



Datum van inontvangstneming : 03/02/2023

Zaak C-741/22**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

2 december 2022

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance de Liège (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 november 2022

Verzoekende partijen:

Casino de Spa SA e.a.

Verwerende partij:

Belgische Staat (FOD Financiën)

I. Voorwerp van het hoofdgeding

- 1 Zevenentwintig vennootschappen naar Belgisch recht, waaronder Casino de Spa NV, die samen de „btw-eenheid” GAMING ARDENT vormen en voor btw-doeleinden dus als één belastingplichtige worden beschouwd, bieden onlinekansspelen aan. De btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen die langs elektronische weg worden aangeboden, is afgeschaft door een Belgische federale wet van 2016. Bij arrest van 22 maart 2018 heeft het Belgisch Grondwettelijk Hof die wet vernietigd, omdat het van oordeel was dat deze in strijd was met de regels inzake bevoegdheidsverdeling tussen de Belgische federale staat en de gewesten (artikel 177 van de Belgische Grondwet). Het Grondwettelijk Hof heeft evenwel beslist de gevolgen van de vernietigde wettelijke bepalingen te handhaven met betrekking tot de belastingen die al waren betaald over de periode tussen 1 juli 2016 en 21 mei 2018, gelet op de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling daarvan zou teweegbrengen. De btw-eenheid GAMING ARDENT (hierna ook: „BTWE GAMING ARDENT” of „verzoekster”) is van mening dat de handhaving van deze gevolgen in strijd is met het beginsel van btw-neutraliteit, aangezien andere kans- en geldspelen zijn vrijgesteld, alsmede met

andere regels van het Unierecht, waaronder het verbod op staatssteun. Het hoofdgeding betreft een door deze btw-eenheid ingesteld beroep tot nietigverklaring van een besluit van de Belgische belastingdienst om de kansspeltransacties die zij in die periode online heeft verricht aan btw te onderwerpen.

II. Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

- 2 Om in het hoofdgeding uitspraak te kunnen doen, acht de Tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) het nodig het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU te verzoeken om een prejudiciële beslissing over vragen met betrekking tot 1) de uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit met betrekking tot de btw-plicht voor online aangeboden spelen en de btw-vrijstelling voor andere kansspelen, 2) de beperking van de gevolgen in de tijd van de vernietiging van een wet die mogelijksterwijs in strijd is met het Unierecht, en 3) de uitlegging van het verbod op staatssteun zoals toegepast op het btw-rechtelijk verschil in behandeling tussen verschillende soorten kansspelen.

III. Prejudiciële vragen

1/ Moeten artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en het neutraliteitsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een lidstaat onlineloterijen die worden aangeboden door de Nationale Loterij als openbare instelling, die vrijgesteld zijn van belasting over de toegevoegde waarde, en andere door particuliere exploitanten aangeboden onlinekansspelen, die zijn onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde, anders behandelt voor zover het om soortgelijke dienstverrichtingen gaat?

2/ Moet de nationale rechter bij de beantwoording van de vorige vraag, om te bepalen of sprake is van twee soortgelijke categorieën die met elkaar concurreren en voor de belasting over de toegevoegde waarde gelijk moeten worden behandeld, dan wel of het om aparte categorieën gaat waardoor een verschillende behandeling is toegestaan, alleen nagaan of de twee vormen van spelen uit het oogpunt van de gemiddelde consument met elkaar concurreren, in die zin dat dienstverrichtingen soortgelijk zijn wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden (substitutie criterium), of moet hij rekening houden met andere criteria, zoals het feit dat de lidstaat discretionair bevoegd is om bepaalde categorieën spelen vrij te stellen en andere aan btw te onderwerpen, dat loterijen tot een afzonderlijke categorie van spelen behoren als bedoeld in artikel 135, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn, dat onderscheiden wettelijke regelingen gelden voor de Nationale Loterij en de andere kansspelen, dat de

toezichhoudende instanties niet dezelfde zijn of dat de op de Nationale Loterij toepasselijke wetgeving maatschappelijke doelstellingen en doelstellingen ter bescherming van de spelers nastreeft?

3/ Moet het beginsel van loyale samenwerking als bedoeld in artikel 4, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie, gelezen in samenhang met artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en, in voorkomend geval, het doeltreffendheidsbeginsel, aldus worden uitgelegd dat het grondwettelijk hof van een lidstaat op eigen initiatief en zonder daarover een prejudiciële vraag te stellen krachtens artikel 267 VWEU, op basis van een bepaling van nationaal recht – in casu artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 betreffende het Grondwettelijk Hof – de gevolgen van nationale bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde die strijdig werden geacht met de nationale grondwet en om die reden zijn vernietigd en waarvan de strijdigheid met het Unierecht ook is aangevoerd ter ondersteuning van het beroep tot nietigverklaring voor de nationale rechter, zonder dat dit bezwaar evenwel door hem is onderzocht, voor het verleden kan handhaven op grond van „de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling van reeds betaalde belastingen zou veroorzaken”, waardoor de btw-plichtigen het recht op terugbetaling van de in strijd met het Unierecht geïnde btw volledig wordt ontnomen?

