Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 25. april 2024[1]

Sag C-741/22

Casino de Spa m.fl.
mod
État belge (SPF Finances),
procesdeltagere:
État belge (SPF Justice),
La Chambre des Représentants

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien))

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftslovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 135, stk. 1, litra i) – fritagelse af hasardspil og spil om penge – afgiftsfritagelsesbestemmelsens direkte virkning – sondring mellem onlinehasardspil og analoge hasardspil – sondring mellem forskellige former for onlinehasardspil (lotterier og andre onlinehasardspil) – afvisning af præjudicielle spørgsmål – tidsbegrænset opretholdelse af national lovgivning uden forudgående anmodning om præjudiciel afgørelse – momsfritagelse som støtte«

I. Indledning

»*In gambling, the many must lose in order that the few may win*« (George Bernard Shaw, irisk-britisk dramatiker og politiker, 1856-1950).

1. Selv om dette og risiciene ved hasardspil er alment kendte, har artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)[2] altid indeholdt en afgiftsfritagelse for væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge. Ved første øjekast synes EU at ville fremme hasardspil i momsretlig henseende. Denne fritagelse gælder imidlertid kun »på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat«.

2. Belgien besluttede sig for ikke længere at fritage andre onlinehasardspil og onlinespil om penge end lotterier for moms fra den 1. juli 2016. Andre former for hasardspil (herunder lotterier) er derimod fortsat fritaget for moms. Denne selektive fritagelse anser udbydere af onlinehasardspil i

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i de affattelser, der var gældende for de omtvistede år (2016-2018).

Belgien i den foreliggende sag og i den lignende sag Chaudfontaine Loisirs SA (sag C-73/23) [3] for en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet. I denne forbindelse argumenteres der også for, at fritagelsen af de øvrige udbydere af hasardspil er ulovlig støtte. Formålet er reelt at udlede en momsfritagelse for onlinehasardspil direkte af EU-retten. Dette vil kun være muligt, såfremt momsdirektivet har direkte virkning i denne forbindelse, således at denne fritagelse følger af selve direktivet.

3. Selv om Domstolen flere gange tidligere har behandlet forskellig beskatning af forskellige former for hasardspil i retspraksis vedrørende moms [4], giver den nyere retspraksis anledning til yderligere overvejelser om, hvorvidt momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), har direkte virkning i en sådan situation (selektiv fritagelse af enkelte former for hasardspil). Samtidig får Domstolen mulighed for at præcisere, hvorvidt og i hvilket omfang neutralitetsprincippet eller statsstøttereglerne er til hinder for en selektiv momsfritagelse af enkelte former for hasardspil.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (herefter »TEUF«) indeholder et forbud mod statsstøtte:

»1. Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

5. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), regulerer afgiftsfritagelsen af hasardspil og har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

i) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat.«

B. Belgisk ret

6. Artikel 8 i Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989 (særlov af 6.1.1989 om forfatningsdomstolen) bestemmer:

»Hvis søgsmålet er begrundet, annullerer Cour constitutionnelle [(forfatningsdomstol)] helt eller delvist den lov, det dekret eller den forskrift, jf. forfatningens artikel 134, der er genstand for søgsmålet. [...]

[3] – Jf. herom mit forslag til afgørelse af samme dato.

[4] – Jf. bl.a. dom af 24.10.2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687), af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489), af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719), af 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333), af 13.7.2006, United Utilities (C-89/05, EU:C:2006:469), af 17.2.2005, Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92), og af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276).

Såfremt Cour constitutionnelle [(forfatningsdomstol)] finder det nødvendigt, tilkendegiver den generelt, hvilke af de annullerede bestemmelsers virkninger der skal betragtes som bestående eller midlertidigt opretholdt i en periode, som den fastsætter.«

7. Denne særlovs artikel 9 bestemmer:

»§ 1 Domme om annullation afsagt af Cour constitutionnelle [(forfatningsdomstol)] har den fulde materielle retskraft fra offentliggørelsen heraf i *Moniteur belge* [(den belgiske statstidende)].

