ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

12 september 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 135, lid 1, onder i) – Vrijstellingen – Weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen – Voorwaarden en grenzen – Beginsel van fiscale neutraliteit – Handhaving van de gevolgen van een nationale regeling – Recht op teruggaaf – Ongerechtvaardigde verrijking – Staatssteun – Artikel 107, lid 1, VWEU – Verzoek om teruggaaf van de belasting in de vorm van een schadevergoeding”

In zaak C-741/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) bij beslissing van 18 november 2022, ingekomen bij het Hof op 2 december 2022, in de procedure

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (opgegaan in Circus Belgium SA),

Circus Belgium SA,

Circus Services SA,

Gambling Management SA,

Games Services SA,

Gaming1 SRL,

Guillemins Real Estate SA,

Immo Circus Wallonie SA,

Mr Joker SRL,

Pres carats Sports SA,

* Procestaal: Frans.

Pro Sécurité SRL,

Royal Namur SA,

Euro 78 SRL,

Lucky Bet SRL,

Reflex SA,

Slots SRL,

Winvest SRL,

Parction SA,

Ardent Casino Belgium SA,

Ardent Casino International SA,

Ardent Namur Immo SA,

Odds Sportbar SRL,

HQ1 SRL,

Tour de Baschamps SRL

tegen

Belgische Staat (FOD Financiën)

in tegenwoordigheid van:

Belgische Staat (FOD Justitie),

De Kamer van Volksvertegenwoordigers,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur), vicepresident van het Hof, T. von Danwitz, A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (opgegaan in Circus Belgium SA), Circus Belgium SA, Circus Services SA, Gambling Management SA, Games Services SA, Gaming1 SRL, Guillemins Real Estate SA, Immo Circus Wallonie SA, Mr Joker SRL, Pres Carats Sports SA, Pro Sécurité SRL, Royal Namur SA, Euro 78 SRL, Lucky Bet SRL, Reflex SA, Slots SRL, Winvest SRL, Parction SA, Ardent Casino Belgium SA, Ardent Casino International SA, Ardent Namur Immo SA, Odds Sportbar SRL, HQ1 SRL en Tour de Baschamps SRL, vertegenwoordigd door V. Lamberts en M. Levaux, advocaten,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden, bijgestaan door V. Ramognino, avocat, en P. Vlaemminck, advocaat,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door L. Halajová, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en P.-L. Krüger als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, J. Carpi Badía en M. Herold als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 april 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 3, VEU, van de artikelen 107 en 267 VWEU, van het beginsel van fiscale neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel, en van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Casino de Spa SA en 26 andere verzoekende partijen enerzijds en de Belgische Staat, FOD Financiën (federale overheidsdienst Financiën, België), anderzijds over een besluit met betrekking tot de over de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018 verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw), alsook over geldboeten en vertragingsrente ter zake van die verschuldigde btw.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

i) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen".

Belgisch recht

4 Artikel 1, lid 14, van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 17 juli 1969, blz. 7046), zoals gewijzigd bij de programmawet van 1 juli 2016, luidde als volgt:

„Voor de toepassing van dit Wetboek wordt verstaan onder:

1° ‚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, uitgeloofd 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° ‚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."

5 Artikel 44, lid 3, van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij de programmawet van 1 juli 2016, bepaalde:

„Van de belasting zijn nog vrijgesteld:

[...]

13°

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°".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Casino de Spa en de andere eisende vennootschappen in het hoofdgeding vormen de btw-eenheid Gaming Ardent en bieden onlinekansspelen aan.

7 Deze activiteiten waren in België vrijgesteld van btw tot 1 juli 2016, toen bepalingen werden vastgesteld waarbij de vrijstelling van btw op onlinekansspelen en onlinegeldspelen andere dan loterijen werd afgeschaft.

8 Deze bepalingen werden door het Grondwettelijk Hof (België) bij arrest van 22 maart 2018 vernietigd wegens schending van de in het Belgische recht vastgestelde regels inzake bevoegdheidsverdeling tussen de Belgische federale staat en de Belgische gewesten. In dat arrest heeft deze rechterlijke instantie de andere voor haar aangevoerde middelen, met name die inzake schending van richtlijn 2006/112, het beginsel van fiscale neutraliteit en de artikelen 107 en 108 VWEU, niet onderzocht en geoordeeld dat deze middelen niet tot een ruimere vernietiging van die bepalingen konden leiden. In dat arrest heeft die rechterlijke instantie tevens beslist om de gevolgen van die bepalingen te handhaven en gewezen op de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling van de reeds betaalde belastingen zou teweegbrengen.