4/ Indien het antwoord op de vorige vraag ontkennend luidt, moeten dezelfde bepalingen en beginselen, met name in het licht van het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, – volgens hetwelk de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, aan een onderneming die leveringen of diensten heeft verricht het recht verlenen op teruggaaf van de bedragen die voor deze leveringen of dienstverrichtingen ten onrechte van haar zijn gevorderd (arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06) –, aldus worden uitgelegd dat zij de betrokken lidstaat verplichten de in strijd met het Unierecht geïnde btw aan de belastingplichtigen terug te geven wanneer, zoals in casu, daarna uit het antwoord op prejudiciële vragen in een arrest van het Hof van Justitie blijkt dat de vernietigde nationale bepalingen niet in overeenstemming zijn met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en dat de beslissing van het Grondwettelijk Hof om de werking van de vernietigde bepalingen voor het verleden te handhaven, niet in overeenstemming is met het Unierecht?

5/ Levert het verschil in behandeling tussen loterijen, ongeacht of zij fysiek dan wel online plaatsvinden, en andere onlinespelen en -weddenschappen, dat in het leven is geroepen door de artikelen 29, 30, 31, 32, 33 en 34 van de programmawet van 1 juli 2016, die bij arrest nr. 34/2018 van het Grondwettelijk Hof van 22 maart 2018 zijn vernietigd, maar waarvan de gevolgen na die datum zijn gehandhaafd voor de reeds betaalde belastingen over de periode van 1 juli 2016

tot en met 21 mei 201[8], een selectief voordeel op voor de exploitanten van deze loterijen en kan dit met andere woorden worden aangemerkt als een steunmaatregel van de Belgische Staat of een met middelen van de Belgische Staat bekostigde maatregel die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen vervalst of dreigt te vervalsen en die niet verenigbaar is met de interne markt in de zin van artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie?

6/ Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend luidt, is het op grond van de verplichting voor de lidstaten om toe te zien op de vrijwaring van de rechten van de justitiabelen die door de onwettige tenuitvoerlegging van de betrokken steun worden benadeeld, die onder meer volgt uit het arrest van 5 oktober 2006 in de zaak *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04), het beginsel van loyale samenwerking en de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, die aan een onderneming die leveringen of diensten heeft verricht het recht verlenen op teruggaaf van de bedragen die voor deze leveringen of dienstverrichtingen ten onrechte van haar zijn gevorderd (arrest van 10 april 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06), voor de belastingplichtigen die btw in rekening hebben gebracht op basis van de onrechtmatige staatssteun dan mogelijk om de tegenwaarde van de betaalde belasting terug te vorderen in de vorm van een vergoeding voor de geleden schade?

IV Toepasselijke bepalingen

A. Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

3 Artikel 107, leden 1 en 3, VWEU:

„1. Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

[...]

3. Als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd:

c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad,

[...]”

4 Artikel 108, lid 3, VWEU:

„3. De Commissie wordt van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte gebracht, om haar opmerkingen te kunnen maken. Indien zij meent dat zulk een voornemen volgens artikel 107 onverenigbaar is met de interne markt, vangt zij onverwijld de in het vorige lid bedoelde procedure aan. De betrokken lidstaat kan de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering brengen voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.”

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

5 Artikel 135, lid 1, onder i), bepaalt het volgende:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

i) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen;

[...]”

B. Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof van 6 januari 1989

6 Artikel 9 van deze wet luidt als volgt:

„§ 1. De door het Grondwettelijk Hof gewezen vernietigingsarresten hebben een absoluut gezag van gewijsde vanaf hun bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

§ 2. De door het Grondwettelijk Hof gewezen arresten waarbij beroepen tot vernietiging verworpen worden, zijn bindend voor de rechtscolleges wat de door die arresten beslechte rechtspunten betreft.”

7 Artikel 8 van deze wet bepaalt het volgende:

„Indien het beroep gegrond is, vernietigt het Grondwettelijk Hof geheel of ten dele de wet, het decreet of de in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel waartegen het beroep is gericht. [...]

Zo het Hof dit nodig oordeelt, wijst het, bij wege van algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde bepalingen aan welke als gehandhaafd moeten

worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die het vaststelt.”

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

- 8 Artikel 44, § 3, 13^o, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zoals van kracht van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018):

„Van de belasting zijn nog vrijgesteld:

[...]

13^o

a) de loterijen;

b) de andere kans- en geldspelen, met uitzondering van degene die langs elektronische weg worden verricht zoals bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 16^o;

[...]”