§ 2 Domme afsagt af Cour constitutionnelle [(forfatningsdomstol)] om frifindelse i annullationssøgsmål er bindende for retterne for så vidt angår de retlige spørgsmål, der tages stilling til i disse domme.«

8. Artikel 44, stk. 3, nr. 13, i Code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift) (i den version, der var gældende fra den 1.7.2016 til den 21.5.2018) har følgende ordlyd:

»Følgende er ligeledes fritaget for moms: [...]

13.

a) lotterier

b) øvrige hasardspil eller spil om penge med undtagelse af dem, der udbydes elektronisk som omhandlet i artikel 18, stk. 1, afsnit 2, nr. 16, [...]«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

9. I alt 27 belgiske selskaber, heriblandt Casino de Spa SA, som tilsammen udgør »momsenheden« GAMING ARDENT (herefter »sagsøgeren«), og som således betragtes som en enkelt momspligtig enhed, udbyder onlinespil.

10. Oprindeligt var transaktioner i forbindelse med onlinehasardspil momsfritaget i Belgien. Ved artikel 29-34 i loven af 1. juli 2016 blev denne fritagelse ophævet. Dermed blev disse transaktioner afgiftspligtige, mens »klassiske« hasardspil og alle lotterier (både online og »analoge«) forblev fritaget.

11. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien) annullerede imidlertid de pågældende bestemmelser i loven af 1. juli 2016 ved afgørelse af 22. marts 2018, idet den fandt dem i strid med reglerne om fordeling af kompetence mellem État fédéral belge (den føderale belgiske stat) og regionerne (den belgiske forfatnings artikel 177). Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) fastslog dog, at allerede betalte afgifter for perioden fra den 1. juli 2016 til den 21. maj 2018 blev opretholdt, henset til de budgetmæssige og administrative vanskeligheder, som en tilbagebetaling af disse afgifter ville indebære.

12. Sagsøgeren anmodede alligevel om tilbagebetaling af et beløb på 15 581 402,06 EUR, som denne efter fradrag af den tilsvarende indgående afgift havde betalt i moms af onlinespil, der var foretaget mellem den 1. juli 2016 og den 21. maj 2018.

13. I et referat af 5. december 2019 afviste forvaltningen denne anmodning med den begrundelse, at betingelserne for tilbagebetaling ikke var opfyldt. Sagsøgeren indbragte dernæst sagen for den forelæggende ret.

14. Sagsøgeren er af den opfattelse, at opretholdelsen af den annullerede lov er i strid med princippet om momsens neutralitet, eftersom andre hasardspil og spil om penge er afgiftsfritaget, samt med andre EU-retlige bestemmelser, heriblandt forbuddet mod statsstøtte. Subsidiært har sagsøgeren påberåbt sig den belgiske stats ansvar på grund af en fejl begået af Cour constitutionnelle (forvaltningsdomstol), idet den midlertidige opretholdelse af de annullerede bestemmelsers virkninger tilsidesætter artikel 1 i protokol nr. 1 til den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, der sikrer ejendomsretten. Sagsøgte, État belge (den belgiske stat), er derimod af den opfattelse, at kravet er ugrundet, og at sagsøgte ikke kan pålægges at tilbagebetale momsen.

15. Tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien), der skal træffe afgørelse om søgsmålet, har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende seks spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 135, stk. 1, litra i), og princippet om neutralitet fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat – såfremt der er tale om sammenlignelige tjenesteydelser – behandler de onlinelotterier, som udbydes af det nationale lotteri, en statslig institution, og som er momsfritaget, anderledes end andre onlinehasardspil, som udbydes af private erhvervsdrivende, og som er momspligtige?

