

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 8 september 2016 (1)

Zaak C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[verzoek van het Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Btw – Verlaagd tarief voor de levering van boeken, kranten en tijdschriften – Geldigheid van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG – Artikel 113 VWEU – Betrokkenheid van het Europees Parlement – Gelijkheidsbeginsel – Verschillende behandeling van publicaties op papier en andere fysieke dragers ten opzichte van elektronische publicaties”

I – Inleiding

1. De btw-wetgeving van de Unie biedt de lidstaten de mogelijkheid de verkoop van boeken, kranten en tijdschriften onder een gunstig fiscaal regime te laten vallen. Deze regeling is echter alleen onbeperkt van toepassing op gedrukte uitgaven. Voor de verkoop daarvan kunnen de lidstaten een verlaagd tarief vaststellen. Digitale publicaties zijn goeddeels uitgesloten van deze regeling.

2. Met het onderhavige prejudiciële verzoek uit het Pools grondwettelijk hof twijfels omtrent de geldigheid van het verlaagde btw-tarief voor boeken en andere publicaties zoals dat in het Unierecht is vastgelegd. In het onderzoek door het Hof zal de vraag centraal staan aan welke verplichtingen de Uniewetgever uit hoofde van het beginsel van gelijke behandeling met betrekking tot de btw-wetgeving is gebonden en in hoeverre hij in het geval van de verlaagde tarieven voor boeken, kranten en tijdschriften aan deze verplichtingen heeft voldaan.

II – Toepasselijke bepalingen

3. In artikel 93 EG(2) (thans artikel 113 VWEU) was de volgende wetgevingsbevoegdheid van de Gemeenschap neergelegd:

„De Raad stelt op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt binnen de in artikel 14 gestelde termijn te

verzekeren.”

4. Op basis van dit artikel werd richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(3) (hierna: „btw-richtlijn”) vastgesteld.

5. Volgens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw onderworpen. Hetzelfde geldt volgens artikel 2, lid 1, onder c), voor „diensten”.

6. Met betrekking tot het tarief bepaalt artikel 96 van de btw-richtlijn dat de lidstaten een „normaal tarief” moeten vaststellen dat niet lager mag zijn dan een bepaald bedrag, waarvan de hoogte in artikel 97 wordt vastgelegd. Aanvullend bepaalt artikel 98 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG(4):

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten.

3. [...]”

7. Bijlage III van de btw-richtlijn, waarnaar in artikel 98, lid 2, eerste alinea, wordt verwezen, bevat de „lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”. Punt 6 daarvan luidt in de versie van richtlijn 2009/47/EG(5), die voorwerp is van het hoofdgeding, als volgt:

„6. levering van boeken, op alle fysieke dragers, ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal;”

8. Vóór de wijziging bij richtlijn 2009/47 luidde deze bepaling als volgt:

„6. levering van boeken ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal;”

9. Het voorstel van de Commissie waarop wijzigingsrichtlijn 2009/47 is gebaseerd, bevatte voor de bepaling nog de volgende formulering(6):

„6. levering van boeken ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten, alsook van luisterboeken, cd's, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal;”

10. De Republiek Polen heeft de mogelijkheid die wordt geboden door artikel 98 van de btw-

richtlijn juncto bijlage III, punt 6, bij deze richtlijn omgezet in artikel 41, leden 2 en 2a, juncto bijlage 3, posten 72 tot en met 75, en bijlage 10, posten 32 tot en met 35, van de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 betreffende belasting op goederen en diensten). Overeenkomstig deze wet worden momenteel verlaagde tarieven van 8 % en 5 % toegepast op boeken, kranten en tijdschriften in gedrukte vorm of op andere informatiedragers (met name cd of cassette). Boeken, kranten en tijdschriften die langs elektronische weg worden uitgegeven zijn onderworpen aan het normale tarief van 23 %.

III – Hoofdgeding en procedure bij het Hof

11. Volgens de Rzecznik Praw Obywatelskich (Poolse ombudsman) is de toepassing van verschillende belastingtarieven op identieke publicaties waarvan sprake is in de Poolse wetgeving, in strijd met het beginsel van fiscale gelijkheid dat in de Poolse grondwet is vastgelegd. Hij heeft derhalve het Trybunał Konstytucyjny (Pools grondwettelijk hof) verzocht om toetsing van de grondwettigheid van de Poolse bepalingen inzake het verlaagde btw-tarief voor publicaties.

12. Naar de opvatting van het Pools grondwettelijk hof is de Republiek Polen op grond van de bepalingen van de btw-richtlijn gedwongen het normale tarief toe te passen op elektronisch geleverde boeken en andere elektronische publicaties. Het betwijfelt evenwel de geldigheid van de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn. Ten eerste is de tekst van de richtlijn volgens het grondwettelijk hof tijdens de wetgevingsprocedure van richtlijn 2009/47, waarop de huidige versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn is gebaseerd, nog substantieel gewijzigd nadat het Europees Parlement al was geraadpleegd. Ten tweede acht het grondwettelijk hof de uitsluiting van de toepassing van een verlaagd belastingtarief op elektronische publicaties die via internet als bestand worden verzonden of via streaming worden geleverd onverenigbaar met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat naar zijn opvatting een uitdrukking is van het beginsel van gelijke behandeling op btw-gebied.

13. Derhalve heeft het Pools grondwettelijk hof op 20 juli 2015 krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn ongeldig doordat in de wetgevingsprocedure het wezenlijke vormvereiste dat het Europees Parlement wordt geraadpleegd, is geschonden?

2) Is artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn juncto punt 6 van bijlage III bij deze richtlijn ongeldig op grond dat het het beginsel van fiscale neutraliteit schendt daar het de toepassing van het verlaagde btw-tarief op boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische publicaties uitsluit?”

14. In de procedure voor het Hof hebben de Poolse ombudsman, de Prokurator Generalny (Pools openbaar ministerie), de Helleense Republiek, de Republiek Polen, de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen met betrekking tot deze vragen ingediend. Aan de terechtzitting van 14 juni 2016 hebben de Poolse ombudsman, de Republiek Polen, de Raad en de Commissie deelgenomen.

IV – Juridische beoordeling

15. Met zijn prejudiciële vragen wenst het Pools grondwettelijk hof in wezen te vernemen of de huidige versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn, zoals die voortvloeit uit artikel 1, punt 13, van richtlijn 2009/47 juncto punt 1 van de bijlage bij die richtlijn, zowel in formele als in materiële zin geldig is.

A – *Eerste prejudiciële vraag: formele geldigheid*

16. Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de wetgevingsprocedure voor richtlijn 2009/47, waarop de huidige versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn is gebaseerd, regelmatig is verlopen. Het Europees Parlement zou over deze wijziging mogelijk onvoldoende zijn geraadpleegd.

17. Rechtsgrondslag voor wijzigingsrichtlijn 2009/47 is artikel 93. Volgens dat artikel stelt de Raad alleen na raadpleging van het Europees Parlement bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake onder meer de omzetbelasting.

18. De regelmatige raadpleging van het Parlement in het kader van een wetgevingsprocedure is volgens vaste rechtspraak een wezenlijk vormvoorschrift waarvan de niet-inachtneming tot nietigheid van de betreffende handeling leidt.(7)

19. In het onderhavige geval is het Parlement over het oorspronkelijke voorstel van de Commissie voor de richtlijn geraadpleegd en heeft het daarover een advies uitgebracht.(8) Het oorspronkelijke voorstel voorzag in een uitbreiding van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn door aan de lijst van soorten „boeken” waarop een verlaagd tarief met name mag worden toegepast meer voorbeelden toe te voegen, te weten „luisterboeken, cd’s, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken”.(9)

20. De Raad week echter in het verdere verloop van de wetgevingsprocedure van dit voorstel af. De uiteindelijk vastgestelde richtlijn 2009/47 wijzigde de toen geldende versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn slechts in zoverre dat aan de inleidende zinsnede „levering van boeken” de woorden „op alle fysieke dragers” werden toegevoegd.(10) De voorbeelden die in het oorspronkelijke voorstel voor de richtlijn werden genoemd, kwamen echter te vervallen.