9 In een arrest van 8 november 2018 heeft het Grondwettelijk Hof aangegeven dat de gevolgen van de – bij zijn arrest van 22 maart 2018 vernietigde – bepalingen waarbij de vrijstelling van btw op onlinekansspelen en onlinegeldspelen andere dan loterijen werd afgeschaft, werden gehandhaafd voor de belastingen die waren betaald voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018.

10 Naar aanleiding van deze arresten heeft de btw-eenheid Gaming Ardent in haar btw-aangifte van september 2019 in het gedeelte betreffende de btw-regularisaties in haar voordeel een bedrag van 29 328 371,20 EUR opgenomen, wat overeenkomt met het bedrag van de voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018 afgedragen btw, en verzocht om terugbetaling van een btw-saldo van 15 581 402,06 EUR.

11 Op 5 december 2019 heeft de Belgische belastingdienst een proces-verbaal opgesteld en daarin aangegeven dat dit verzoek in strijd was met de arresten van het Grondwettelijk Hof van 22 maart en 8 november 2018 en dat de btw-eenheid Gaming Ardent bijgevolg een bedrag van 29 328 370,36 EUR aan btw moest betalen, vermeerderd met geldboeten en rente.

12 Nadat de btw-eenheid Gaming Ardent bezwaar had gemaakt tegen dit proces-verbaal, is het bedrag van de aan haar opgelegde geldboeten verlaagd.

13 Op 12 oktober 2020 heeft de btw-eenheid Gaming Ardent bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen een besluit van 14 augustus 2020 betreffende de voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 21 mei 2018 verschuldigde btw, geldboeten en vertragingsrente. Subsidiair vordert zij dat de Belgische Staat aansprakelijk wordt gesteld wegens een fout van het Grondwettelijk Hof, doordat deze rechterlijke instantie heeft besloten de gevolgen van de door haar vernietigde bepalingen te handhaven, en uiterst subsidiair vordert zij dat de Belgische Staat aansprakelijk wordt gesteld wegens een fout van de wetgever.

14 In die omstandigheden heeft de tribunal de première instance de Liège de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten artikel 135, lid 1, onder i), van [richtlijn 2006/112] 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 [btw], en andere door particuliere exploitanten aangeboden onlinekansspelen, die zijn onderworpen aan [btw], 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 er sprake is van twee soortgelijke categorieën die met elkaar concurreren en voor [btw] gelijk moeten worden behandeld, dan wel of het om aparte categorieën gaat waarvoor 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 (substitutiecriterium), 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 [richtlijn 2006/112], dat onderscheiden wettelijke regelingen gelden voor de Nationale Loterij en de andere kansspelen, dat de toezichthoudende 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, [VEU], gelezen in samenhang met artikel 267 [VWEU], de bepalingen van [richtlijn 2006/112] 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 overeenkomstig artikel 267 VWEU, op basis van een bepaling van nationaal recht – in casu artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof – de gevolgen van nationale bepalingen inzake [btw] 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 vernietigingsberoep bij de nationale rechter, zonder dat deze grief 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, EU:C:2008:211)], – 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, EU:C:2008:211)] – dan 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] blijkt dat de vernietigde nationale bepalingen niet in overeenstemming zijn met [richtlijn 2006/112] 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 offline 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 2018, een selectief voordeel op voor de exploitanten van deze loterijen en kan dit bijgevolg 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 [VWEU]?

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 [Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644)], het beginsel van loyale samenwerking en de algemene beginselen van het 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, EU:C:2008:211)], 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 van de geleden schade?”

Verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling

15 Nadat de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 april 2024 haar conclusie had genomen, hebben verzoeksters in het hoofdgeding bij brief, ingekomen ter griffie van het Hof op 30 mei 2024, verzocht om heropening van de mondelinge behandeling.

16 Ter ondersteuning van dit verzoek voeren verzoeksters in het hoofdgeding aan dat in die conclusie wordt ingegaan op een rechtsvraag betreffende de erkenning van rechtstreekse werking van artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, die door de verwijzende rechter niet aan het Hof is voorgelegd en waarover zij dus geen opmerkingen hebben kunnen maken. Zij geven ook aan het op dit punt niet eens te zijn met de conclusie van de advocaat-generaal.