2) Skal den nationale domstol – i fortsættelse af svaret på det foregående spørgsmål – for at afgøre, om der er tale om to sammenlignelige kategorier, der konkurrerer indbyrdes og skal behandles ens med hensyn til momsen, eller om der er tale om to forskellige kategorier, der giver mulighed for forskellig behandling, alene tage hensyn til, om de to former for spil konkurrerer indbyrdes eller ej set fra gennemsnitsforbrugerens synsvinkel, for så vidt som tjenesteydelserne er sammenlignelige, når de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt på grundlag af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de foreliggende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse ydelser (substitutionskriterium), eller skal den tage hensyn til andre kriterier såsom forekomsten af skønsbeføjelser hos en medlemsstat til at momsfritage visse særskilte spilkategorier, mens andre pålægges moms, lotteriers placering i en særskilt spilkategori, der er omfattet af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), de forskellige retlige rammer, der finder anvendelse på Loterie Nationale (det nationale belgiske lotteri) og andre hasardspil, de forskellige tilsynsmyndigheder eller samfundsmæssige mål og målet om beskyttelse af spillerne, der forfølges med lovgivningen vedrørende det nationale lotteri?

3) Skal princippet om loyalt samarbejde, der er sikret ved artikel 4, stk. 3, [TEU], sammenholdt med artikel 267 [TEUF], bestemmelserne i [momsdirektivet] og i givet fald effektivitetsprincippet, fortolkes således, at det tillader en medlemsstats forfatningsdomstol – på eget initiativ og uden præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF – på grundlag af en bestemmelse i national ret – i den foreliggende sag artikel 8 i loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle (særlov af 6.1.1989 om forfatningsdomstolen) – at opretholde den hidtidige virkning af nationale momsbestemmelser, som er kendt i strid med den nationale forfatning og af den grund er blevet annulleret, og hvis uforenelighed med EU-retten ligeledes er blevet påberåbt til støtte for annullationssøgsmålet for den nationale

domstol, uden at denne imidlertid har behandlet dette klagepunkt, idet den pågældende forfatningsdomstol i generelle vendinger har baseret sig på »de budgetmæssige og administrative vanskeligheder, som en tilbagebetaling af den allerede betalte moms ville indebære«, og dermed fuldstændig har frataget de momspligtige retten til tilbagebetaling af den moms, der er opkrævet i strid med EU-retten?

4) Såfremt det foregående spørgsmål besvares benægtende, ønskes det oplyst, om de samme bestemmelser og principper, navnlig fortolket i lyset af dom af 10. april 2008, Marks & Spencer, [sag] C-309/06, hvorefter de almindelige EU-retlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, giver den erhvervsdrivende, som har leveret varer eller tjenesteydelser, ret til tilbagebetaling af de beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse leveringer, pålægger den berørte medlemsstat at tilbagebetale de afgiftspligtige den moms, der er opkrævet i strid med EU-retten, når denne omstændighed, som i den foreliggende sag, efterfølgende måtte følge af en afgørelse truffet af Domstolen, hvori det som svar på en præjudiciel forelæggelse udtales dels, at de annullerede nationale bestemmelser er uforenelige med [momsdirektivet], dels at Cour constitutionnelles (forfatningsdomstol) afgørelse om at opretholde den hidtidige virkning af de bestemmelser, som den selv har annulleret, er uforenelig med EU-retten?

5) Giver den forskellige behandling af lotterierne, uanset om disse er fysiske eller online, og alle de øvrige online spil- og væddemål, som blev indført ved artikel 29, 30, 31, 32, 33 og 34 i loi-programme du 1er juillet 2016 (programlov af 1.7.2016), som Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) annullerede ved dom nr. 34/2018 af 22. marts 2018, men hvis virkninger den opretholdt efter denne dato for de i perioden fra den 1. juli 2016 til den 21. maj 2018 allerede erlagte afgifter, udbyderne af disse lotterier en gunstig selektiv fordel, hvormed den udgør støtte ydet af den belgiske stat eller ved hjælp af belgiske statsmidler, som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder, og som er uforenelig med det indre marked som omhandlet i artikel 107 [TEUF]?