21. Over deze door de Raad vastgestelde versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn werd het Parlement niet meer geraadpleegd. Volgens vaste rechtspraak is een nieuwe raadpleging van het Parlement echter noodzakelijk wanneer de uiteindelijk vastgestelde regeling, „in haar geheel beschouwd, wezenlijk” afwijkt van die waarover het Parlement reeds werd geraadpleegd, voor zover de wijzigingen niet in hoofdzaak beantwoorden aan door het Parlement zelf te kennen gegeven verlangens.(11)

22. Aangezien in het onderhavige geval niet is gebleken van dergelijke verlangens van het Parlement moet alleen de vraag worden beantwoord of de Raad de tekst van de vastgestelde richtlijn 2009/47 na de raadpleging van het Parlement zodanig heeft gewijzigd dat deze „in haar geheel beschouwd, wezenlijk” afweek van het Commissievoorstel.

23. Allereerst kan ik mij aansluiten bij de opvatting van het Pools grondwettelijk hof dat de door de Raad vastgestelde herformulering van de nieuwe versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn een inhoudelijke wijziging betreft.

24. Overigens staat – anders dan het Pools grondwettelijk hof oordeelt – niet vast dat de tekst van de nieuwe versie in tegenstelling tot het voorstel van de Commissie niet meer van toepassing is op luisterboeken. Luisterboeken zouden immers ook als boeken op een fysieke drager kunnen worden aangemerkt.(12)

25. Een inhoudelijke wijziging van de tekst is echter wel degelijk gelegen in het feit dat de laatstelijk vastgestelde versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn niet meer de extra voorwaarde van het voorstel voor de richtlijn bevat volgens welke de drager „hoofdzakelijk

dezelfde inhoud [moet] bevatten als gedrukte boeken". Bovendien zou het verlaagde tarief volgens zowel de Engelse als de Franse versie van het richtlijnvoorstel oorspronkelijk alleen mogen worden uitgebreid tot *soortgelijke* fysieke dragers als luisterboeken, cd's en cd-roms(13), terwijl punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn thans over *alle* fysieke dragers spreekt. Met deze twee wijzigingen werd het toepassingsgebied van het verlaagde tarief ten opzichte van het Commissievoorstel tot op zekere hoogte uitgebreid.(14)

26. Dat hield echter niet een dermate ingrijpende aanpassing van het richtlijnvoorstel in dat een nieuwe raadpleging van het Parlement noodzakelijk was geweest. Volgens de rechtspraak moeten wijzigingen namelijk alleen als wezenlijk worden aangemerkt wanneer ze de kern van de regeling raken.(15)

27. Het belangrijkste doel van het richtlijnvoorstel was te voorzien in een algemene keuzemogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd tarief op bepaalde lokale diensten toe te passen.(16) De uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagde tarief voor boeken speelt in het voorstel echter slechts een ondergeschikte rol en wordt als een zuiver „wetgevingstechnische aanpassing” aangemerkt.(17)

28. Zelfs indien men zou aannemen dat het criterium inzake een wezenlijke wijziging in acht moet worden genomen voor elke afzonderlijke regeling van een wetgevingsvoorstel, raken het schrappen van het voorbehoud ten aanzien van de inhoud van een drager en de wijziging van „soortgelijke” in „alle” dragers niet de kern van de regeling die het verlaagde btw-tarief voor boeken wijzigt. Kenmerk voor deze regeling is namelijk in de eerste plaats dat het toepassingsgebied van het verlaagde tarief voor boeken wordt uitgebreid tot andere dragers dan papier. In het licht van deze fundamentele uitbreiding gaat het bij de genoemde uitbreidingen van het toepassingsgebied slechts om aspecten van ondergeschikt belang.

29. Voorts heeft het Parlement in het kader van de raadpleging die heeft plaatsgevonden hoe dan ook de gelegenheid gehad zijn standpunt over deze aspecten kenbaar te maken, aangezien de later ingetrokken restricties met betrekking tot het toepassingsgebied reeds deel uitmaakten van het oorspronkelijke voorstel van de Commissie.(18)

30. Aangezien het Parlement derhalve op regelmatige wijze heeft deelgenomen aan de wetgevingsprocedure die tot de vaststelling van richtlijn 2009/47 heeft geleid, is in dat opzicht de geldigheid van de huidige versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn niet aangetast.

B – *Tweede prejudiciële vraag: materiële geldigheid*

31. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst het Pools grondwettelijk hof te vernemen of punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van deze richtlijn in zoverre ongeldig is dat het de toepassing van een verlaagd btw-tarief op boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische publicaties uitsluit.

32. Hoewel de verwijzende rechter in de formulering van de prejudiciële vraag refereert aan een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, wordt uit de motivering van de verwijzingsbeschikking duidelijk dat hij een toetsing wenst aan de hand van het beginsel van gelijke behandeling.(19)

33. Alleen aan dat beginsel kan de regeling ook worden getoetst. De ongeldigheid van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn kan namelijk slechts voortvloeien uit een schending van primair recht. Het beginsel van fiscale neutraliteit is echter *als zodanig* uitsluitend een hulpmiddel voor de uitlegging van de btw-richtlijn, dat niet de rang van primair recht heeft.(20) Dit geldt ook voor zover het beginsel van fiscale neutraliteit in de betekenis van neutraliteit ten aanzien van de

mededinging(21)*uitdrukking geeft* aan het beginsel van gelijke behandeling.(22) Desalniettemin kan de geldigheid van een bepaling van de btw-richtlijn slechts worden getoetst aan het beginsel van gelijke behandeling zelf, want alleen dat behoort tot het primaire recht en stelt volgens de rechtspraak deels ook andere eisen dan het beginsel van fiscale neutraliteit.

34. Uit de motivering van de prejudiciële vraag in de verwijzingsbeschikking kan worden opgemaakt dat het om verschillende gevallen van ongelijke behandeling gaat waarvan de verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel moet worden getoetst. In de eerste plaats stelt de verwijzende rechter dat er ten onrechte een verschil in behandeling bestaat tussen *digitale* boeken die door middel van een fysieke drager – bijvoorbeeld een cd-rom – aan de koper worden geleverd en digitale boeken die langs elektronische weg – bijvoorbeeld door een download van internet – beschikbaar worden gesteld(23) (zie hierna onder 1). Daarnaast uit de verwijzende rechter met de prejudiciële vraag ook twijfels omtrent de verschillende behandeling van andere publicaties dan boeken – dus van kranten en tijdschriften – waarop het verlaagde tarief van toepassing kan zijn. Dat deze in digitale vorm, ook wanneer zij op een fysieke drager worden geleverd, zijn uitgesloten van de toepassing van een verlaagd tarief wordt vervolgens behandeld (zie onder 2). Tot slot wordt nog ingegaan op het verschil in behandeling tussen alle digitale publicaties die langs elektronische weg worden geleverd enerzijds en gedrukte publicaties anderzijds (zie onder 3).