17 In dit verband moet worden opgemerkt dat het Hof overeenkomstig artikel 83 van zijn Reglement voor de procesvoering in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, de heropening van de mondelinge behandeling kan gelasten, onder meer wanneer het zich onvoldoende voorgelicht acht of wanneer een zaak moet worden beslecht op grond van een argument waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

18 Tevens zij in herinnering gebracht dat het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Reglement voor de procesvoering niet voorzien in de mogelijkheid voor de belanghebbende partijen om opmerkingen in te dienen in antwoord op de conclusie van de advocaat-generaal (arrest van 31 januari 2023, Puig Gordi e.a., C-158/21, EU:C:2023:57, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Verder heeft de advocaat-generaal op grond van artikel 252, tweede alinea, VWEU tot taak in het openbaar en in volkomen onpartijdigheid en onafhankelijkheid met redenen omklede conclusies te nemen aangaande zaken waarin zulks overeenkomstig het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie vereist is. Het Hof is niet gebonden aan deze conclusies of aan de motivering op grond waarvan de advocaat-generaal daartoe komt. Bijgevolg kan het feit dat een partij het oneens is met de conclusie van de advocaat-generaal als zodanig geen grond voor de heropening van de mondelinge behandeling opleveren, ongeacht welke kwesties hij in die conclusie onderzoekt (arrest van 31 januari 2023, Puig Gordi e.a., C-158/21, EU:C:2023:57, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 In casu is het Hof van oordeel, de advocaat-generaal gehoord, dat het over alle gegevens beschikt die noodzakelijk zijn om uitspraak te kunnen doen.

21 Gelet op de in punt 19 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, zij in het bijzonder opgemerkt dat, anders dan verzoeksters in het hoofdgeding ter ondersteuning van hun verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling aanvoeren, de verwijzende rechter – aangezien de vierde prejudiciële vraag betrekking heeft op de gevolgen die aan artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 voor een nationale rechter moeten worden toegekend – het Hof noodzakelijkerwijs heeft gevraagd of deze bepaling rechtstreekse werking heeft. Hieruit volgt dat deze verzoeksters de gelegenheid hebben gehad hun standpunt dienaangaande kenbaar te maken.

22 Bijgevolg is er geen reden om de heropening van de mondelinge behandeling te gelasten.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

23 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de onlineaankoop van deelbewijzen van deelneming aan loterijen enerzijds en de deelname aan andere onlinekansspelen en onlinegeldspelen anderzijds verschillend behandelt door deze laatste uit te sluiten van de btw-vrijstelling die geldt voor de eerste.

24 Volgens artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 zijn weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen, vrijgesteld van btw.

25 Uit de bewoordingen zelf van deze bepaling volgt dat zij de lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid laat om de betrokken handelingen vrij te stellen of te belasten, aangezien die bepaling aan de lidstaten de mogelijkheid biedt aan de vrijstelling voorwaarden en beperkingen te stellen (zie naar analogie arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat het de lidstaten op grond van hun bevoegdheid om voorwaarden en beperkingen te verbinden aan de daarin voorziene btw-vrijstelling, is toegestaan om slechts bepaalde kans- en geldspelen van deze belasting vrij te stellen (arrest van 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Wanneer de lidstaten overeenkomstig die bepaling gebruikmaken van de mogelijkheid om de voorwaarden en beperkingen van de vrijstelling vast te stellen en bijgevolg om verrichtingen al dan niet aan btw te onderwerpen, moeten zij evenwel het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich er met name tegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Of twee dienstverrichtingen soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument, met vermijding van kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen (zie in die zin arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Twee dienstverrichtingen zijn dus soortgelijk 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 (arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Met andere woorden, onderzocht moet worden of de betreffende diensten vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling verwisselbaar zijn. In dat geval kan een verschil in behandeling voor de btw namelijk van invloed zijn op de keuze van de consument, hetgeen bijgevolg een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zou opleveren (zie in die zin arrest van 3 februari 2022, Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In dit verband moet niet alleen rekening worden gehouden met de verschillen die betrekking hebben op de eigenschappen van de betrokken diensten en op het gebruik ervan, en die dus inherent zijn aan deze diensten, maar ook met de verschillen in de context waarin die diensten worden verricht, voor zover deze contextuele verschillen vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument een onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften kunnen creëren en bijgevolg van invloed kunnen zijn op de keuze van die consument (zie in die zin arrest van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Zo heeft het Hof geoordeeld dat culturele factoren, zoals gewoonten of tradities, relevant kunnen zijn in het kader van een dergelijk onderzoek (zie in die zin arrest van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 44).