6) Såfremt det foregående spørgsmål besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om den pligt, der påhviler medlemsstaterne til at sikre rettighederne for de borgere, som er blevet berørt af den ulovlige iværksættelse af den omhandlede støtte, således som denne pligt følger af navnlig dom af 5. oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, [sag] C-368/04, princippet om loyalt samarbejde og de almindelige EU-retlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, der giver den erhvervsdrivende, som har leveret varer eller tjenesteydelser, ret til tilbagebetaling af de beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse leveringer [(dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, sag C-309/06)], gør det muligt for de afgiftspligtige, som har faktureret momsen på basis af den ulovlige statsstøtte, at få tilbagebetalt et beløb svarende til den betalte afgift i form af erstatning for den påførte skade?«

16. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Kongeriget Belgien, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Tjekkiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

IV. Retlig bedømmelse

17. De seks præjudicielle spørgsmål vedrører i det væsentlige tre problemstillinger.

18. Idet sagsøgeren i hovedsagen har anfægtet, at dennes tjenesteydelser pålægges moms i henhold til national ret, drejer det første og det andet spørgsmål sig om, hvorvidt disse tjenesteydelser er momsfritaget efter artikel momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), og sagsøgeren derfor skal have tilbagebetalt den opkrævede afgift, der er i strid med EU-retten, på trods af opretholdelsen af modstående bestemmelser i national lovgivning. Dette forudsætter, at der af momsdirektivet direkte følger en afgiftsfritagelse af onlinehasardspil, som sagsøgeren kan påberåbe sig (herom afsnit B).

19. Det tredje og det fjerde spørgsmål drejer sig derimod om, hvorvidt den belgiske Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) uden forudgående anmodning om præjudiciel afgørelse om, hvorvidt den nationale lovgivning er i strid med EU-retten, kunne bestemme, at denne lovgivning skulle opretholdes, hvorfor der alligevel blev pålagt afgift i henhold til national ret, og hvorvidt denne lovgivning er til hinder for en ret til tilbagebetaling af den afgift, der muligvis er opkrævet i strid med EU-retten. Dette rejser i sig selv spørgsmål om, hvorvidt disse to præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling (herom afsnit A).

20. Det femte og det sjette spørgsmål vedrører derimod spørgsmålet om, hvorvidt en forskellig momsbehandling af lotterier (momsfri) og øvrige onlinespil og -væddemål (momspligtige) samtidig udgør en forbudt statsstøtte (herom afsnit C).

A. Formaliteten vedrørende det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

21. Det tredje og det fjerde spørgsmål kan kun antages til realitetsbehandling inden for rammerne af en anmodning om præjudiciel afgørelse, såfremt besvarelsen heraf er nødvendig og væsentlig for afsigelsen af dommen i hovedsagen.

22. Principielt er det udelukkende den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, der har til opgave at vurdere, både om et præjudicielt svar er nødvendigt for, at den kan afsige kendelse, og relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Der foreligger en formodning for, at spørgsmål om fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse er relevante [5]. Domstolen kan derfor kun afslå at træffe afgørelse, såfremt den ønskede fortolkning af en EU-retlig regel savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål [6].

23. Selv hvis ovennævnte antagelse anvendes, kan det tredje og det fjerde spørgsmål i denne sag ikke antages til realitetsbehandling. Hovedsagen vedrører tilbagebetaling af en afgift, der muligvis er opkrævet i strid med EU-retten (nærmere bestemt et direktiv). Den kompetente nationale ret bestemte, at den nationale lov, selv om den skulle ophæves på grund af bestemmelser i den nationale lovgivning, for en vis periode fortsat skulle opretholdes, ligeledes som følge af bestemmelser i den nationale lovgivning (beslutning om tidsbegrænset opretholdelse).