35. Over geen van deze kwesties heeft het Hof zich tot nu toe uitgelaten. Ook in een niet-nakomingsprocedure waarin onlangs uitspraak is gedaan en waarin de toepassing van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn op langs elektronische weg geleverde digitale boeken centraal stond, heeft het Hof er uitdrukkelijk van afgezien te onderzoeken of deze bepaling verenigbaar is met het beginsel van gelijke behandeling.(24)

1. Verschillende behandeling van digitale boeken naargelang de wijze van levering

36. Allereerst moet de vraag worden beantwoord of punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van deze richtlijn in zoverre in strijd is met het beginsel van gelijke behandeling dat het de lidstaten alleen toestaat een verlaagd tarief toe te passen op digitale (luister)boeken op een fysieke drager, maar niet als ze langs elektronische weg worden geleverd.(25)

37. Volgens vaste rechtspraak houdt het beginsel van gelijke behandeling in dat vergelijkbare situaties door de Uniewetgever niet verschillend mogen worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is.(26) Dit algemene gelijkheidsbeginsel is inmiddels verankerd in artikel 20 van het Handvest.(27)

a) Vergelijkbare situaties

38. Als eerste doet zich de vraag voor of het bij de levering van digitale boeken op een fysieke drager en de levering daarvan langs elektronische weg om vergelijkbare situaties gaat.

39. Volgens inmiddels vaste rechtspraak moet de vergelijkbaarheid van twee situaties zowel worden beoordeeld tegen de achtergrond van het doel van de onderzochte regeling als in het licht van de beginselen en doelstellingen van het gebied als geheel waaronder de regeling valt.(28) Om de vergelijkbaarheid van twee situaties uit te sluiten volstaat het derhalve niet eenvoudigweg objectieve verschillen vast te stellen zonder in te gaan op de relevantie met het oog op de doelstellingen van de regeling(29), of klakkeloos het oordeel van de Uniewetgever te volgen(30).

i) Doelstellingen van het gebied waaronder de regeling valt

40. Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarvan de onderhavige regeling met betrekking tot het verlaagde tarief deel uitmaakt, heeft blijkens overweging 4 van de btw-richtlijn tot doel een interne markt tot stand te brengen. Harmonisatie van de wetgevingen op het niveau van de Unie moet voorkomen dat er via de btw-heffing door de lidstaten mededingingsverstoringen optreden, zowel grensoverschrijdend als binnen de lidstaten.

41. Daarnaast heeft de harmonisatie van de btw volgens overweging 8 van de btw-richtlijn ook tot doel om op het niveau van de Unie een uniforme heffingsgrondslag ten behoeve van de eigen middelen van de Unie te vormen. Deze doelstelling van het gebied waaronder de regeling valt, is voor het onderhavige geval echter niet relevant, omdat de hier in het geding zijnde bepalingen van de btw-richtlijn het belastingtarief en niet de vorming van de heffingsgrondslag tot voorwerp hebben.

42. Met betrekking tot het doel om mededingingsverstoringen te voorkomen heeft het Hof reeds vastgesteld dat van een schending van het gelijkheidsbeginsel ter zake van btw niet slechts sprake hoeft te zijn wanneer die concurrerende ondernemingen betreft.⁽³¹⁾ Wanneer er echter sprake is van een mededingingssituatie die door toepassing van verschillende btw-bepalingen kan worden verstoord, moet gelet op het hoofddoel van het gemeenschappelijke btw-stelsel in elk geval worden uitgegaan van een vergelijkbaarheid van situaties.⁽³²⁾ De inaanmerkingneming van de mededingingssituatie van twee producten strookt overigens met een benadering die het Hof al nastreefde toen het beginsel van gelijke behandeling in zijn rechtspraak tot ontwikkeling kwam.⁽³³⁾

43. In het onderhavige geval bevinden digitale boeken die op een fysieke drager worden geleverd en digitale boeken die langs elektronische weg worden verkocht zich in een mededingingssituatie. Voor de consument, door wiens behoeften een mededingingssituatie eerst ontstaat, gaat het immers om hetzelfde product, namelijk het bestand van een digitaal boek, dat in beide gevallen alleen bruikbaar is in combinatie met een leesapparaat. Het enige wat verschilt is de wijze waarop het product aan de consument wordt geleverd. Afhankelijk van de aanbiedingsvoorwaarden zal de consument derhalve voor de ene of de andere wijze van levering kiezen om hetzelfde product te ontvangen.

44. Dit geldt in de regel ook wanneer de consument, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft gesteld, voor een digitaal boek dat hij langs elektronische weg heeft gekocht – anders dan voor een digitaal boek op een fysieke drager – niet het recht zou verwerven om het bestand aan een andere persoon door te geven.⁽³⁴⁾ Doorgaans zal een consument digitale boeken voor eigen gebruik aanschaffen, zodat de overdraagbaarheid van een bestand aan een derde – zo die al van de wijze van beschikbaarstelling afhankelijk zou zijn – geen beslissende invloed op de mededingingssituatie heeft. Daarnaast heeft het Hof tegen de achtergrond van de bescherming van het auteursrecht reeds vastgesteld dat de verkoop van content op cd-rom en de verkoop door download van internet „economisch gezien” vergelijkbaar zijn.⁽³⁵⁾

45. Daarmee zijn de twee vormen waarin een digitaal boek wordt aangeboden vergelijkbaar in het licht van het hoofddoel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, namelijk mededingingsverstoringen te voorkomen.

ii) Beginselen van het gebied waaronder de handeling valt

46. Aan de vergelijkbaarheid van de beide vormen doet niet af dat het overeenkomstig de bepalingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel bij de levering van een digitaal boek op een fysieke drager om de levering van een goed gaat (artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn), terwijl de levering daarvan langs elektronische weg als een dienst moet worden beschouwd (artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn).(36)

47. Volgens overweging 5 van de btw-richtlijn zou de belasting „zo algemeen mogelijk”, dus op alle producten, moeten worden geheven. Dit beginsel vindt bevestiging in artikel 1, lid 2, eerste alinea, volgens welke met het gemeenschappelijke btw-stelsel de heffing van een *algemene* verbruiksbelasting wordt beoogd. Daarom bevatten de twee belastbare feiten voor de levering van goederen [artikel 2, lid 1, onder a)], en voor diensten [artikel 2, lid 1, onder c)], ook identieke voorwaarden. Het is dus de bedoeling dat de btw op gelijke wijze wordt toegepast op het verbruik van goederen en diensten.

48. Voor zover de bepalingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel bij wijze van uitzondering een onderscheid maken tussen goederenleveringen en diensten, heeft dit telkens een speciale reden. Zo kan voor het bepalen van de plaats van een belastbare handeling (artikelen 31 e.v. van de btw-richtlijn) alleen in het geval van de levering van een goed een fysiek transport in aanmerking worden genomen.

49. In de onderhavige zaak, waarbij het gaat om de vaststelling van de hoogte van het belastingtarief, is dit verschil met betrekking tot de fysieke aanwezigheid van de producten echter niet relevant. De btw-richtlijn maakt met betrekking tot het vaststellen van de tarieven in beginsel geen onderscheid tussen goederenleveringen en diensten. Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt juist uitdrukkelijk dat het normale tarief voor goederenleveringen en voor diensten gelijk moet zijn. Daarnaast zijn ook de verlaagde tarieven overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn zowel op goederenleveringen als op diensten van toepassing.

iii) Doel van de onderzochte regeling

50. Tot slot moet de vergelijkbaarheid van „fysieke” en elektronische leveringen van digitale boeken worden beoordeeld tegen de achtergrond van het doel dat met de onderzochte regeling zelf wordt beoogd.

51. Punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid een verlaagd tarief toe te passen op boeken, kranten en tijdschriften. Noch uit richtlijn 92/77/EEG, waarmee de regeling oorspronkelijk werd ingevoerd(37), noch uit de ontstaansgeschiedenis van die richtlijn valt echter op te maken welk doel de toekenning van dit belastingvoordeel moet dienen.