34 Daarnaast heeft het Hof er met betrekking tot kansspelen ook op gewezen dat verschillen op het gebied van minima en maxima van de inzet en de prijzen, de kansen om te winnen, de beschikbare formats en de mogelijke interactie tussen de speler en het spel de beslissing van de gemiddelde consument aanzienlijk beïnvloeden, daar die consument voornamelijk tot kans- of geldspelen wordt aangetrokken door de mogelijkheid te winnen (zie in die zin arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 57).

35 Dergelijke factoren kunnen dus relevant zijn om vast te stellen of de onlineaankoop van deelbewijzen van deelneming aan loterijen en de deelname aan andere onlinekansspelen en onlinegeldspelen vergelijkbaar zijn.

36 Hoewel het uitsluitend aan de verwijzende rechter staat om, in het licht van de overwegingen in de punten 28 tot en met 35 van dit arrest, te beoordelen of deze dienstverrichtingen soortgelijk zijn, dient het Hof hem daartoe nuttige aanwijzingen te geven om hem in staat te stellen het bij hem aanhangige geding af te doen (zie in die zin arrest van 20 juni 2024, GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, punt 32).

37 In het bijzonder moet worden opgemerkt dat culturele factoren en verschillen op het gebied van minima en maxima van de inzet en de prijzen en wat betreft de kansen om te winnen, er vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument toe kunnen leiden dat een onderscheid wordt gemaakt tussen loterijen en andere kans- en geldspelen.

38 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt bovendien dat overeenkomstig de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de winnaars van loterijen in de zin van die regeling louter per toeval worden bepaald, zonder dat hun vaardigheden daar enige invloed op kunnen uitoefenen, anders dan bij andere kans- en geldspelen waarbij de vaardigheden van de speler, zoals bekwaamheid of kennis, van invloed kunnen zijn op de waarschijnlijkheid dat hij wint. Voorts kan er tussen de aankoop van het deelbewijs van deelneming aan loterijen en de uitslag aanzienlijk veel tijd zitten, aangezien de winnaar op een specifieke datum wordt aangewezen.

39 Wat de loterijen als omschreven in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling dus kenmerkt, is een combinatie van een wachttijd voor het bepalen van de winnaars en het feit dat de vaardigheden van de spelers geen enkele invloed hebben op de uitslag van het spel.

40 Dergelijke objectieve verschillen ten opzichte van andere kans- en geldspelen lijken de beslissing van de gemiddelde consument om te kiezen voor de ene of de andere categorie spelen aanzienlijk te kunnen beïnvloeden, hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan.

41 Er zij aan herinnerd dat de identiteit van de dienstverrichters, de rechtsvorm waaronder zij hun activiteiten uitoefenen, de vergunningscategorie waartoe de spelen in kwestie behoren en de toepasselijke regeling inzake toezicht en regulering daarentegen in beginsel niet relevant zijn om te beoordelen of die categorieën spelen vergelijkbaar zijn (zie naar analogie arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punten 46 en 51).

42 In het kader van een dergelijk onderzoek zijn in beginsel ook de door de betrokken nationale regeling nagestreefde doelstellingen en de omstandigheid dat in artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk naar loterijen wordt verwezen irrelevant, aangezien die aspecten vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften lijken te kunnen creëren.

43 Gelet op de overwegingen in de punten 28 tot en met 42 van dit arrest lijkt het er op het eerste gezicht op dat de in die punten aan de orde zijnde diensten niet soortgelijk zijn, zodat een verschil in behandeling als dat in het hoofdgeding verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om aan de hand van alle relevante gegevens concreet na te gaan of deze regeling dat beginsel niet schendt.

44 Bijgevolg moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling die de onlineaankoop van deelbewijzen van deelneming aan loterijen enerzijds en de deelname aan andere onlinekansspelen en onlinegeldspelen anderzijds verschillend behandelt door deze laatste categorie uit te sluiten van de btw-vrijstelling die geldt voor de eerste categorie, mits de objectieve verschillen tussen deze twee categorieën kans- en geldspelen de beslissing van de gemiddelde consument om te kiezen voor de ene of de andere categorie spelen, aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

Derde vraag

45 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van loyale samenwerking zoals neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 267 VWEU, richtlijn 2006/112 en het doeltreffendheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep, een nationale bepaling kan toepassen op grond waarvan zij de gevolgen kan handhaven van nationale bepalingen die zij onverenigbaar met hogere normen van haar nationale recht heeft verklaard, zonder de grief te onderzoeken dat die bepalingen ook onverenigbaar zijn met die richtlijn.

