belastingplichtige echter ook recht had op aftrek van de voorbelasting die hij heeft betaald voor goederen en diensten die hij vervolgens niet heeft gebruikt voor belaste handelingen, dan zou die voorbelasting hem moeten worden

teruggestort, zodat belastbare goederen en diensten in de praktijk niet zouden worden belast. In een dergelijk geval moet de belastingplichtige de last van de heffing dragen en treedt hij dus in de plaats van de consument.

46. Het btw-stelsel bevat correctiemechanismen voor gevallen waarin de belastingplichtige de door hem verworven goederen en diensten niet gebruikt voor de verrichting van belaste handelingen. De twee situaties die het meest voorkomen zijn die waarin de belastingplichtige de goederen of diensten geheel of gedeeltelijk gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde handelingen, en die waarin hij deze goederen of diensten gebruikt voor zijn eigen doeleinden of die van zijn werknemers.

47. De Zesde richtlijn bevat evenwel geen specifieke regels voor de situatie waarin een belastingplichtige zowel belastbare handelingen verricht als handelingen die niet onder het btw-stelsel vallen. Wat goederen en diensten betreft waarvoor gemakkelijk kan worden vastgesteld dat de belastingplichtige ze gebruikt voor de ene of de andere van deze categorie??n handelingen (dat wil zeggen belastbare of niet-belastbare handelingen), is de oplossing eenvoudig en vloeit zij rechtstreeks voort uit artikel??17, lid??2, van de Zesde richtlijn. Goederen en diensten die worden gebruikt voor belastbare handelingen doen immers recht op aftrek ontstaan (behalve indien deze handelingen zijn vrijgesteld), terwijl voor goederen en diensten die worden gebruikt voor niet onder het btw-stelsel vallende handelingen geen recht op aftrek bestaat. De vraag naar de omvang van het recht op aftrek rijst daarentegen met betrekking tot de goederen en diensten die zowel, en op onlosmakelijk verbonden wijze, voor belaste handelingen als voor niet onder het btw-stelsel vallende handelingen worden gebruikt. Het kan om velerlei goederen en diensten gaan en zij kunnen een aanzienlijk deel van de kosten van de economische activiteit uitmaken, bijvoorbeeld elektriciteit, huur van kantoorruimte, schoonmaakdiensten, bepaalde uitrusting, enz.

Het geval van ??esk?? rozhlas

48. Dit is ook het geval bij ??esk?? rozhlas, althans indien het Hof zich aansluit bij het door mij voorgestelde antwoord op de prejudici??le vraag in verband met de kwalificatie van ??esk?? rozhlas??? activiteit die wordt gefinancierd met de radiobijdrage.(11) In dat geval moet de stelling van de Tsjechische belastingautoriteiten dat de met radiobijdragen gefinancierde activiteit van ??esk?? rozhlas onder het btw-stelsel valt maar is vrijgesteld krachtens artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn, worden afgewezen. Het is dan dus niet mogelijk om de in de artikelen??17, lid??5, en 19 van de Zesde richtlijn bedoelde methode ter berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting (???pro rata???) toe te passen. De in die bepalingen gebruikte bewoordingen ???handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat??? hebben immers geen betrekking op handelingen die zijn verricht in het kader van een activiteit die niet binnen de werkingssfeer van het btw-stelsel valt.(12)

49. ??esk?? rozhlas betoogt primair dat de weigering om de radiobijdragen als een vergoeding aan te merken, ertoe moet leiden dat bij de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting geen rekening wordt gehouden met deze bijdragen. Bijgevolg moet ??esk?? rozhlas de voorbelasting die zij heeft betaald, volledig kunnen aftrekken.(13) Dit standpunt is wel degelijk relevant, vooral indien de analyse uitsluitend betrekking had op de aard van de inkomsten die bij wege van radiobijdragen zijn ge??nd. Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek immers integraal deel uit van het btw-stelsel, kan het in beginsel niet worden beperkt en wordt het uitgeoefend voor alle belastingen waarmee de in een eerder stadium verrichte belastbare handelingen waren bezwaard.(14) Het feit dat een belastingplichtige inkomsten verkrijgt die geen tegenprestatie zijn voor zijn handelingen en die geen deel uitmaken van zijn omzet, mag er in beginsel niet toe leiden dat zijn recht op aftrek wordt beperkt.