52. Ook in het kader van de onderhavige procedure hebben noch de Raad noch de Commissie een bevredigend antwoord op deze vraag kunnen geven. In een mededeling van de Commissie over verlaagde btw-tarieven uit 2007 valt dan ook te lezen dat de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn „niet op een degelijk gestructureerde of logische grondslag” zijn gevestigd, maar veeleer een weerspiegeling zijn „van de situatie in de lidstaten in het begin van de jaren '90”.(38) De structuur van de btw-tarieven volgt volgens dezelfde mededeling derhalve geen duidelijke logica.(39)

53. In dezelfde lijn verklaarde de Commissie ter terechtzitting desgevraagd onder meer dat het verlaagde tarief voor boeken, kranten en tijdschriften alleen in het Unierecht werd opgenomen omdat ten minste enkele lidstaten destijds een dergelijk verlaagd belastingtarief toepasten en deze mogelijkheid hen door het Unierecht niet moest worden ontnomen.

54. Nu is het zeer wel mogelijk dat een regel van het Unierecht geen ander doel dient dan de verantwoordelijkheid voor bepaalde regelingen bij de lidstaten te laten. Dit is in casu echter niet het geval. De btw-richtlijn laat de regeling met betrekking tot verlaagde tarieven immers niet eenvoudig over aan de lidstaten, maar staat ingevolge artikel 98 juncto bijlage III dergelijke tarieven alleen toe voor precies omschreven limitatief opgesomde goederen en diensten, maar niet voor andere. In dat opzicht neemt het Unierecht een eigen verantwoordelijkheid op zich als het gaat om de voorwaarden waaronder de lidstaten verlaagde tarieven kunnen toepassen. Bijgevolg moeten ook de doelen van de Unierechtelijke regeling die de lidstaten expliciet toestaat op boeken, tijdschriften en kranten een verlaagd tarief toe te passen, op het niveau van de Unie autonoom worden vastgesteld.

55. Hoewel zowel de Raad als de Commissie in de onderhavige procedure hebben aangevoerd dat de btw-richtlijn geen stimuleringsdoelen beoogt, is wel duidelijk dat de optie om een verlaagd btw-tarief toe te passen de lidstaten in staat stelt de verkoop van bepaalde producten te stimuleren en dat daarmee bepaalde beleidsdoelstellingen worden nagestreefd.⁽⁴⁰⁾ Dankzij een verlaagd btw-tarief kunnen de belastingplichtigen het betreffende product immers goedkoper aanbieden. Deze wijze van verkoopbevordering geschiedt overigens ten behoeve van de consument, aangezien de btw enkel beoogt de eindverbruiker te belasten.⁽⁴¹⁾

56. Ook de strekking van deze fiscale stimulans ligt mijn inziens voor de hand. Het verlaagde tarief voor boeken, kranten en tijdschriften heeft een cultureel doel. Het wil in een brede zin de vorming van de Unieburgers door middel van lezen bevorderen, of het nu om literatuur of non-fictieboeken gaat of om politieke kranten en tijdschriften, vaktijdschriften of amusementslectuur. Een aanwijzing voor deze doelstelling is het feit dat punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn van toepassing is op publicaties „voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”. Dergelijke publicaties zijn namelijk niet op vorming gericht. Overigens kan dit doel ook elders in het gemeenschappelijke btw-stelsel worden teruggevonden, te weten in de vorm van een vergaand gunstig fiscaal regime voor producten en diensten op het gebied van onderwijs ingevolge artikel 132, lid 1, onder i) en onder j), van de btw-richtlijn.

57. Of een digitaal boek aan deze educatieve doelstelling beantwoordt, hangt evenwel alleen van de inhoud ervan af, niet van de wijze van overdracht. Derhalve is er met betrekking tot het stimuleringsdoel dat met punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn wordt beoogd in beginsel geen verschil tussen digitale boeken die op een fysieke drager en digitale boeken die langs elektronische weg worden verhandeld. Bijgevolg zijn beide wijzen van levering ook tegen de achtergrond van het doel van de onderzochte regeling vergelijkbaar.

iv) Tussenconclusie

58. Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat de levering van digitale boeken op een fysieke drager en de levering daarvan langs elektronische weg zowel tegen de achtergrond van het doel van de onderzochte regeling als in het licht van de beginselen en doelstellingen van het gebied waaronder de regeling valt, vergelijkbaar zijn.

b) Rechtvaardiging

59. Een verschil in behandeling van vergelijkbare situaties kan echter gerechtvaardigd zijn, namelijk wanneer dit verschil een wettelijk toelaatbaar doel nastreeft en in verhouding staat tot dit doel.⁽⁴²⁾

60. Deze vereisten gelden ongeacht het rechtsgebied waarbinnen een verschil in behandeling moet worden vastgesteld. Ze gelden zelfs voor gebieden waarop het Hof uitdrukkelijk heeft erkend

dat de Uniewetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft(43), zoals met name ter zake van het gemeenschappelijk landbouwbeleid(44).

61. De grondigheid waarmee de rechtvaardiging van een verschil in behandeling wordt onderzocht, is evenwel afhankelijk van de omvang van de beoordelingsvrijheid waarover de Uniewetgever in het betrokken geval beschikt. Indien de Uniewetgever een verschil maakt op grond van een bij artikel 21 van het Handvest verboden onderscheidingscriterium, bijvoorbeeld geslacht of ras(45), dan zal de rechtvaardiging van een verschil in behandeling worden onderworpen aan een strikte toetsing door het Hof.(46) Berust het verschil in behandeling echter op een ander criterium, dan zal de toetsing door het Hof minder strikt zijn, teneinde te voorkomen dat de rechter van de Unie zijn beoordeling in de plaats stelt van die van de wetgever van de Unie.(47) Dat geldt volgens de rechtspraak in het bijzonder voor regelingen die vragen om ingewikkelde beoordelingen van politieke, economische, sociale of medische aard.(48) Ook hier moet echter overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel de toetsing door het Hof strikter zijn naarmate de gevolgen van een verschil in behandeling voor de individuele Unieburger verstrekkender zijn.(49)

i) Doel van het verschil in behandeling

62. In het licht van dit beperkte toetsingscriterium moet allereerst worden nagegaan welk doel de Uniewetgever beoogt met het verschil in behandeling tussen de levering van digitale boeken op een fysieke drager en de levering van digitale boeken langs elektronische weg.

63. Het verschil in behandeling werd ingevoerd bij richtlijn 2009/47. Door deze richtlijn werden de voor een fiscale stimulans in aanmerking komende categorieën in punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn uitgebreid met digitale boeken die op een fysieke drager worden geleverd. Met deze uitbreiding werd blijkens overweging 4 van richtlijn 2009/47 beoogd „dat inzake de verwijzing naar boeken in bijlage III bij die richtlijn duidelijkheid wordt gecreëerd en deze verwijzing de stand van de techniek volgt”. Richtlijn 2009/47 liet evenwel in het bijzonder de regeling in artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn ongemoeid, volgens welke de verlaagde tarieven in geen geval van toepassing zijn op langs elektronische weg verrichte diensten. In die zin kunnen langs elektronische weg geleverde digitale boeken dus niet in aanmerking komen voor een verlaagd belastingtarief.(50)

64. De „stand van de techniek” werd dus niet in alle opzichten gevolgd. Juist de „natuurlijke” wijze van overdracht van digitale boeken, namelijk levering langs elektronische weg, zou niet van een verlaagd belastingtarief kunnen profiteren. De reden daarvoor is uiteindelijk gelegen in de regeling volgens artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, die voor alle elektronische diensten(51), dus niet alleen voor elektronisch geleverde digitale boeken, de toepassing van een verlaagd tarief uitsluit. Het doel van deze regeling, die algemeen geldt voor de markt van elektronische diensten, is derhalve doorslaggevend voor de rechtvaardiging van het onderhavige verschil in behandeling.

65. Artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn gaat terug op de regeling volgens artikel 12, lid 3, onder a), vierde alinea, juncto artikel 9, lid 2, onder e), laatste streepje, van de zesde richtlijn(52), die bij richtlijn 2002/38/EG was ingevoegd(53). De considerans van richtlijn 2002/38 bevat geen aanwijzingen ten aanzien van het doel dat met deze bepaling werd nagestreefd.

66. Het voorstel van de Commissie voor richtlijn 2002/38 wijst echter op de onzekerheid waarin de aanbieders van elektronische diensten zouden kunnen verkeren met betrekking tot het toe te passen belastingtarief.(54) Met richtlijn 2002/38 werd namelijk voor aanbieders van elektronische diensten die buiten de Unie zijn gevestigd de verplichting ingevoerd over hun diensten die voor afnemers binnen de Unie worden verricht belasting te betalen in de lidstaat waarin de afnemer

gevestigd is.(55) Daarmee moeten mededingingsverstoringen worden voorkomen(56) die door het fiscale beleid van derde landen zouden kunnen optreden. De regeling heeft tot gevolg dat de elektronische diensten telkens zijn onderworpen aan het belastingtarief van de lidstaat waarin de afnemer zich bevindt.

67. Tegelijkertijd moest het voor de buiten de Unie gevestigde belastingplichtigen eenvoudiger worden gemaakt om aan hun nieuwe fiscale verplichtingen te voldoen, waarschijnlijk ook met het doel om de kans op nakoming van die verplichtingen te vergroten.(57) De vereenvoudigingen moesten tevens het werk van de belastingdiensten van de lidstaten vergemakkelijken en hun controlemogelijkheden verbeteren.(58) Dit moest in de eerste plaats worden bereikt door ervoor te zorgen dat de belastingplichtigen door middel van elektronische belastingaangifte in één lidstaat aan hun fiscale verplichtingen voor de hele Unie kunnen voldoen.(59) Daarnaast garandeerde de regeling die voorafging aan artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn dat telkens slechts het normale tarief van de betrokken lidstaat kan worden toegepast op elektronische diensten die voor daar gevestigde afnemers worden verricht.

68. De aanbieders van elektronische diensten die binnen de Unie waren gevestigd bevonden zich echter in een andere situatie. Voor hen zou door richtlijn 2002/38 niets veranderen. Zij moesten over hun elektronische diensten in de lidstaat van vestiging belasting blijven betalen, ongeacht de vraag waar de desbetreffende afnemer was gevestigd(60), en waren derhalve met hun diensten slechts onderworpen aan de maximaal drie verschillende tarieven van die lidstaat.

69. De Commissie heeft in de onderhavige procedure evenwel naar voren gebracht dat het verbod op verlaagde tarieven voor elektronische diensten ook voor de in de Unie werkzame belastingplichtigen van belang is, omdat het schadelijke belastingconcurrentie tussen de lidstaten zou hebben voorkomen. Juist omdat voor deze belastingplichtigen alleen hun plaats van vestiging bepalend bleef voor hun fiscale lasten met betrekking tot elektronische diensten, had een lidstaat door de invoering van een verlaagd tarief op deze diensten immers kunnen proberen de aanbieders ervan ertoe te bewegen zich op zijn grondgebied te vestigen. Het centrum van een elektronisch distributienet kan namelijk relatief eenvoudig worden verplaatst.

70. De rechtssituatie op dit punt is echter sinds 1 januari 2015 fundamenteel veranderd. Ingevolge het huidige artikel 58, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn(61) is thans voor belastingplichtigen die binnen de Unie zijn gevestigd dezelfde regeling van toepassing als voor de belastingplichtigen die buiten de Unie zijn gevestigd: de elektronische diensten moeten steeds in de lidstaat van de betrokken afnemer worden belast. Voor alle aanbieders geldt nu dat zij door middel van een belastingaangifte in slechts één lidstaat aan hun fiscale verplichtingen jegens alle lidstaten kunnen voldoen.(62)

71. Samenvattend is er derhalve sprake van twee verschillende doelstellingen van artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn en de overeenkomstige bepalingen in vorige regelingen, waarbij bovendien naar periode moet worden gedifferentieerd. Het verbod op verlaagde tarieven voor elektronische diensten had tot en met 31 december 2014 enerzijds tot doel de fiscale verplichtingen van buiten de Unie gevestigde belastingplichtigen te vereenvoudigen en moest anderzijds schadelijke belastingconcurrentie tussen de lidstaten voorkomen; sinds 1 januari 2015 beoogt het verbod alleen nog de vereenvoudiging van de fiscale verplichtingen, maar dan voor de hele markt van elektronische diensten.

ii) Het op evenredige wijze nastreven van de doelstelling

72. Deze doelen moest de Uniewetgever ook op evenredige wijze nastreven. Daartoe moeten de gevolgen van het verschil in behandeling worden vergeleken met de voordelen die het nastreven van de doelstelling oplevert. In dit verband zij eraan herinnerd dat de Uniewetgever op

het gebied van het belastingrecht ingewikkelde economische en financiële afwegingen moet maken en in dat opzicht over een beoordelingsmarge beschikt.(63)

73. Het doel de fiscale verplichtingen te vereenvoudigen doordat met minder verschillende btw-tarieven rekening hoeft te worden gehouden moet echter gedifferentieerd worden beoordeeld. Het verbod op verlaagde tarieven voor elektronische diensten moet namelijk zowel de belastingplichtigen als de belastingdiensten ten goede komen.(64)

74. De bestaande vereenvoudiging ten behoeve van de belastingplichtigen staat daarbij niet in verhouding tot de nadelen die voor hen ontstaan doordat een verlaagd tarief voor digitale boeken die langs elektronische weg worden geleverd, niet is toegestaan. Zij moeten de bescherming tegen een nog grotere diversiteit in btw-tarieven wel erg duur betalen doordat hun diensten aan een verhoogd tarief zijn onderworpen en daarmee ook een concurrentienadeel ondervinden. Vanzelfsprekend heeft de gebruikmaking van een belastingvoordeel altijd tot gevolg dat de toepassing van de belastingwetgeving voor de begunstigde ingewikkelder wordt. Deze administratieve last kan voor de belastingwetgever echter geen vrijbrief zijn vergelijkbare situaties verschillend te behandelen.

75. Wat de verlichting van het werk van de belastingdiensten van de lidstaten betreft zou de evenredigheid van de wijze waarop die doelstelling wordt nagestreefd kunnen worden betwist met een oude uitspraak van het Hof, dat moeilijkheden van praktische aard de oplegging van een kennelijk onbillijke last – in casu bij de verkoop van langs elektronische weg geleverde digitale boeken – niet kunnen rechtvaardigen.(65) In verband met het discriminatieverbod in het kader van de fundamentele vrijheden heeft het Hof echter uiteindelijk erkend dat de belastingdiensten een legitiem belang hebben bij regels die gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd.(66)

76. Het staat de Uniewetgever derhalve in beginsel vrij om voor het belasten van alle elektronische diensten op basis van de plaats van verbruik een speciale belastingregeling in te voeren. Dat een dergelijke speciale belastingregeling noodzakelijk kan zijn vloeit voort uit de specifieke kenmerken van elektronische diensten, die in vergelijking met de klassieke goederenhandel vrijwel moeiteloos grensoverschrijdend worden verricht en bovendien slechts een minimale fysieke presentie vereisen, waardoor ze voor nationale belastingdiensten moeilijker toegankelijk zijn.