46 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof de taak van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof in voorkomend geval de voorgelegde vragen te herformuleren [arrest van 16 mei 2024, Toplofikatsia Sofia (Begrip woonplaats van de verweerder), C-222/23, EU:C:2024:405, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

47 Het Hof kan daartoe uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens en met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing de normen en beginselen van het Unierecht putten die uitlegging behoeven gelet op het voorwerp van het hoofdgeding [arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

48 In casu heeft de derde vraag weliswaar betrekking op de verplichtingen die het Unierecht oplegt aan een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep, maar uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze vraag wordt gesteld door een nationale rechter in eerste aanleg, die zich afvraagt wat de gevolgen zijn van een eventuele onverenigbaarheid met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, van een nationale bepaling die door het grondwettelijk hof van zijn lidstaat is vernietigd wegens schending van hogere normen van zijn nationale recht en waarvan de gevolgen door die rechterlijke instantie zijn gehandhaafd.

49 In deze context wordt er van de verwijzende rechter in het hoofdgeding dus niet verlangd dat hij zich rechtstreeks uitspreekt over het optreden van het grondwettelijk hof van zijn lidstaat, maar wel dat hij in een geding tussen een belastingplichtige en de belastingdienst over het door deze belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag in voorkomend geval rekening houdt met de gevolgen van de onverenigbaarheid van die nationale bepaling met het Unierecht.

50 In die omstandigheden moet de derde prejudiciële vraag aldus worden geherformuleerd dat de verwijzende rechter met deze vraag in wezen vraagt of het beginsel van loyale samenwerking zoals neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU, en het beginsel van voorrang van het Unierecht de nationale rechter verplichten om de nationale bepalingen die onverenigbaar zijn verklaard met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, buiten toepassing te laten, zonder dat het in dit verband van belang is dat het nationale grondwettelijk hof een arrest heeft gewezen waarin de gevolgen van die nationale bepalingen worden gehandhaafd.

51 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat de lidstaten op grond van het in artikel 4, lid 3, VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking verplicht zijn om de onwettige gevolgen van een schending van het Unierecht ongedaan te maken, en dat een dergelijke verplichting, in het kader van hun bevoegdheden, op alle organen van de betrokken lidstaat rust (arrest van 5 oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Wanneer de autoriteiten van de betrokken lidstaat vaststellen dat een nationale regeling onverenigbaar is met het Unierecht, dienen zij er dus voor te zorgen, ook al blijven zij vrij in de keuze van de te nemen maatregelen, dat het nationale recht zo spoedig mogelijk in overeenstemming met het Unierecht wordt gebracht en dat de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen volle uitwerking krijgen (arrest van 5 oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Tevens zij in herinnering gebracht dat een nationale rechter die in het kader van zijn bevoegdheid de bepalingen van het Unierecht moet toepassen en een nationale regeling niet in overeenstemming met de vereisten van het Unierecht kan uitleggen, volgens het beginsel van voorrang van het Unierecht verplicht is om de volle werking van de vereisten van het Unierecht te verzekeren in het geschil dat hem is voorgelegd, en daarbij zo nodig op eigen gezag elke, zelfs latere, nationale regeling of praktijk die in strijd is met een Unierechtelijke bepaling met rechtstreekse werking buiten toepassing dient te laten, zonder dat hij de voorafgaande opheffing van deze nationale regeling of praktijk via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure hoeft te vragen of af te wachten [arrest van 22 februari 2022, RS (Gevolgen van de uitspraken van een grondwettelijk hof), C-430/21, EU:C:2022:99, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

54 Artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 heeft evenwel rechtstreekse werking (zie naar analogie arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Zoals in punt 25 van dit arrest is opgemerkt, laat deze bepaling de lidstaten een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van een regeling waarin de voorwaarden en de grenzen van de in die bepaling genoemde btw-vrijstelling worden bepaald.

56 De omstandigheid dat de lidstaten krachtens een bepaling van een richtlijn over een beoordelingsmarge beschikken, sluit evenwel niet uit dat een rechterlijke toetsing kan worden verricht om na te gaan of de nationale autoriteiten deze beoordelingsmarge niet hebben overschreden [zie in die zin arresten van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 47; 8 maart 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Rechtstreekse werking), C-205/20, EU:C:2022:168, punt 30, en 27 april 2023, M.D. (Inreisverbod voor Hongarije), C-528/21, EU:C:2023:341, punt 98].