50. Deze analyse gaat evenwel voorbij aan het feit dat de radiobijdragen voor ??esk?? rozhlas

geen bijkomstige inkomstenbron zijn maar een van haar voornaamste financieringsbronnen.(15) Dankzij deze bijdragen kan zij immers haar statutaire activiteit, of minstens een belangrijk deel daarvan, financieren. De aard van de aldus gefinancierde activiteit is dus onlosmakelijk verbonden met de aard van de financiering zelf, die in het onderhavige geval geen vergoeding voor verrichte prestaties vormt maar veeleer een eigen inkomstenbron.(16) Deze activiteit kan, overeenkomstig mijn hierboven geformuleerde voorstel van antwoord, dus niet worden aangemerkt als een activiteit die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel??2, punt??1, van de Zesde richtlijn. De vraag is bijgevolg of deze activiteit een recht op aftrek van voorbelasting kan doen ontstaan met betrekking tot de goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor het verrichten van deze activiteit als voor het verrichten van belaste activiteiten.

51. Deze vraag moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord. De toekenning van een recht op aftrek voor goederen en diensten die worden gebruikt voor de verrichting van een activiteit die niet binnen de werkingssfeer van het btw-stelsel valt, zou immers ingaan tegen de logica van dit stelsel en meer in het bijzonder tegen de categorische en duidelijke bewoordingen van artikel??17, lid??2, van de Zesde richtlijn.(17) In een dergelijk geval zou de voorbelasting niet in mindering worden gebracht van de btw die de belastingplichtige later verschuldigd is voor zijn belastbare handelingen (aangezien die er niet zijn) en zou hij toch terugbetaling ervan kunnen verkrijgen. Uiteindelijk zou niemand dus de btw betalen en zouden de betrokken goederen en diensten in de keten van latere handelingen dus de facto zijn vrijgesteld, wat in strijd zou zijn met het beginsel van universaliteit van de btw.

52. Dit geldt des te meer wanneer de belastingplichtige een openbare radio-omroep is, daar zijn activiteiten ??? indien deze onder bezwarende titel zouden worden verricht en dus belastbaar waren ??? zouden zijn vrijgesteld krachtens artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn, met uitzondering van zijn commerci??le activiteiten (waarvan hier evenwel geen sprake is), en dus geen recht op aftrek zouden doen ontstaan.(18) Het zou bijgevolg onlogisch zijn om het recht op aftrek wel toe te kennen voor niet-belastbare activiteiten op grond dat deze niet onder bezwarende titel zijn verricht, en het niet toe te kennen voor diezelfde activiteiten indien deze wel belastbaar waren.

53. De vergelijking met de situatie van een particuliere radio-omroep is misschien het sprekendst. Een dergelijke omroep kan eveneens ??? en dit gebeurt vaak ??? vrije toegang bieden tot haar uitzendingen, zodat geen vergoeding hoeft te worden betaald om naar deze uitzendingen te luisteren. Aangezien een dergelijke omroep echter geen bijdragen of andere overheidsmiddelen ontvangt, moet hij zijn activiteit financieren door middel van de verspreiding van ???commerci??le communicatie??? ??? om de terminologie van de richtlijn audiovisuele mediadiensten(19) te gebruiken ??? met andere woorden reclameboodschappen, gesponsorde programma??s, enz. Die commerci??le communicatie is bestemd voor degenen die naar de programma??s van de betrokken omroep luisteren en wordt zodanig verspreid dat de uitzending van de commerci??le communicatie onlosmakelijk verbonden is met de uitzending van de programma??s zelf. Vanuit economisch oogpunt vormen de uitzendingen van de omroep, in hun geheel gezien, dus de activiteit van deze omroep, die wordt gefinancierd met de opbrengst van de commerci??le communicatie. Deze opbrengst maakt de omzet uit van deze omroep. De omroep kan de voorbelasting die hij betaalt bij de verwerving van goederen en diensten die hij gebruikt voor zijn volledige activiteit, in mindering brengen van de btw die hij in een later stadium aanrekent op de factuur voor de commerci??le communicatie. Het feit dat hij over de door hem gevraagde prijs voor de commerci??le communicatie btw aanrekent, rechtvaardigt dus zijn recht op aftrek van de volledige voorbelasting.