77. Daarnaast heeft het Hof reeds erkend dat de Uniewetgever in het geval van ingewikkelde regelingen in etappen te werk mag gaan.(67) Wat dat aangaat valt het te begrijpen wanneer de Uniewetgever een nieuwe heffingsmethode in eerste instantie zo eenvoudig mogelijk inricht. Dat geldt in het bijzonder voor een periode waarin de aanbieders van elektronische diensten een groot aantal nieuwe producten op de markt brengen, waarvan niet altijd duidelijk is of ze vallen onder een van de bestaande categorieën waarop verlaagde tarieven van toepassing zijn.

78. Voorwaarde voor de evenredigheid van een dergelijke stapsgewijze aanpak is echter dat de regeling regelmatig wordt geëvalueerd.(68) De handelwijze van de instellingen die op Unieniveau verantwoordelijk zijn, voldoet tot nu toe aan die voorwaarde. De Raad heeft al bij de invoering van de desbetreffende bepalingen vastgelegd de speciale belastingregeling voor elektronische diensten na een bepaalde periode te evalueren aan de hand van de ervaringen die ermee zijn opgedaan.(69) Daarnaast heeft de Commissie onlangs aangekondigd dat zij met het oog op een gelijke behandeling van langs elektronische weg geleverde digitale boeken wil onderzoeken of een voorstel voor een richtlijn tot wijziging van de btw-richtlijn moet worden voorbereid.(70)

79. Weliswaar zijn de bovenstaande overwegingen verhoudingsgewijs minder relevant voor

zover de regeling tot en met 31 december 2014 alleen tot doel had de fiscale verplichtingen van buiten de Unie gevestigde belastingplichtigen te vereenvoudigen, maar dat wordt voor die periode in elk geval gecompenseerd door het legitieme doel schadelijke belastingconcurrentie tussen de lidstaten te voorkomen.(71)

80. De andere schaal van de balans weegt daarentegen niet zo zwaar.

81. Zo blijven de mededingingsverstoringen tussen de aanbieders van digitale boeken op een fysieke drager en aanbieders die digitale boeken langs elektronische weg leveren waarschijnlijk binnen de perken. De Republiek Polen merkte ter terechtzitting namelijk terecht op dat de kosten van elektronische verkoop veel geringer zijn dan die van de traditionele verkoop van goederen. Bijgevolg kunnen langs elektronische weg geleverde digitale boeken, zelfs wanneer ze aan een hoger btw-tarief zijn onderworpen, in de regel tegen een lagere prijs worden aangeboden dan digitale boeken op een fysieke drager.

82. Tegen deze achtergrond lijkt mij geen sprake te zijn van ernstige belemmeringen van de grensoverschrijdende toegang tot boeken, die door de fundamentele vrijheden wordt gewaarborgd, of – waarop de Poolse ombudsman terecht de aandacht vestigde – van de toegankelijkheid van boeken voor mensen met een handicap.(72)

83. De doelen die de Uniewetgever met artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn beoogt, worden derhalve ook op evenredige wijze nagestreefd.

c) Tussenconclusie

84. Het verschil in behandeling van digitale boeken naargelang de wijze van levering die met betrekking tot het verlaagde btw-tarief voortvloeit uit punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van die richtlijn, is derhalve gerechtvaardigd en bijgevolg niet in strijd met het beginsel van gelijke behandeling.

2. Uitsluiting van digitale kranten en tijdschriften op fysieke dragers

85. Ten tweede moet nu worden nagegaan of het feit dat punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van die richtlijn geen verlaagd tarief toestaat voor digitale kranten en tijdschriften op fysieke dragers, verenigbaar is met het beginsel van gelijke behandeling. Daarbij moeten twee verschillen in behandeling worden onderzocht.

a) Vergelijking met digitale boeken

86. In de eerste plaats worden digitale kranten en tijdschriften anders behandeld dan digitale boeken, aangezien laatstgenoemde aan een verlaagd tarief kunnen worden onderworpen als ze op een fysieke drager worden geleverd.

87. Een daaruit resulterende schending van het beginsel van gelijke behandeling veronderstelt in de eerste plaats dat het bij kranten en tijdschriften enerzijds en bij boeken anderzijds om vergelijkbare situaties gaat.(73)

88. Dit is echter niet het geval. De situaties zijn niet vergelijkbaar, noch tegen de achtergrond van het doel van de onderzochte regeling noch in het licht van de doelstelling van het gebied waaronder de regeling valt.(74)

89. Ten eerste concurreren kranten en tijdschriften in de regel niet met boeken. Elke publicatievorm richt zich weer op andere behoeften van een consument, aangezien ze doorgaans van elkaar verschillen waar het gaat om de lengte van de tekst, het soort informatie, de artistieke

ambitie en de relevantie voor de langere termijn. Gelet op het doel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, te weten het voorkomen van mededingingsverstoringen⁽⁷⁵⁾ zijn ze derhalve niet vergelijkbaar.

90. Ten tweede zijn kranten en tijdschriften enerzijds en boeken anderzijds ook niet vergelijkbaar tegen de achtergrond van het doel van de onderzochte regeling. De educatieve doelstelling die met punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn wordt nagestreefd⁽⁷⁶⁾ verschilt in de regel duidelijk per soort publicatie. Terwijl kranten en tijdschriften meestal een actuele of praktische insteek hebben, gaat het bij boeken vaak om de overdracht van kennis die relevant is voor de lange termijn of om artistieke expressie. De educatieve doelstelling van een fiscale stimulans voor boeken enerzijds en voor kranten en tijdschriften anderzijds verschilt dus wel degelijk.

91. De verschillende behandeling van digitale kranten en tijdschriften op fysieke dragers ten opzichte van digitale boeken op fysieke dragers is derhalve niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

b) Vergelijking met kranten en tijdschriften op papier

92. In de tweede plaats worden digitale kranten en tijdschriften op fysieke dragers ook anders behandeld dan kranten en tijdschriften die op papier verschijnen.

93. Hoewel de conclusie met betrekking tot dit punt minder duidelijk is dan bij het voorgaande ben ik van oordeel dat kranten en tijdschriften op papier en digitale kranten en tijdschriften op een fysieke drager eveneens niet objectief vergelijkbaar zijn.

94. Gelet op het fiscale stimuleringsdoel van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn moet in beginsel worden aangenomen dat digitale en gedrukte kranten en tijdschriften vergelijkbaar zijn, aangezien het voor dat doel alleen op de inhoud zal aankomen.⁽⁷⁷⁾

95. Dat geldt echter niet wanneer men de doelstelling van het gebied waaronder de regeling valt in ogenschouw neemt, namelijk het voorkomen van mededingingsverstoringen.⁽⁷⁸⁾ Het Hof heeft immers in het arrest K reeds vastgesteld dat de digitale versie van een boek op een fysieke drager niet noodzakelijkerwijs concurreert met de papieren versie ervan. Of er sprake is van zo'n mededingingssituatie is veeleer afhankelijk van een groot aantal omstandigheden, die niet alleen van lidstaat tot lidstaat verschillen, maar ook in de loop der tijd kunnen veranderen.⁽⁷⁹⁾ Als de feitelijke situatie echter dermate onzeker is, staat het alleen aan de Uniewetgever en niet aan het Hof om in het kader van zijn beoordelingsbevoegdheid op wetgevend gebied de ingewikkelde beoordeling te maken van een mededingingssituatie in de hele Unie.⁽⁸⁰⁾

96. Het is derhalve evenmin in strijd met het beginsel van gelijke behandeling dat ingevolge punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van die richtlijn digitale kranten en tijdschriften op fysieke dragers in tegenstelling tot die op papier, niet aan een verlaagd btw-tarief kunnen worden onderworpen.

3. Verschil in behandeling tussen elektronische en gedrukte publicaties

97. Tot slot moet nog de vraag worden beantwoord of het verschil in behandeling van alle digitale publicaties die langs elektronische weg worden geleverd ten opzichte van gedrukte publicaties, dat voortvloeit uit punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van die richtlijn, een schending zou kunnen inhouden van het beginsel van gelijke behandeling.