57 De grenzen van deze beoordelingsmarge vloeien met name voort uit het beginsel van fiscale neutraliteit. Het Hof heeft dan ook reeds geoordeeld dat wanneer de voorwaarden of beperkingen waarvan een lidstaat de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen afhankelijk stelt, in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, die lidstaat zich niet op dergelijke voorwaarden of beperkingen kan baseren om een exploitant van dergelijke spelen de vrijstelling waarop deze uit hoofde van richtlijn 2006/112 rechtmatig aanspraak kan maken, te weigeren (zie in die zin arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 68).

58 Ook moet in herinnering worden gebracht dat enkel het Hof, bij wijze van uitzondering en om dwingende redenen van rechtszekerheid, een voorlopige opschorting kan toestaan van het effect dat een regel van het Unierecht op het daarmee strijdige nationale recht heeft, namelijk de terzijdestelling daarvan. Een dergelijke beperking in de tijd van de werking van de door het Hof aan het Unierecht gegeven uitlegging kan slechts worden vastgesteld in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven (arrest van 5 oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Aan de voorrang en de uniforme toepassing van het Unierecht zou afbreuk worden gedaan indien de nationale rechterlijke instanties bevoegd waren om, al was het maar tijdelijk, aan nationale bepalingen voorrang te geven boven het Unierecht waarmee deze bepalingen in strijd zijn (arrest van 5 oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Het voorrangsbeginsel verplicht de nationale rechter dus om nationale bepalingen die in strijd met Unierecht met rechtstreekse werking zijn bevonden, buiten toepassing te laten, ook al had het nationale grondwettelijk hof reeds aangegeven dat deze – ongrondwettig geachte – bepalingen hun bindende kracht op een later tijdstip zouden verliezen (zie in die zin arrest van 19 november 2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, punt 85).

61 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de nationale rechter die gebruik heeft gemaakt van de hem door artikel 267, tweede alinea, VWEU geboden mogelijkheid, voor de beslechting van het hoofdgeding gebonden is aan de door het Hof gegeven uitlegging van de betrokken bepalingen en dat hij in voorkomend geval het oordeel van de hogere rechter naast zich neer moet leggen indien hij, gelet op die uitlegging, meent dat dit oordeel in strijd is met het Unierecht (arrest van 5 oktober 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punt 30).

62 Gelet op een en ander dient op de derde vraag te worden geantwoord dat het beginsel van loyale samenwerking zoals neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU en het beginsel van voorrang van het Unierecht de nationale rechter verplichten om nationale bepalingen die onverenigbaar zijn verklaard met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, buiten toepassing te laten, zonder dat het in dit verband van belang is dat het nationale grondwettelijk hof een arrest heeft gewezen waarin de gevolgen van die nationale bepalingen worden gehandhaafd.

Vierde vraag

63 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van loyale samenwerking zoals neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 267 VWEU, richtlijn 2006/112, het doeltreffendheidsbeginsel en de algemene beginselen van het Unierecht, waaronder met name het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij de belastingplichtige een recht verlenen op teruggaaf van het bedrag van de in een lidstaat in strijd met artikel 135, lid 1, onder i), van deze richtlijn geïnde btw.

64 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter met zijn vierde vraag wenst te vernemen of verzoeksters in het hoofdgeding – indien hij zou vaststellen dat artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, zich verzet tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling – recht hebben op teruggaaf van het bedrag van de op grond van die regeling voldane btw.

65 Deze vraag moet dus aldus worden opgevat dat zij betrekking heeft op de uitlegging van de Unierechtelijke regels inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde (zie naar analogie arrest van 6 september 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 In die omstandigheden dient de vierde prejudiciële vraag, gelet op de in de punten 46 en 47 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, aldus te worden geherformuleerd dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of de Unierechtelijke regels inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde aldus moeten worden uitgelegd dat zij de belastingplichtige een recht verlenen op teruggaaf van het bedrag van de in een lidstaat in strijd met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 geïnde btw.