54. Dat is anders bij een openbare omroep waarvan de activiteit minstens gedeeltelijk wordt gefinancierd met bijdragen. Aangezien die bijdragen geen tegenprestatie zijn voor verrichte

handelingen, wordt er in het latere stadium geen btw aangerekend en kan de voorbelasting dus niet in mindering worden gebracht. De openbare omroep kan uiteraard ook een commerciële activiteit uitoefenen, die met andere middelen wordt gefinancierd. In het kader van die activiteit heeft hij dan wel recht op aftrek van de voorbelasting, zij het enkel voor het gedeelte van de goederen en diensten dat hij voor deze commerciële activiteit gebruikt.

55. Om alle onduidelijkheid weg te nemen, wil ik nog vermelden dat de door het Hof in het arrest Kretztechnik⁽²⁰⁾ geformuleerde oplossing mijns inziens niet kan worden getransponeerd naar de situatie van een openbare omroep. In dat arrest heeft het Hof aanvaard dat de belastingplichtige de btw die hij had voldaan over de uitgaven voor een aandelenuitgifte in mindering bracht, omdat deze aandelenuitgifte de economische (en dus belaste) activiteit van deze belastingplichtige in haar geheel ten goede kwam. Een openbare radio-omroep oefent zijn activiteit echter niet uit om een bijdrage te verkrijgen. Integendeel, het doel van de omroep is om de activiteit van radio-omroep uit te oefenen en de bijdragen zijn louter een manier om deze te financieren. Indien een dergelijke activiteit werd uitgeoefend onder bezwarende titel, zou zij overigens vrijgesteld zijn op grond van artikel 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde richtlijn. De onderhavige situatie is dus niet vergelijkbaar met die welke aanleiding heeft gegeven tot het arrest Kretztechnik.

Bepaling van de omvang van het recht op aftrek

56. De vaststelling dat de met bijdragen gefinancierde activiteit geen recht op aftrek van voorbelasting doet ontstaan, geldt zowel voor de goederen en diensten die de belastingplichtige uitsluitend gebruikt voor zijn niet-belastbare activiteiten als voor die welke hij zowel, en op onlosmakelijk verbonden wijze, voor dergelijke handelingen als voor belaste handelingen gebruikt. De goederen en diensten die tot de eerste categorie behoren, leveren geen problemen op, aangezien de belastingplichtige eenvoudigweg geen recht heeft op aftrek. Wat daarentegen de tweede categorie betreft, moet worden uitgemaakt in hoeverre de belastingplichtige zijn recht op aftrek moet kunnen uitoefenen, met dien verstande dat dit recht behouden moet blijven voor het gedeelte van de betaalde belasting dat in verband kan worden gebracht met zijn belaste handelingen alsook dat er geen ongegronde overcompensatie mag plaatsvinden.

57. Zoals het Hof in het arrest Securita⁽²¹⁾ heeft opgemerkt, bevat de Zesde richtlijn geen regels inzake de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen die het mogelijk maken de betaalde voorbelasting te verdelen naargelang de overeenkomstige uitgaven verband houden met belastbare dan wel met niet-belastbare activiteiten.

58. De Commissie oppert in haar schriftelijke opmerkingen dat een bijdrage als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde radiobijdrage kan worden opgevat als een subsidie in de zin van artikel 19, lid 1, tweede streepje, van de Zesde richtlijn. Volgens deze instelling kunnen de lidstaten krachtens die bepaling een dergelijke bijdrage in dat geval opnemen in de noemer van de breuk die het pro rata vormt voor de toepassing van de aftrek, waardoor zij de omvang van het recht op aftrek evenredig beperken.