Programmawet van 1 juli 2016

- 9 De artikelen 29, 31 en 34 luiden als volgt:

„Art. 29. Artikel 1 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, [...] wordt aangevuld met een paragraaf 14, luidende:

„§ 14. Voor de toepassing van dit Wetboek wordt verstaan onder:

1^o,kans- en geldspelen’.

a) de spelen, onder welke benaming ook, die gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen of premies in geld of natura, waarbij de spelers noch bij het begin, noch in de loop of bij het einde van het spel kunnen tussenkomen en de winnaars uitsluitend door het lot of enig andere kansbepaling worden aangewezen;

b) de spelen, onder welke benaming ook, die gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen of premies in geld of natura, uitgelooft aan de deelnemers van een prijskamp, van welke aard ook, tenzij de prijskamp de totstandbrenging van een contract tussen de winnaars en de organisator ervan tot gevolg heeft;

2^o ,loterijen’: elke gelegenheid om door middel van te kopen deelbewijzen van deelneming mee te dingen naar prijzen of premies in geld of in natura waarbij de winnaars door het lot of een andere kansbepaling waarop zij geen invloed kunnen uitoefenen worden aangewezen.”

[...]

Art. 31. In artikel 44, §3, van hetzelfde Wetboek wordt de bepaling onder 13°, [...], vervangen als volgt:

„13° a) loterijen;

b) de andere kans- en geldspelen, met uitzondering van degene die langs elektronische weg worden verricht zoals bedoeld in artikel 18, §1, tweede lid, 16°;”

[...]

Art. 34. Dit hoofdstuk treedt in werking op 1 juli 2016.”

Wet van 19 april 2002 tot rationalisering van de werking en het beheer van de Nationale Loterij

10 Artikel 6 van de wet bepaalt het volgende:

„§ 1. Het maatschappelijk doel van de naamloze vennootschap van publiek recht Nationale Loterij bestaat uit:

1° de organisatie van de openbare loterijen, in het algemeen belang en volgens handelsmethodes, in de vormen en volgens de (algemene) regels door de Koning bepaald, op voordracht van de minister;

2° de organisatie, in het algemeen belang en volgens handelsmethodes, van kansspelen en weddenschappen in de vormen en volgens de algemene regels vastgesteld door de desbetreffende bepalingen van de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, met inbegrip van haar uitvoeringsbesluiten, en in overeenstemming met het beheerscontract bedoeld in artikel 14;

3° de organisatie van alle vormen van wedstrijden in de vormen en volgens de algemene regels door de Koning bepaald, op voordracht van de minister;”

V. Uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 11 De ondernemingen die deel uitmaken van de btw-eenheid GAMING ARDENT exploiteren onlinespelen, een activiteit die was vrijgesteld van btw.
- 12 De vrijstelling van btw op online kans- en geldspelen andere dan loterijen is echter opgeheven door de artikelen 29 tot en met 34 van de programmawet van 1 juli 2016. Deze activiteit werd dus onderhevig aan de btw, terwijl de „klassieke” kans- en geldspelen en alle loterijen vrijgesteld bleven.

- 13 Bij het Grondwettelijk Hof zijn door zowel online-exploitanten van kans- en geldspelen als het Waalse Gewest beroepen tot vernietiging ingesteld, die werden gevoegd. Deze beroepen hadden enerzijds betrekking op de schending van de regels inzake bevoegdheidsverdeling tussen de Federale Staat en de Gewesten, zoals bepaald in artikel 177 van de Grondwet en in de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, en anderzijds op de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, afzonderlijk of in combinatie met het door het Hof van Justitie toegepaste neutraliteitsbeginsel en met de artikelen 107 en 108 VWEU, alsmede van de artikelen 401 en 135 van de btw-richtlijn.
- 14 Bij arrest van 22 maart 2018¹ heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat:
- de middelen die zien op schending van artikel 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 3, eerste lid, 1^o, van de bijzondere financieringswet, gegrond zijn;
 - de artikelen 29 tot en met 34 van de programmawet van 1 juli 2016 dienen te worden vernietigd;
 - er geen aanleiding is om de overige middelen te onderzoeken, aangezien zij niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden;
 - de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief dienen te worden gehandhaafd overeenkomstig artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, gelet op de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling van de reeds betaalde belastingen zou teweegbrengen.
- 15 Bij arrest van 8 november 2018² heeft het Grondwettelijk Hof zich als volgt uitgesproken over de uitlegging die moet worden gegeven aan zijn vernietigingsarrest van 22 maart 2018:
- door de bekendmaking van het arrest in het *Belgisch Staatsblad* van 22 mei 2018 zijn de vernietigde bepalingen met terugwerkende kracht uit de rechtsorde verdwenen, en vormen zij niet langer de rechtsgrond voor de btw-plicht inzake kans- en geldspelen die langs elektronische weg worden aangeboden;
 - de handhaving van de gevolgen van de vernietigde artikelen 29 tot en met 34 van de programmawet van 1 juli 2016 bij arrest nr. 34/2018 moet bijgevolg in die zin worden uitgelegd dat die beperkt is tot de reeds betaalde belastingen voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018.

¹ Grondwettelijk Hof, 22 maart 2018, 34/2018, www.const-court.be.