24. Dermed foreskriver den nationale lovgivning en afgiftspålæggelse, som muligvis er i strid med momsdirektivet. Hvorvidt sagsøgeren fortsat er forpligtet til at betale den allerede opkrævede moms for perioden fra den 1. juli 2016 til den 21. maj 2018, følger således af alene af

[5] – Jf. dom af 6.10.2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, præmis 27 og 28), og af 9.7.2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, præmis 26 og 27 og den deri nævnte retspraksis).

[6] – Jf. dom af 6.10.2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, præmis 28), og af 9.7.2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

fortolkningen af momsdirektivet og dermed allerede af svaret på det første og det andet spørgsmål. Dermed er det resterende indhold af det tredje og det fjerde spørgsmål reduceret til spørgsmålet om, hvorvidt den belgiske Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) kunne eller endog burde have forelagt Domstolen spørgsmål, inden den traf beslutning om opretholdelsen, og hvorvidt der, såfremt en sådan pligt foreligger, deraf følger en ret til tilbagebetaling. Cour constitutionnelles (forfatningsdomstol) mulige forelæggelsespligt er imidlertid irrelevant med henblik på, om sagsøgeren er forpligtet til at betale afgiften eller ej.

25. Endvidere fremgår det ikke, hvorfor *en* rets, nemlig Cour constitutionnelles (forfatningsdomstol), tilsidesættelse af artikel 267 TEUF skulle have indvirkning på en afgørelse, som træffes af en *anden* ret, der har forelagt Domstolen de afgørende EU-retlige spørgsmål til præjudiciel afgørelse. Der er følgelig ingen sammenhæng mellem utilfredsheden med den belgiske Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) og den ønskede fortolkning af artikel 267 TEUF. Det følger heraf, at det tredje og det fjerde spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

26. Hertil kommer endelig, at den forelæggende ret ikke har meddelt Domstolen, hvad den belgiske Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) reelt kan og må undersøge. Såfremt dens *nationale* prøvelsesret f.eks. er begrænset til overholdelsen af de nationale kompetenceregler, kan en anmodning om præjudiciel afgørelse næppe komme i betragtning. Derfor råder Domstolen heller ikke over de oplysninger, der er nødvendige for at kunne undersøge, om artikel 267 TEUF er blevet tilsidesat. Dette er endnu en grund til, at det tredje og det fjerde spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

B. Afgiftsfritagelse for onlinehasardspil i henhold til momsdirektivet (det første og det andet spørgsmål)

27. I hovedsagen har sagsøgeren anfægtet, at dennes tjenesteydelser inden for onlinehasardspil pålægges afgift efter den (opretholdte) nationale lovgivning. Lovgivningen er klar i denne henseende og kan ikke fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Fortolkningen af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), er derfor kun relevant for sagens afgørelse, såfremt denne artikel har direkte virkning (herom under 1). Sagsøgeren er i det væsentlige af den opfattelse, at dennes tjenesteydelser bør behandles præcis ligesom de øvrige afgiftsfritagne spiltjenester. Dette kan muligvis også følge af princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet (herom under 2).

1. Har fritagelsesbestemmelsen direkte virkning?

28. Ifølge fast retspraksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt[7].

29. En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Den Europæiske Union eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så

[7] – Dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 26), og af 15.2.2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 13 og den deri nævnte retspraksis).

henseende[8]. Derimod har en bestemmelse karakter af en betingelse, når den med henblik på anvendelsen af en national retsforskrift kræver, at denne bestemmelse konkret angiver rækkevidden af den EU-retlige forpligtelse[9]. Bestemmelsen er tilstrækkeligt præcis, når den indeholder en forpligtelse, der er utvetydigt formuleret[10].

30. Henset til denne faste praksis er momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), hverken ubetinget eller tilstrækkeligt præcis. Det bestemmes heri, at hasardspil eller spil om penge skal fritages »på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat«. Det fremgår ikke heraf, hvilke former for hasardspil der konkret skal fritages, hvorfor medlemsstaten ikke pålægges en forpligtelse, der er utvetydigt formuleret. Tværtimod følger det af ordlyden, at det også er muligt kun at fritage visse enkelte hasardspil eller spil om penge.