59. Die mogelijkheid kan mijns inziens niet worden toegepast op een bijdrage die dient ter financiering van openbare radio-omroepen in de lidstaten. Los van het feit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde radiobijdragen een subsidie vormen met de bijzondere aard van een eigen inkomstenbron, zijn er volgens mij twee bezwaren daartegen.

60. Ten eerste zou deze oplossing ertoe leiden dat in het btw-stelsel activiteiten in aanmerking worden genomen die er niet onder vallen. Zoals ik in punt 50 hierboven heb uiteengezet, kan de radiobijdrage niet los worden gezien van de activiteit die zij financiert. Als gevolg van die

financiering wordt deze activiteit niet onder bezwarende titel uitgeoefend en valt zij niet onder het btw-stelsel. Indien het in artikel 19 van de Zesde richtlijn neergelegde mechanisme niet van toepassing is op niet-belastbare activiteiten(22), kunnen de bedragen die met deze activiteiten overeenstemmen, daarin niet worden opgenomen.

61. Ten tweede is het in dit artikel neergelegde mechanisme enkel van toepassing op gemengde belastingplichtigen, dat wil zeggen belastingplichtigen die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verrichten. Het kan niet worden toegepast op belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en voor het overige subsidies ontvangen, zodat de noemer van de breuk die het pro rata uitmaakt uitsluitend zou bestaan uit de omzet uit de belaste handelingen en het subsidiebedrag.(23) De openbare radio-omroepen kunnen naast hun activiteit die met bijdragen wordt gefinancierd, ook activiteiten uitoefenen die zijn vrijgesteld op grond van artikel 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde richtlijn, maar het is evengoed mogelijk dat zij geen enkele andere activiteit uitoefenen. De door de Commissie voorgestane oplossing zou echter enkel in het eerste geval toepasselijk zijn, wat tot ernstige concurrentievervalsing zou kunnen leiden en zou kunnen afdoen aan de harmonisatiedoelstelling van de Zesde richtlijn.

62. Volgens mij moet de problematiek van de bijdragen die dienen ter financiering van openbare radio-omroepen worden beslecht op basis van de oplossing die het Hof in zijn arrest *Securita* heeft gehanteerd. In dat arrest heeft het Hof, na te hebben vastgesteld dat de Zesde richtlijn geen regels bevat ter bepaling van de omvang van het recht op aftrek van belastingplichtigen die zowel belastbare (en belaste) als niet-belastbare activiteiten uitoefenen, geoordeeld dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen belastbare en niet-belastbare activiteiten behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van de Zesde richtlijn en derhalve in een berekeningsmethode moeten voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.(24)

63. Het arrest *Securita* betrof weliswaar het specifieke probleem van kosten in verband met de uitgifte van aandelen en beleggingsinstrumenten, maar de in dat arrest geformuleerde oplossing is niet specifiek beperkt tot dat domein en is volgens mij perfect transposeerbaar naar andere situaties waarin belastingplichtigen zowel een belaste activiteit verrichten als een activiteit die niet onder het btw-stelsel valt.

Conclusie

64. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door de Nejvy spraken soud (hoogste administratieve rechter) gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

1) Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de activiteit van een openbare radio-omroep die wordt gefinancierd met wettelijke bijdragen die verschuldigd zijn door alle bezitters van een radio, geen activiteit vormt die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van deze bepaling en geen recht doet ontstaan op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die deze omroep verschuldigd is of voldaan heeft voor de door hem verworven goederen en diensten die hij voor deze activiteit heeft gebruikt.

2) De vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen deze activiteit en de activiteit die wel recht op aftrek doet ontstaan, behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening

moeten houden met het doel en de systematiek van de Zesde richtlijn (77/388) en derhalve in een berekeningsmethode moeten voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.???

1 ??? Oorspronkelijke taal: Frans.