² Grondwettelijk Hof, 8 november 2018, 155/2018, www.const-court.be.

- 16 Gelet op de vernietiging van de bepalingen tot invoering van btw op onlinespelen heeft verzoekster in haar periodieke btw-aangifte voor september 2019 het standpunt ingenomen dat de btw die zij in de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018 aan de fiscus had afgedragen, haar moest worden terugbetaald.
- 17 Zij heeft dit bedrag van 29 328 371,20 EUR bijgevolg opgenomen in rooster 62 „Diverse btw-regularisaties in het voordeel van de aangever”.
- 18 Aangezien zij meende voor deze periode dus geen recht meer te hebben op aftrek, heeft zij daarnaast in rooster 61 het bedrag opgenomen van de in dezelfde periode afgetrokken btw, te weten 13 746 969,14 EUR. Uit deze aangifte vloeide voort dat de Belgische Staat, rekening houdend met de compensatie, verzoekster het saldo van 15 581 402,06 EUR diende te betalen.
- 19 De fiscus betwistte de redenering van verzoekster. In een proces-verbaal van 5 december 2019 wees deze instantie erop dat het Grondwettelijk Hof de definitieve handhaving van de gevolgen had beperkt tot de „reeds betaalde belastingen” en concludeerde daaruit dat deze niet door de belastingplichtigen konden worden teruggevorderd. De fiscus was dus van oordeel dat het bedrag van 29 328 370,36 EUR, vermeerderd met rente, aan de Staat moest worden betaald. De btw-eenheid werd ook veroordeeld tot betaling van een proportionele geldboete van 2 932 830,00 EUR.
- 20 Het bezwaar van verzoekster werd afgewezen, behalve wat het verzoek om kwijtschelding van de geldboete betreft. De boete, die was vastgesteld op 10 % van de belastingen waarvoor om terugbetaling werd verzocht, werd namelijk verlaagd tot 10 % van het nettobedrag van die belastingen (d.w.z. het verschil tussen de roosters 62 en 61), oftewel het afgeronde bedrag van 1 558 140,00 EUR.
- 21 Bij verzoekschrift van 12 oktober 2020 is verzoekster opgekomen tegen het besluit van de belastingdienst om haar de betaling op te leggen van de btw, de geldboete en de vertragingsrente. Zij vordert de nietigverklaring van de van haar gevorderde bedragen en/of dat zij volledig van betaling van die bedragen wordt vrijgesteld wegens schending van het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw, van artikel 107 VWEU, dat staatssteun verbiedt, en van het recht op teruggaaf van de onverschuldigd betaalde btw.
- 22 Subsidiair vordert zij dat de Belgische Staat aansprakelijk wordt gesteld wegens een fout van het Grondwettelijk Hof, aangezien de handhaving van de vernietigde bepalingen in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, dat het eigendomsrecht waarborgt.
- 23 Uiterst subsidiair vordert zij dat de Belgische Staat aansprakelijk wordt gesteld wegens een fout van de wetgever.
- 24 Zij verzoekt tevens om de intrekking, de schorsing of de kwijtschelding, of toch minstens om een vermindering van de geldboete.

- 25 De Belgische Staat, FOD Financiën, is van mening dat de vordering ongegrond is en dat hij niet tot teruggaaf van de btw kan worden veroordeeld.

VI. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 26 Verzoekster voert drie middelen aan: schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, schending van het verbod om de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen te handhaven, en schending van artikel 107 VWEU, dat staatssteun verbiedt.

A. Schending van het beginsel van fiscale neutraliteit

- 27 De **BTWE GAMING ARDENT** voert aan dat er btw-rechtelijk een verschil in behandeling bestaat tussen de producten (waaronder loterijen) die door de Nationale Loterij online worden aangeboden (vrijgesteld van btw) en de spelen en weddenschappen³ die door verschillende particuliere marktdeelnemers online worden aangeboden (onderworpen aan btw).
- 28 Zij haalt verschillende arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan, waaronder in het bijzonder het arrest van 27 juni 2019⁴, waarin het Hof de draagwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit als volgt in herinnering brengt:

„28. In de tweede plaats moeten de lidstaten het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie arrest van 27 april 2006, ██████████ ██████████ C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[...]

47. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arresten van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 24, en 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 30).”

- 29 Zij leidt daaruit af dat dit verschil in behandeling in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Beide diensten zijn immers vergelijkbaar omdat:

³ Zoals omschreven in het vernietigde artikel 1, § 14, WBTW, waarvan de gevolgen van 1 juli 2016 tot 21 mei 2018 werden gehandhaafd overeenkomstig arrest nr. 155/2018 van het Grondwettelijk Hof van 8 november 2018.

⁴ Arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544).

- zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, waarbij het vergelijkbaar gebruik de maatstaf is,
 - de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden.
- 30 De **Belgische Staat** is daarentegen van mening dat het verschil in behandeling tussen loterijen en online aangeboden kans- en geldspelen gerechtvaardigd is, zodat er geen sprake is van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien eerstgenoemde spelen een aparte, niet-soortgelijke categorie vormen ten opzichte van de andere spelen.
- 31 De Belgische Staat beroept zich voor dit standpunt op het volgende:
- de lidstaten zijn discretionair bevoegd om bepaalde categorieën spelen vrij te stellen en andere aan btw te onderwerpen;
 - loterijen behoren tot een afzonderlijke categorie van spelen als bedoeld in artikel 135, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn;
 - er gelden onderscheiden wettelijke regelingen voor de Nationale Loterij en de andere kansspelen;
 - de toezichthoudende instanties zijn niet dezelfde;
 - de op de Nationale Loterij toepasselijke wetgeving streeft maatschappelijke doelstellingen en doelstellingen ter bescherming van de spelers na.

B. Schending van het verbod om de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen te handhaven

- 32 De **BTWE GAMING ARDENT** betoogt dat het Grondwettelijk Hof in beginsel weliswaar soeverein kan oordelen over de handhaving van de gevolgen, maar dit alleen kan doen met inachtneming van het op het betrokken geschil toepasselijke Europese recht dat aan dat Hof is voorgelegd. Een handhavingsarrest van het Grondwettelijk Hof dat in strijd is met het Europees recht blijft, zoals elke handeling van de Staat, aangetast door een rechtsgebrek waardoor de rechterlijke instanties zich over dit rechtsgebrek kunnen uitspreken.
- 33 Volgens de **Belgische Staat** is het Grondwettelijk Hof duidelijk soeverein bevoegd te oordelen over de handhaving van de gevolgen en is het bijgevolg niet aan de rechter of de partijen om zich uit te spreken over de opportuniteit en de motivering van de maatregel waarbij de gevolgen van vernietigingsarrest nr. 34/2018 in de tijd worden bepaald.
- 34 De Belgische Staat stelt ook dat het Grondwettelijk Hof zich niet heeft uitgesproken over een mogelijke schending van het beginsel van fiscale neutraliteit op het gebied van btw, waardoor het gezag van gewijsde niet geldt

voor dit rechtsvraagstuk waarover het zich niet heeft uitgesproken. Aangezien de wettelijke bepalingen waren vernietigd omdat zij in strijd met de bevoegdheidsverdelende regels waren vastgesteld en deze wettelijke bepalingen geen onjuiste omzetting of schending van richtlijn 2006/112/EG vormden, was het Grondwettelijk Hof krachtens artikel 8, lid 3, van de bijzondere wet bevoegd om de gevolgen van deze vernietigde bepalingen te handhaven. Deze beslissing van het Grondwettelijk Hof ging dus niet in tegen de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie.

C. Schending van artikel 107 VWEU, dat staatssteun verbiedt

35 De **BTWE GAMING ARDENT** wijst erop dat een voordeel slechts als staatssteun kan worden beschouwd als aan vier voorwaarden is voldaan:

1° Er moet sprake zijn van overheidssteun: de steun moet aan de staat kunnen worden toegerekend en met middelen van die lidstaat bekostigd zijn.

2° Het economische voordeel moet selectief en mag niet algemeen zijn, dat wil zeggen dat het bepaalde ondernemingen of bepaalde producties moet begunstigen.

3° De steun moet de mededinging ongunstig beïnvloeden.

4° De steun moet het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig beïnvloeden.

36 De btw-eenheid meent dat de belastingvrijstelling voor onlinediensten van de Nationale Loterij al deze voorwaarden vervult.

37 Volgens de **BTWE GAMING ARDENT** is er bijgevolg sprake van steun van fiscale aard die niet overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU bij de Commissie is aangemeld en bijgevolg onrechtmatig is.

38 **De Belgische Staat** is van mening dat het rechtsgebied van de btw losstaat van dat van de staatssteun.

VII. Uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

A. Over de schending van het beginsel van fiscale neutraliteit

39 In de bij het Grondwettelijk Hof ingestelde vernietigingsberoepen zijn middelen aangevoerd die betrekking hebben op de schending van de artikelen 10 en 11 en artikel 172, eerste alinea, van de Grondwet, zowel afzonderlijk beschouwd als in samenhang met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112/EG, het beginsel van fiscale neutraliteit, of met artikel 107 VWEU. Het Grondwettelijk Hof heeft deze niet onderzocht, „aangezien zij niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden”.