31. Denne forpligtelse er heller ikke ubetinget, eftersom den allerede ifølge den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), er undergivet »betingelser og [...] begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat«. En fritagelse af hasardspil og spil om penge er i henseende til dens gennemførelse eller virkninger således gjort afhængig af, at medlemsstaterne udsteder retsakter.

32. Dette er formentlig grunden til, at Domstolen[11] i 2010 udtrykkeligt traf følgende afgørelse: »[Momsdirektivets a]rtikel 135, stk. 1, litra i), [...] skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte merværdiafgiftsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for denne afgift.« Denne fortolkning har Domstolen efterfølgende bekræftet to gange[12].

33. Når momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), imidlertid – ifølge Domstolens fortolkning – tillader medlemsstaterne kun at fritage *visse* hasardspil eller spil om penge, gælder der her det samme som det, Domstolen har fastslået om andre afgiftsfritagelsesbestemmelser. For så vidt som medlemsstaterne i henhold hertil kun skulle fritage *visse* tjenesteydelser [f.eks. i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra n) og m)], har disse ikke direkte virkning[13].

34. Udtrykket »visse hasardspil« i Domstolens afgørelse[14] angiver nemlig, at denne bestemmelse ikke fastsætter en forpligtelse for medlemsstaterne til generelt at fritage alle tjenesteydelser, der udgør hasardspil eller spil om penge[15]. En fortolkning af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), hvorefter medlemsstaterne på trods af ordet »visse« er forpligtet til at fritage »alle« hasardspil eller spil om penge for afgift, ville udvide denne fritagelses materielle anvendelsesområde. Dette ville også være i strid med Domstolens praksis, hvorefter afgiftsfritagelserne i momsdirektivet skal fortolkes strengt[16].

8 – Dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 27), og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Jf. udtrykkeligt dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 50).

10 – Dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 28), og af 1.7.2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Dom af 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, domskonklusionen).

12 – Dom af 24.10.2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687, præmis 29), ligeledes allerede dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 53).

13 – Dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 26), og af 15.2.2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

14 – Dom af 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, domskonklusionen).

15 – I denne retning dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 30).

16 – I denne retning dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 34), af 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis), og af 21.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23).

35. Netop den omstændighed, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), tillader medlemsstaterne kun at fritage »visse«[17] hasardspil, taler imod den direkte virkning af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i)[18].

36. Den eneste (tidligere) afgørelse fra Domstolen, som derimod tillagde forgængerbestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv 77/388 direkte virkning for at forhindre anvendelsen af nationale bestemmelser, der var uforenelige med denne bestemmelse[19], er efter min opfattelse forældet som følge af den nyere retspraksis om momsfritagelsers direkte virkning[20] og om valgmuligheder på momsområdet[21] samt som følge af Domstolens afgørelse fra 2010[22].

37. Dette er også overbevisende ud fra et indholdsmæssigt synspunkt. Afgiftsfritagelsen af hasardspil og spil om penge i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), er nemlig ikke knyttet til en særlig EU-retlig vurdering. Ifølge Domstolen er denne afgiftsfritagelse alene begrundet i det rent praktiske hensyn, at hasardspilstransaktioner egner sig dårligt til at være momspligtige. I modsætning til, hvad der er tilfældet for visse former for tjenesteydelser af almen interesse, der udføres i den sociale sektor, foreligger der her ikke et ønske om at sikre disse former for virksomhed en mere gunstig momsbehandling[23]. Det er formentlig mere sandsynligt, at denne fritagelse afspejler et kompromis indgået af de dengang seks medlemsstater, der allerede dengang til dels havde særlige love om hasardspil og derfor pålagde enkelte hasardspil afgift. Fritagelsen på de betingelser og med de begrænsninger, som medlemsstaterne havde fastlagt, gav disse mulighed for at bibeholde deres love om hasardspil og undgå en dobbeltbeskatning med moms.