2 ??? PB L??145, blz.??1.

3 ??? Ik zal enkel de criteria vermelden die relevant zijn in het kader van de analyse van de in casu gestelde prejudici??le vraag.

4 ??? Zie met name arresten Tolsma (C???16/93, EU:C:1994:80, punt??14) en Lebara (C???520/10, EU:C:2012:264, punt??27).

5 ??? Zie met name arresten Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punt??10) en GFKL Financial Services (C???93/10, EU:C:2011:700, punt??17).

6 ??? Aan het VEU en het VWEU gehecht Protocol nr.??29 betreffende het openbare-omroepstelsel in de lidstaten.

7 ??? C???151/13, EU:C:2014:185.

8 ??? C???151/13, EU:C:2014:185.

9 ??? C???151/13, EU:C:2014:185.

10 ??? Het is moeilijk om hier concrete voorbeelden te geven, aangezien het aan de wetgever van iedere lidstaat toekomt om met betrekking tot de activiteit van de openbare radio-omroepen de grens tussen openbaar en commercieel te trekken. Niettemin zou de verkoop aan particuliere radiostations van programma??s die in het kader van de publieke opdracht zijn geproduceerd, kunnen worden beschouwd als een activiteit die is vrijgesteld krachtens artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn.

11 ??? Met andere woorden indien het oordeelt dat de met de radiobijdragen gefinancierde activiteit van ??esk?? rozhlas niet onder het btw-stelsel valt.

12 ??? Zie met name de conclusie van advocaat-generaal Maz??k in de zaak Securenta (C???437/06, EU:C:2007:777, punt??40 en aldaar aangehaalde rechtspraak) alsook het arrest in die zaak (C???437/06, EU:C:2008:166, punt??33).

13 ??? Meer in het bijzonder zou ??esk?? rozhlas de voorbelasting volledig kunnen aftrekken indien alle handelingen die zij onder bezwarende titel heeft verricht, commerci??le activiteiten zijn in de zin van artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn, waarvoor immers geen vrijstelling geldt. Indien ??esk?? rozhlas daarentegen ook belastbare handelingen verricht die op grond van deze bepaling zijn vrijgesteld, wat niet duidelijk uit de verwijzingsbeslissing blijkt, moet het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting worden berekend op basis van een breuk (???pro rata???). Bij de berekening van dat pro rata mag enkel rekening worden gehouden met de inkomsten uit (belaste en vrijgestelde) handelingen die onderworpen zijn aan de btw.

14 ??? Zie met name arresten BP Soupergaz (C???62/93, EU:C:1995:223, punt??18) en Securenta (C???437/06, EU:C:2008:166, punt??24).

15 ??? Volgens ???10 van de z??kon o ??esk??m rozhlasu (wet op de Tsjechische radio-omroep) zijn de financieringsbronnen van ??esk?? rozhlas de radiobijdragen en de inkomsten uit

haar eigen economische activiteiten.

16 ??? Zie punt??34 hierboven.

17 ??? In dit verband zij eraan herinnerd dat luidens deze bepaling recht op aftrek bestaat ???
[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [van de
belastingplichtige]??? (cursivering van mij).

18 ??? De in artikel??13, A, lid??1, onder??q), van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling is in
feite subjectief van aard: alle activiteiten van openbare radio-omroepen zijn vrijgesteld, behalve de
commerci??le activiteiten van die omroepen.

19 ??? Richtlijn 2010/13/EU van het Europees Parlement en de Raad van 10??maart 2010
betreffende de co??rdinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de
lidstaten inzake het aanbieden van audiovisuele mediadiensten (PB L??95, blz.??1).

20 ??? C??465/03, EU:C:2005:320.

21 ??? C??437/06 (EU:C:2008:166, punt??33).

22 ??? Zie punt??49 hierboven en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

23 ??? Zie arrest Commissie/Spanje (C??204/03, EU:C:2005:588, punten??25 en 26).

24 ??? Arrest Securenta (C??437/06, EU:C:2008:166, punt??2 van het dictum).