- 40 De verwijzende rechter vraagt zich in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie niettemin af of de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen door het Grondwettelijk Hof voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018 verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Om te beginnen moet de draagwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit in het kader van loterijen, kansspelen en weddenschappen worden onderzocht.
- 41 In zijn conclusie van 15 juni 2017⁵ heeft advocaat-generaal SZPUNAR de draagwijdte van het neutraliteitsbeginsel in het kader van de vrijstelling voor kansspelen als volgt samengevat: „*In de zaak Rank Group oordeelde het Hof dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit in de context van de vrijstelling voor kansspelen van artikel 135, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn. De vraag of het bij die activiteit om ‚weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen’ ging, was daarom afhankelijk van een marktgerichte benadering: indien consumenten diensten als soortgelijk beschouwen, moeten zij op dezelfde wijze worden belast.*”
- 42 Naar Belgisch recht is de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers niet van toepassing op loterijen, omdat de wetgever ze in artikel 3bis van die wet uitdrukkelijk van de werkingssfeer ervan heeft uitgesloten. Loterijen vallen onder de wet van 31 december 1851 op de loterijen en de wet van 22 juli 1991 betreffende de Nationale Loterij.
- 43 De Nationale Loterij, die een openbare instelling is, heeft naar Belgisch recht een wettelijk monopolie op de organisatie van loterijen. Het maatschappelijk doel van de Nationale Loterij bestrijkt echter ook de organisatie van kansspelen en weddenschappen in al hun vormen.
- 44 De Kansspelcommissie houdt toezicht op kansspelen en weddenschappen die online door privaatrechtelijke marktdeelnemers worden aangeboden. De Nationale Loterij staat onder toezicht van de Belgische Staat en moet met deze laatste met name een beheerscontract sluiten (artikel 14 van de wet van 19 april 2002), waarin haar, als instelling van openbaar nut, verschillende verplichtingen worden opgelegd. Ze is ermee belast in het algemeen belang en volgens handelsmethodes loterijen, wedstrijden, kansspelen en weddenschappen te organiseren (zie artikel 3, §3, van de wet van 19 april 2002).
- 45 Het beheerscontract bevat de nadere regels voor de berekening en betaling van de monopolierente, de bijzondere bijdragen en het percentage van de winst vóór belastingen dat jaarlijks wordt geheven:

⁵ Conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, punt 19).

- voor de financiering van programma's voor hulpverlening aan ontwikkelingslanden („subsidies van de Nationale Loterij”),
 - voor doeleinden van openbaar nut die worden bepaald in de Ministerraad,
 - en voor de jaarlijkse dotatie die wordt toegekend aan de Nationale Kas voor Rampenschade, de Koning Boudewijnstichting en het Belgisch Overlevingsfonds.
- 46 De Nationale Loterij is op grond van het haar betreffende wettelijke kader verplicht verscheidene maatregelen te nemen om mensen te beschermen (voorlichting van het grote publiek over de reële winstkansen van elk aangeboden type product, organisatie van voorlichtingscampagnes over de economische, sociale en psychologische risico's van gokverslaving).
- 47 Bovendien verschilt het herverdelingspercentage – dat het aandeel van het aan de spelers uitgekeerde geld in het totaal van de gedane inzetten vertegenwoordigt – volgens de Belgische Staat aanzienlijk voor loterijspelen (laag terugbetalingspercentage voor de spelers: tussen 50 en 60 %) ten opzichte van andere kansspelen (hoog terugbetalingspercentage: 95 % en meer).
- 48 De Belgische Staat leidt hieruit af dat loterijen op grond van artikel 135, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn een aparte categorie spelen vormen.
- 49 De BTWE GAMING ARDENT wijst erop dat de website van de Nationale Loterij een soortgelijke spelomgeving biedt als die op de websites van privaatrechtelijke kansspelbedrijven. Zo zijn elektronische spelen op de website van de Nationale Loterij op een vergelijkbare wijze georganiseerd als die van andere online-exploitanten. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof van Justitie merkt ze ten slotte op dat de Belgische Staat zelf, met name door middel van zijn zeer agressieve reclame⁶ „een beleid voert dat gericht is op een uitbreiding van het aanbod, waardoor de spelactiviteiten zich verder ontwikkelen en worden gestimuleerd, met name om de inkomsten daaruit te maximaliseren”⁷.
- 50 Artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 biedt de lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid om kans- en geldspelen vrij te stellen of te belasten, aangezien zij aan de vrijstelling voorwaarden en beperkingen kunnen stellen. Op grond van de door die bepaling aan de lidstaten geboden mogelijkheid met betrekking tot die vrijstelling, kunnen zij slechts bepaalde kans- en geldspelen vrijstellen van btw.⁸

⁶ Zie aanvullende en samenvattende conclusies, blz. 21 e.v.: „word schandalig rijk”.

⁷ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), dat is gewezen inzake het vrij verrichten van diensten.