67 Uit vaste rechtspraak volgt dat het recht op terugbetaling van heffingen die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van Unierecht die dergelijke heffingen verbieden, zoals uitgelegd door het Hof. De lidstaten zijn dus in beginsel verplicht om de in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen [arrest van 28 september 2023, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Overdracht van het recht op terugbetaling), C-508/22, EU:C:2023:715, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

68 Hieruit volgt dat het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde ertoe strekt de gevolgen van de onverenigbaarheid van de heffing met het Unierecht op te heffen door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de marktdeelnemer die deze uiteindelijk daadwerkelijk heeft betaald, te neutraliseren (arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Bij wijze van uitzondering kan die terugbetaling evenwel worden geweigerd wanneer zij ertoe zou leiden dat de rechthebbenden op ongerechtvaardigde wijze zouden worden verrijkt. De bescherming van de door de rechtsorde van de Unie ter zake gewaarborgde rechten gebiedt dus niet dat in strijd met het Unierecht geïnde belastingen, rechten en heffingen worden terugbetaald wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld [zie in die zin arresten van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 25, en 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punten 34 en 35].

70 Deze uitzondering moet wel strikt worden uitgelegd, waarbij met name rekening moet worden gehouden met het feit dat de afwenteling van een belasting op de consument niet noodzakelijkerwijze de economische gevolgen van de heffing voor de belastingplichtige neutraliseert (zie in die zin arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, EU:C:2003:533, punt 95).

71 Zelfs indien vaststaat dat de last van de ten onrechte geheven belasting geheel of gedeeltelijk op derden is afgewenteld, brengt terugbetaling ervan aan de marktdeelnemer dus niet noodzakelijkerwijs mee dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt, daar hij schade kan hebben geleden als gevolg van een verkoopdaling doordat het bedrag van deze belasting is doorberekend in de vraagprijs [zie in die zin arresten van 6 september 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, EU:C:2011:540, punt 21, en 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 28].

72 Voorts zij in herinnering gebracht dat het bestaan en de mate van de ongerechtvaardigde verrijking waartoe de terugbetaling van een volgens het Unierecht ten onrechte geïnde heffing voor een belastingplichtige zou leiden, slechts kunnen worden vastgesteld na een economische analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden [zie in die zin arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 43, en 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 38].

73 Hieruit volgt dat op de vierde vraag moet worden geantwoord dat de regels van het Unierecht inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde aldus moeten worden uitgelegd dat zij de belastingplichtige een recht verlenen op teruggaaf van het bedrag van de in een lidstaat in strijd met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 geïnde btw, mits die teruggaaf niet leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van deze belastingplichtige.

Zesde vraag

74 Met zijn zesde vraag, die vóór de vijfde vraag moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de verplichting voor de lidstaten om toe te zien op de bescherming van de rechten van de justitiabelen die worden geraakt door de onrechtmatige uitvoering van staatssteun, het beginsel van loyale samenwerking en de algemene beginselen van het Unierecht, waaronder met name het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige bij wege van schadevergoeding een bedrag ter hoogte van de betaalde btw kan ontvangen wanneer de door andere marktdeelnemers genoten vrijstelling van die belasting onrechtmatige staatssteun vormt.

75 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de zesde vraag betrekking heeft op de staatssteunregeling en meer in het bijzonder op de verplichtingen van de nationale rechterlijke instanties wanneer zij vaststellen dat de door bepaalde marktdeelnemers genoten btw-vrijstelling staatssteun vormt die is toegekend zonder de door artikel 108, lid 3, VWEU vereiste voorafgaande aanmelding.

76 In die omstandigheden dient de zesde prejudiciële vraag, gelet op de in de punten 46 en 47 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, aldus te worden geherformuleerd dat de verwijzende rechter daarmee in wezen wenst te vernemen of artikel 108, lid 3, VWEU aldus moet worden

uitgelegd dat wanneer de btw-vrijstelling die bepaalde marktdeelnemers hebben genoten onrechtmatige staatssteun vormt, een belastingplichtige die deze vrijstelling niet heeft genoten, bij wege van schadevergoeding een bedrag kan ontvangen dat gelijk is aan de betaalde btw.

77 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat het juist is dat de nationale rechterlijke instanties dienen te waarborgen dat overeenkomstig hun nationale recht alle consequenties uit een schending van artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU worden getrokken, met name zowel wat de geldigheid van handelingen tot uitvoering als wat de terugvordering van in strijd met die bepaling verleende financiële steun betreft, zodat hun taak erin bestaat maatregelen vast te stellen die de onwettigheid van de uitvoering van steunmaatregelen kunnen opheffen, opdat de begunstigde niet vrijelijk kan blijven beschikken over de steun in de periode die resteert tot het besluit van de Europese Commissie (arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 89 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

78 Het is bovendien mogelijk dat een nationale rechterlijke instantie uitspraak moet doen over een verzoek tot vergoeding van de schade die is ontstaan doordat de steunmaatregel onrechtmatig is (arrest van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punt 56).