98. Dit is op grond van de bovenstaande vaststellingen echter niet het geval.

99. Daarbij kan in het midden worden gelaten of digitale en gedrukte publicaties in de zin van de rechtspraak in het algemeen niet voldoende vergelijkbaar zijn. Hiervoor pleit, gelet op het doel van de hier onderzochte regeling, dat tussen digitale publicaties die langs elektronische weg worden geleverd en gedrukte publicaties een aanzienlijk onderscheid bestaat met betrekking tot de *behoefte* aan fiscale stimulering, dat voortvloeit uit de zeer uiteenlopende verkoopkosten.⁽⁸¹⁾ Daarbij komt dat rekening moet worden gehouden met de beoordelingsbevoegdheid van de Uniewetgever als het gaat om de beoordeling van de mededingingssituatie.⁽⁸²⁾

100. Zelfs wanneer echter zou worden aangenomen dat digitale publicaties die langs elektronische weg worden geleverd en gedrukte publicaties vergelijkbaar zijn, zou de verschillende behandeling van beide vormen thans gerechtvaardigd zijn. Dit volgt, zoals hierboven uiteengezet is, met name uit het legitieme doel van de wetgever een speciale belastingregeling voor elektronische diensten in te voeren.⁽⁸³⁾ In dit opzicht ligt het verschil in behandeling tussen elektronische en gedrukte publicaties des te meer in de rede omdat de concurrentie tussen beide vormen nog minder sterk zal zijn dan die tussen identieke digitale publicaties.⁽⁸⁴⁾

101. Derhalve is er evenmin sprake van een schending van het beginsel van gelijke behandeling doordat punt 6 van bijlage III bij de richtlijn juncto artikel 98, lid 2, van die richtlijn elektronische publicaties in tegenstelling tot gedrukte publicaties uitsluit van het toepassingsgebied van het verlaagde belastingtarief.

V – Conclusie

102. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„Bij het onderzoek van de prejudiciële vragen is niet gebleken van feiten of omstandigheden die afbreuk zouden kunnen doen aan de geldigheid van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals gewijzigd bij het Verdrag van Amsterdam (PB 1997, C 340, blz. 173).

3 – PB 2006, L 347, blz. 1.

4 – Zie artikel 2, punt 2, van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11).

5 – Zie artikel 1, punt 13, juncto punt 1 van de bijlage van richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB 2009, L 116, blz. 18).

6 – Zie bladzijde 16 onder punt 3 van het voorstel van de Commissie van 7 juli 2008 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft [COM(2008) 428 definitief].

7 – Zie bijvoorbeeld arresten van 4 februari 1982, *Buyl e.a./Commissie* (817/79, EU:C:1982:36, punt 16), 11 november 1997, *Eurotunnel e.a.* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 45) en 10 september 2015, *Parlement/Raad* (C-363/14, EU:C:2015:579, punt 82).

8 – Zie de wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 19 februari 2009 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft [COM(2008)0428 – C-0299/2008 – 2008/0143(CNS)] (PB 2010, C 76 E, blz. 110).

9 – Zie punt 9 van deze conclusie.

10 – Daarnaast werd in de Duitse versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn het voorbeeld „Notenhefte oder -manuskripte” gewijzigd in „Notenhefte oder Manuskripte”. Daarmee werd kennelijk alleen een redactionele, geen inhoudelijke wijziging van de Duitse versie beoogd, zoals blijkt uit de op dit punt ongewijzigde Engelse en Franse taalversies (zowel voor als na de wijziging bij richtlijn 2009/47 staat daar: „music printed or in manuscript form” resp. „les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 – Zie bijvoorbeeld arresten van 16 juli 1992, *Parlement/Raad* (C-65/90, EU:C:1992:325, punt 16), 5 juli 1995, *Parlement/Raad* (C-21/94, EU:C:1995:220, punt 18), 11 november 1997, *Eurotunnel e.a.* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 46) en 25 september 2003, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, punt 100); in die zin ook reeds het arrest van 15 juli 1970, *ACF Chemiefarma/Commissie* (41/69, EU:C:1970:71, punten 69 en 178-179).

12 – Hieraan doet ook niet af dat overweging 6 van het voorstel, waarin onder meer expliciet wordt gerefereerd aan „luisterboeken”, niet in richtlijn 2009/47 is opgenomen.

13 – Zie blz. 13, onder 3) („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) resp. blz. 15, onder 3) („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”) van het Commissievoorstel (aangehaald in voetnoot 6).

14 – Het Hof heeft in zijn arrest van 5 maart 2015, *Commissie/Luxemburg* (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 53), vastgesteld dat de door de Raad goedgekeurde tekst klaarblijkelijk slechts een „redactionele vereenvoudiging” van het Commissievoorstel was. Omdat een motivering ontbreekt, kan hierop in het kader van de onderhavige zaak echter niet verder worden ingegaan. Gelet op de andere achtergrond van deze vaststelling is dat ook niet nodig.

15 – Arresten van 16 juli 1992, *Parlement/Raad* (C-65/90, EU:C:1992:325, punt 19), 5 juli 1995, *Parlement/Raad* (C-21/94, EU:C:1995:220, punt 22) en 10 juni 1997, *Parlement/Raad* (C-392/95, EU:C:1997:289, punt 20).

16 – Voorstel van de Commissie (aangehaald in voetnoot 6), toelichting onder 3.1.

17 – Voorstel van de Commissie (aangehaald in voetnoot 6), toelichting onder 5.3 bij artikel 1 alsook overweging 6 van de tekst van de richtlijn; zie ook de samenvatting van de effectbeoordeling in het werkdocument van de diensten van de Commissie [SEC(2008)2191], dat de wijziging met betrekking tot boeken niet eens behandelt.

18 – Zie over de relevantie van een dergelijke mogelijkheid voor advies het arrest van 11 november 1997, *Eurotunnel e.a.* (C-408/95, EU:C:1997:532, punt 58).

19 – Zie de verwijzingsbeschikking, punt 3.2.22.

20 – Arresten van 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, punt

42), 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45), 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50), 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 40) en 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 37).

21 – Zie over de verschillende betekenissen van dit beginsel het arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punten 46-48), alsook aanvullend de arresten van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76) en 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40).

22 – Zie in dit verband arresten van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 48), 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49), 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41), 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 64), 19 juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punt 45) en 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 38).

23 – Zie de verwijzingsbeschikking, punten 3.2.30 en 3.2.31.

24 – Arrest van 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punten 55 en 56).

25 – Zie over de inhoud van deze regeling de arresten van 5 maart 2015, Commissie/Frankrijk (C-479/13, EU:C:2015:141, punten 17, 40 en 41) en 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punten 26, 47 en 49); zie ook het richtsnoer van het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde dat is aangenomen tijdens zijn 92ste vergadering van 7/8 december 2010, document A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, alsook over de betekenis van de richtsnoeren mijn conclusie in de zaak RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punten 47-50).

26 – Zie bijvoorbeeld arresten van 19 oktober 1977, Ruckdeschel e.a. (117/76 en 16/77, EU:C:1977:160, punt 7), 12 maart 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punt 23), 17 september 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punt 41), 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 23) en 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35); zie voor een andere benadering op grond van artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie het arrest van 29 april 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, punten 50-52).

27 – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000 in de op 12 december 2007 in Straatsburg aangepaste versie (PB 2016, C 202, blz. 389).