⁸ Arrest van het Hof van Justitie van 10 juni 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

- 51 In zijn arrest van 24 maart 1994, ██████████ (C-275/92, EU:C:1994:119), heeft het Hof beslist dat, gelet op de bijzonderheden van loterijen (de grote bedragen die ermee kunnen worden ingezameld en de winsten die zij de spelers kunnen bieden, gevaar voor fraude, aansporing om geld te verkwisten, de financiering van onbaatzuchtige activiteiten of activiteiten van algemeen belang), de nationale autoriteiten over voldoende beoordelingsvrijheid dienen te beschikken om te bepalen wat noodzakelijk is voor de bescherming van de spelers en, meer in het algemeen, rekening houdend met de sociale en culturele bijzonderheden van iedere lidstaat, voor de bescherming van de maatschappelijke orde, zowel wat betreft de organisatie van loterijen en de omvang van de inleggelden als met betrekking tot de bestemming van de opbrengsten ervan. Dit arrest is gewezen op het gebied van het vrij verrichten van diensten.
- 52 In zijn beschikking van 18 mei 2021, Fluctus e.a. (C-920/19, niet-gepubliceerd, EU:C:2021:395), die ook het vrij verrichten van diensten betrof, heeft het Hof op het volgende gewezen: „Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een duaal stelsel voor de organisatie van de kansspelenmarkt op de enkele grond dat de reclamepraktijken van de houder van het monopolie voor loterijen en casino's beogen ertoe aan te zetten actief aan kansspelen deel te nemen, met name door deze spelen te banaliseren of er een positief beeld van te scheppen dat verband houdt met het feit dat de ingezamelde inkomsten bestemd zijn voor activiteiten van algemeen belang, of nog door de aantrekkingskracht van kansspelen te vergroten door middel van indringende reclameboodschappen die aanzienlijke winsten voorspiegelen.”
- 53 Bij arrest van 10 november 2011 in de gevoegde zaken The Rank Group (C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719), dat is gewezen op het gebied van btw, heeft het Hof met betrekking tot de vergelijkbaarheid van op automaten gespeelde bingo en gokautomaten eveneens het volgende in herinnering gebracht:

„49 Bijgevolg zijn de door de verwijzende rechterlijke instanties aangevoerde verschillen in regelgeving irrelevant om te beoordelen of de betrokken spelen vergelijkbaar zijn.

50 Dit resultaat wordt niet beïnvloed door het feit dat het Hof in bepaalde uitzonderlijke gevallen heeft aanvaard dat – gelet op de specifieke kenmerken van de betrokken sectoren – verschillen in het rechtskader en in het rechtsregime van de betrokken goederenleveringen of dienstverrichtingen, zoals de vergoedingsregeling voor een geneesmiddel of de al dan niet onderworpenheid van de dienstverrichter aan universeledienstverplichtingen, vanuit het oogpunt van de consument een onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften kunnen creëren (zie arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27, en arrest van 23 april 2009, TNT Post UK, C-357/07, Jurispr. blz. 1- 3025, punten 38, 39 en 45).

51 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag, sub a, in zaak C- 259/10 en op de eerste vraag in zaak C- 260/10 worden geantwoord dat wanneer twee

kansspelen voor de toekenning van een btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn verschillend worden behandeld, het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat niet in de beschouwing dient te worden betrokken dat die twee spelen tot verschillende vergunningcategorieën behoren en aan verschillende regelgeving op het gebied van beheersing en regulering zijn onderworpen.”

- 54 In zijn arrest van 10 juni 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), gewezen op het gebied van btw, herinnert het Hof aan het volgende: „35. Het neutraliteitsbeginsel kan immers niet, zonder dat artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 en de daarin aan de lidstaten verleende ruime beoordelingsvrijheid hun nuttig effect verliezen, aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat bepaalde kans- en geldspelen van btw worden vrijgesteld, terwijl dat voor andere niet het geval is. Voorwaarde is wel dat de vrijgestelde en niet-vrijgestelde spelen niet met elkaar in concurrentie staan.”
- 55 In het onderhavige geval doet zich, gelet op de analyse van de rechtspraak van het Hof, een probleem voor bij de uitlegging van het recht van de Unie, hetgeen de eerste twee prejudiciële vragen rechtvaardigt.

B. Over de schending van het verbod om de door het Grondwettelijk Hof vernietigde bepalingen te handhaven

- 56 Bij arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (C-597/17, EU:C:2019:544), heeft het Hof als volgt herinnerd aan de voorwaarden waaronder een lidstaat een met het Unierecht strijdige bepaling kan handhaven:

*„59. Ook al zouden dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid bij uitzondering kunnen leiden tot de tijdelijke opschorting van het effect van terzijdestelling dat een rechtstreeks toepasselijke regel van Unierecht op het daarmee strijdige nationale recht heeft, een dergelijke opschorting dient in casu immers a priori te worden uitgesloten aangezien de verwijzende rechter geen concrete elementen heeft genoemd die het specifieke risico van rechtsonzekerheid kunnen staven (zie naar analogie arrest van 8 september 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, punt 67).”*

- 57 Indien blijkt dat de artikelen 29 tot en met 34 van de programmawet van 1 juli 2016 daadwerkelijk in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel op het gebied van btw (zie eerste middel), rijst de vraag of het Unierecht ook wordt geschonden in punt B.16. van arrest nr. 34/2018 van het Grondwettelijk Hof, dat de gevolgen van deze artikelen ook na de vernietiging ervan handhaaft „teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling van de reeds betaalde belastingen zou teweegbrengen”, terwijl de vernietiging op de schending van nationale bepalingen (schending van de interne bevoegdheidsverdelende regels) en niet van Europese bepalingen is gebaseerd.