79 De nationale rechterlijke instanties zijn er bij de vervulling van hun taak in voorkomend geval dan ook mee belast om schadevorderingen toe te wijzen ter vergoeding van de schade die onrechtmatige staatssteun heeft berokkend aan concurrenten van de begunstigde (arrest van 23 januari 2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, punt 56).

80 De eventuele onrechtmatigheid – vanuit het oogpunt van de regels van het Unierecht inzake staatssteun – van de vrijstelling van een belasting kan de rechtmatigheid van de heffing van deze belasting zelf evenwel niet aantasten, zodat de schuldenaar van die belasting zich niet aan de betaling daarvan kan onttrekken door aan te voeren dat de door andere personen genoten vrijstelling staatssteun vormt (zie in die zin arresten van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punt 51, en 3 maart 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punt 24).

81 Indien een nationale rechter zou oordelen dat de btw-vrijstelling die bepaalde marktdeelnemers hebben genoten, staatssteun vormt, zou de omstandigheid dat bij wege van schadevergoeding een bedrag dat gelijk is aan de betaalde btw wordt toegekend aan een belastingplichtige die deze belasting heeft betaald, juist tot gevolg hebben dat deze belastingplichtige zich aan de betaling van die belasting kan onttrekken.

82 Bijgevolg moet op de zesde vraag worden geantwoord dat artikel 108, lid 3, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de btw-vrijstelling die bepaalde marktdeelnemers hebben genoten onrechtmatige staatssteun vormt, een belastingplichtige die deze vrijstelling niet heeft genoten, niet bij wege van schadevergoeding een bedrag kan ontvangen dat gelijk is aan de betaalde btw.

Vijfde vraag

83 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 107 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat de btw-vrijstelling voor de aankoop van deelbewijzen van deelneming aan loterijen en de uitsluiting van andere onlinekansspelen en onlinegeldspelen van die vrijstelling, met de interne markt onverenigbare staatssteun vormt.

84 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze vraag wordt gesteld in het kader van een vordering van een belastingplichtige die ertoe strekt het equivalent van de door hem betaalde btw bij wege van schadevergoeding te recupereren. Uit deze beslissing blijkt bovendien niet dat deze vraag nog op iets anders betrekking heeft.

85 Uit het antwoord op de zesde vraag volgt dat wanneer de btw-vrijstelling die bepaalde marktdeelnemers hebben genoten, staatssteun vormt, een belastingplichtige die deze vrijstelling niet heeft genoten, niet bij wege van schadevergoeding een bedrag kan ontvangen dat gelijk is aan de betaalde btw.

86 Gelet op het antwoord op de zesde vraag behoeft de vijfde vraag dan ook niet te worden beantwoord.

Kosten

87 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **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, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit,**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   het zich niet verzet tegen een nationale regeling die de onlineaankoop van deelbewijzen van deelneming aan loterijen enerzijds en de deelname aan andere onlinekansspelen en onlinegeldspelen anderzijds verschillend behandelt door deze laatste categorie uit te sluiten van de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde die geldt voor de eerste categorie, mits de objectieve verschillen tussen deze twee categorieën kans- en geldspelen de beslissing van de gemiddelde consument om te kiezen voor de ene of de andere categorie spelen, aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

2) **Het beginsel van loyale samenwerking zoals neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU en het beginsel van voorrang van het Unierecht verplichten de nationale rechter om nationale bepalingen die onverenigbaar zijn verklaard met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, buiten toepassing te laten, zonder dat het in dit verband van belang is dat het nationale grondwettelijk hof een arrest heeft gewezen waarin de gevolgen van die nationale bepalingen worden gehandhaafd.**

3) **De regels van het Unierecht inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde moeten aldus worden uitgelegd dat zij de belastingplichtige een recht verlenen op teruggaaf van het bedrag van de in een lidstaat in strijd met artikel 135, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 geïnde belasting over de toegevoegde waarde, mits die teruggaaf niet leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van deze belastingplichtige.**

4) Artikel 108, lid 3, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat wanneer de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die bepaalde marktdeelnemers hebben genoten onrechtmatige staatssteun vormt, een belastingplichtige die deze vrijstelling niet heeft genoten, niet bij wege van schadevergoeding een bedrag kan ontvangen dat gelijk is aan de betaalde btw.

ondertekeningen