28 – Arresten van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26), 12 mei 2011, Luxemburg/Parlement en Raad (C-176/09, EU:C:2011:290), 18 juli 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, punt 16), 26 september 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, punt 52) en 6 november 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punt 51); zie in dezelfde zin met betrekking tot het discriminatieverbod in het kader van de fundamentele vrijheden onder meer de arresten van 27 november 2008, Papillon (C-418/07 EU:C:2008:659, punt 27) en 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punt 48).

29 – In die zin echter bijvoorbeeld nog het arrest van 13 december 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, punt 31).

30 – In die zin echter juist met betrekking tot de btw het arrest van 13 maart 2014, Jetair en BTWE

Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punt 55).

31 – Arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49), en 25 april 2013, Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 17).

32 – Zie in dit verband ook de arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 44) en 19 juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punt 45).

33 – Arresten van 19 oktober 1977, Ruckdeschel e. a. (117/76 en 16/77, EU:C:1977:160, punt 8), 19 oktober 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson en Providence agricole de la Champagne (124/76 en 20/77, EU:C:1977:161, punt 18) en 25 oktober 1978, Royal Scholten-Honig en Tunnel Refineries (103/77 en 145/77, EU:C:1978:186, punt 28/32).

34 – Dat zou op grond van de bevindingen van het arrest van 3 juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), kunnen worden betwijfeld.

35 – Arrest van 3 juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, punt 61).

36 – Zie arresten van 5 maart 2015, Commissie/Frankrijk (C-479/13, EU:C:2015:141, punten 17 en 35) en 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punten 26 en 42).

37 – Zie artikel 1, punt 5, juncto categorie 6 van de bijlage bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven) (PB 1992, L 316, blz. 1).

38 – Mededeling van de Commissie van 5 juli 2007 aan de Raad en het Europees Parlement over andere btw-tarieven dan de normale btw-tarieven [COM(2007) 380 definitief], onder 3.1.

39 – Mededeling van de Commissie (aangehaald in voetnoot 38), onder 4.2.

40 – Zie ook het advies van de commissie interne markt en consumentenbescherming van 22 januari 2009 voor de commissie economische en monetaire zaken over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft [COM(2008)0428] (document voor de plenaire vergadering van het Europees Parlement van 11 februari 2009, A6-0047/2009, blz. 6).

41 – Arresten van 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25) en 7 november 2013, Tulic en Plavčičin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34).

42 – Zie o.a. arresten van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 47), 17 oktober 2013, Schaible (C-101/1,2(EU:C:2013:661, punt 77) en 22 mei 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punt 43).

43 – Zie arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punten 57 en 58).

44 – Zie arrest van 6 november 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punt 56).

45 – De discriminatieverboden zijn slechts bijzondere uitdrukkingen van het algemene gelijkheidsbeginsel, zie met name het arrest van 27 januari 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland/Raad (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punt 33).

46 – Zie ook reeds de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C?127/07, EU:C:2008:292, punt 32).

47 – Zie in die zin bijvoorbeeld de arresten van 12 mei 2011, Luxemburg/Parlement en Raad (C?176/09, EU:C:2011:290, punt 35) en 22 mei 2014, Glatzel (C?356/12, EU:C:2014:350, punt 64).

48 – Zie arresten van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C?127/07, EU:C:2008:728, punt 57) en 22 mei 2014, Glatzel (C?356/12, EU:C:2014:350, punt 52); zie speciaal met betrekking tot het gemeenschappelijk landbouwbeleid bijvoorbeeld de arresten van 29 oktober 1980, Roquette Frères/Raad (138/79, EU:C:1980:249, punt 25), 5 oktober 1994, Duitsland/Raad (C?280/93, EU:C:1994:367, punten 89 en 90) en 30 juni 2016, Lidl (C?134/15, EU:C:2016:498, punt 47); zie daarnaast met betrekking tot de algemene verplichtingen uit hoofde van het evenredigheidsbeginsel bijvoorbeeld de arresten van 12 november 1996, Verenigd Koninkrijk/Raad (C?84/94, EU:C:1996:431, punt 58), 1 maart 2016, National Iranian Oil Company/Raad (C?440/14 P, EU:C:2016:128, punt 77) en 4 mei 2016, Pillbox 38 (C?477/14, EU:C:2016:324, punt 49).

49 – Zie in die zin het arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C?127/07, EU:C:2008:728, punt 59); zie in het bijzonder in het geval van inmenging in fundamentele rechten het arrest van 8 april 2014, Digital Rights Ireland e.a. (C?293/12 en C?594/12, EU:C:2014:238, punt 47).

50 – Zie arresten van 5 maart 2015, Commissie/Frankrijk (C?479/13, EU:C:2015:141, punten 17 en 40) en Commissie/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punten 26 en 47).

51 – Zie in dit verband de niet-limitatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten in bijlage II bij artikel 58, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn alsook de aanvullende definitie in artikel 7 en bijlage I van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (PB 2011, L 77, blz. 1).

52 – 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), die ingevolge artikel 411, lid 1, en artikel 413 van de btw-richtlijn tot en met 31 december 2006 van toepassing was.

53 – Zie artikel 1, punt 2, van richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte t?del?k, van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PB 2002, L 128, blz. 41).

54 – Voorstel van de Commissie van 7 juni 2000 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die met elektronische middelen worden verricht [COM(2000) 349 definitief], onder 3.1 en 5.2 met betrekking tot artikel 1, punt 2.

55 – Zie artikel 9, lid 2, onder f), van de zesde richtlijn en thans artikel 58, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

- 56 – Zie thans overweging 23 van de btw-richtlijn.
- 57 – Zie het voorstel van de Commissie (aangehaald in voetnoot 54), onder 3.1 en 3.2.
- 58 – Zie het voorstel van de Commissie (aangehaald in voetnoot 54), onder 5, begin.
- 59 – Zie overweging 5 van richtlijn 2002/38; zie thans de artikelen 358bis e.v. van de btw-richtlijn.
- 60 – Dit vloeide voort uit de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de zesde richtlijn; zie het voorstel van de Commissie (aangehaald in voetnoot 54), onder 2.
- 61 – De bepaling werd met ingang van 1 januari 2015 door artikel 5, punt 1, van richtlijn 2008/8 gewijzigd.
- 62 – Zie de artikelen 358-369k van de btw-richtlijn.
- 63 – Zie punt 61 van deze conclusie.
- 64 – Zie punt 67 van deze conclusie.
- 65 – Arrest van 25 oktober 1978, Royal Scholten-Honig en Tunnel Refineries (103/77 en 145/77, EU:C:1978:186, punten 81 en 82/83).
- 66 – Arrest van 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punt 33).
- 67 – Arresten van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 57) en 17 oktober 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punt 91).
- 68 – Zie in die zin het arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 62).
- 69 – Zie de artikelen 4 en 5 van richtlijn 2002/38 en artikel 6 van richtlijn 2008/8.
- 70 – Zie de mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees economisch en sociaal comité van 7 april 2016 over een actieplan betreffende de btw [COM(2016), 148 final], onder 5.
- 71 – Zie punt 69 van deze conclusie.
- 72 – Zie in dit verband artikel 26 van het Handvest.
- 73 – Zie over deze voorwaarde punt 37 van deze conclusie.
- 74 – Zie met betrekking tot deze voorwaarden punt 39 van deze conclusie.
- 75 – Zie punten 40 en 42 van deze conclusie.
- 76 – Zie punten 55 en 56 van deze conclusie.
- 77 – Zie punten 56 en 57 van deze conclusie.
- 78 – Zie punt 40 van deze conclusie.
- 79 – Arrest van 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punten 24-32).

80 – Zie punt 61 van deze conclusie.

81 – Zie punt 81 van deze conclusie.

82 – Zie punt 95 van deze conclusie.

83 – Zie punten 66 e.v. van deze conclusie.

84 – Zie punt 81 van deze conclusie.