- 58 Geeft deze mogelijke schending daarenboven de belastingplichtige recht op teruggaaf van belastingen die in strijd is met richtlijn 2006/112/EG, het beginsel van fiscale neutraliteit en artikel 4, lid 3, VEU zijn gehandhaafd?
- 59 In zijn arrest van 10 april 2008 in zaak C-309/06, Marks & Spencer (EU:C:2008:211, punt 36), heeft het Hof namelijk geoordeeld dat op grond van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, een onderneming die leveringen of diensten heeft verricht recht heeft op teruggaaf van de bedragen die voor deze leveringen of dienstverrichtingen ten onrechte van haar zijn gevorderd.
- 60 Bijgevolg moet het Hof worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de derde en de vierde vraag.

C. Over de schending van artikel 107 VWEU, dat staatssteun verbiedt

- 61 Staatssteun kan als volgt worden gedefinieerd: „*elk selectief voordeel dat door de staat in ruime zin aan een (of meer) onderneming(en) wordt toegekend, dat de mededingingsvoorwaarden kan wijzigen en het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan beïnvloeden*”⁹.
- 62 In het geval van staatssteun van fiscale aard is een van de voorwaarden „*dat het voordeel direct of indirect met staatsmiddelen wordt bekostigd; met andere woorden, dat het voordeel ten laste komt van de overheidsfinanciën in de vorm van uitgaven of een vermindering van inkomsten, zoals bijvoorbeeld het geval is bij belastingvrijstellingen*”.
- 63 Aldus „*zijn er een aantal maatregelen die als steun kunnen worden aangemerkt en zowel de toets doorstaan van toerekenbaarheid aan de staat in ruime zin als de toets van financiering, waarbij de steun gepaard gaat met kosten voor de overheidsmiddelen. Alle belastingvoordelen en -vrijstellingen, subsidies, belastinguitstel, steun in de vorm van garanties (leninggaranties tegen voordelige voorwaarden), overheidsdeelnemingen in het kapitaal van ondernemingen, enz. kunnen dus als steun worden beschouwd*”¹⁰.
- 64 De vrijstelling van btw voor door de Nationale Loterij georganiseerde onlineloterijen zou dus in theorie onder de definitie van staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU kunnen vallen, indien aan de bovengenoemde voorwaarden is voldaan.
- 65 De Belgische Staat heeft deze maatregel niet overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU aangemeld bij de Europese Commissie.

⁹ P.-M. SABBADINI, *Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques*, Brussel, Larcier, 2015, blz. 29.

¹⁰ Papadamaki, I., „Introduction” in *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, 1e editie, Brussel, Bruylant, 2018, blz. 21-62.

- 66 De nationale rechter moet zich dus uitspreken over de vraag of de betrokken maatregel als staatssteun kan worden aangemerkt in de zin van het VWEU en nagaan of in casu aan de vier door de BTWE GAMING ARDENT genoemde voorwaarden is voldaan.
- 67 Voor de vraag of de steun selectief is en de mededinging of het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig beïnvloedt, moet in de eerste plaats worden nagegaan of de prestaties van ondernemingen die op dezelfde markt concurreren, wel degelijk vergelijkbaar zijn. De rechter verwijst naar hetgeen in het kader van het eerste middel is uiteengezet.
- 68 In het bijzonder moet worden onderzocht of de marktpositie van de begunstigde onderneming wordt versterkt of op zijn minst wordt gehandhaafd ten opzichte van haar concurrenten¹¹. De Belgische Staat heeft opgemerkt (zie hierboven) dat het herverdelingspercentage vanwege de liefdadigheidsdoelstellingen van de Nationale Loterij aanzienlijk anders zou zijn voor loterijspelen (laag terugbetalingspercentage voor de spelers: tussen 50 en 60 %) ten opzichte van andere kansspelen (hoog terugbetalingspercentage: 95 % en meer). De rechter vraagt zich met name af of rekening moet worden gehouden met dit gegeven, aangezien het niet vaststaat dat de belastingvrijstelling de eigen financiële draagkracht van de Nationale Loterij versterkt en bijgevolg haar vermogen om te wegen op een concurrerende markt. Door de belastingvrijstelling hoeft de Nationale Loterij de btw echter niet af te wentelen op de spelers-eindverbruikers.
- 69 In het bijzonder rijst de vraag of artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 en de ruime beoordelingsvrijheid die deze bepaling de lidstaten biedt om bepaalde vormen van kans- en geldspelen wel vrij te stellen en andere niet, van invloed zijn op de definitie van staatssteun in het kader van kansspelen en weddenschappen.
- 70 Dit doet een probleem rijzen bij de uitlegging van het Unierecht. Bijgevolg moet het Hof worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de vijfde en de zesde vraag.

¹¹ L. VOGEL, „Chapitre 1 – Aide prohibée”, in *Traité de droit économique*, Brussel, Bruylant, 2015, blz. 752.