38. Der synes i al fald ikke at være nogen grund til, at en sådan afgiftsfritagelse burde kunne have direkte virkning af rent tekniske grunde (praktiske vanskeligheder i forbindelse med opkrævning, undgåelse af dobbeltbeskatning) på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt i den enkelte medlemsstat. Der foreligger derfor absolut intet behov for en særlig omfattende antagelse om, at denne afgiftsfritagelse har direkte virkning. Dermed står det fast, at denne afgiftsfritagelse ikke har direkte virkning.

39. Når sagsøgeren i den foreliggende sag under alle omstændigheder ikke direkte kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), er det imidlertid heller ikke nødvendigt at besvare det første og det andet spørgsmål. Det påhviler Kommissionen at indlede en

17 – Dom af 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, domskonklusionen).

18 – Jf. i denne retning dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 36), og af 15.2.2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 14, 16, 23 og 24).

19 – Dom af 17.2.2005, Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, domskonklusionens punkt 2). I samme retning, om end ikke i domskonklusionen, går dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 68 og 69), hvorved den pågældende dom i mindre grad drejede sig om, hvorvidt den afgiftspligtige kunne påberåbe sig en regel i direktivet, og i højere grad om, hvorvidt medlemsstaten ikke kunne påberåbe sig sin modstående nationale lovgivning. Det er dog ret tvivlsomt, om dette virkelig er et spørgsmål om EU-rettens forrang og er omfattet af Domstolens praksis vedrørende den (undtagelsesvise) direkte virkning af direktiver til fordel for borgerne.

20 – Dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, domskonklusionens punkt 1), og af 15.2.2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, domskonklusionen).

21 – Om medlemsstaternes mulighed i henhold til momsdirektivets artikel 11 for at vælge at behandle flere afgiftspligtige som én enkelt afgiftspligtig jf. dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, domskonklusionens punkt 3).

22 – Dom af 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, domskonklusionen), bekræftet ved dom af 24.10.2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687, præmis 29), og af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 53).

23 – Dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 39), af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 29), af 10.7.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, præmis 24), og af 13.7.2006, United Utilities (C-89/05, EU:C:2006:469, præmis 23).

traktatbrudsprocedure mod Belgien, såfremt den er af den opfattelse, at det er i strid med momsdirektivet at opkræve afgift hos sagsøgeren (og andre udbydere af onlinehasardspil). Sådanne betænkeligheder fremgår dog ikke af Kommissionens udtalelse.

2. Tilsidesættelse af neutralitetsprincippet?

40. Sagsøgeren kan i den foreliggende sag heller ikke finde hjælp i princippet om afgiftsneutralitet. En medlemsstat skal ganske vist også overholde princippet om afgiftsneutralitet, når den gør brug af sine valgmuligheder eller udøver et skøn [24]. Dette kan imidlertid for det første ikke føre til, at en direktivbestemmelse, der ikke er tilstrækkeligt præcis eller er formuleret betinget, har direkte virkning. For det andet er dette princip til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt [25].

41. Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse. Derudover må de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirke gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser [26], dvs. at de skal kunne substitueres med hinanden [27]. Vurderingen af, om varer eller tjenesteydelser er ensartede set fra den endelige forbrugers perspektiv, indebærer i sagens natur et vist skøn.

42. Domstolen har anerkendt, at *EU-lovgiver*, når denne vedtager en skattemæssig foranstaltning, skal træffe valg af politisk, økonomisk og social karakter samt prioritere modsatrettede interesser eller foretage komplekse vurderinger. Derfor skal EU-lovgiver indrømmes en vid skønsbeføjelse, således at domstolskontrollen bør begrænses til en prøvelse af, om der foreligger et åbenbart urigtigt skøn [28]. Domstolen kan navnlig ikke sætte sit eget skøn i stedet for EU-lovgivers [29].

43. I betragtning af Domstolens seneste praksis gælder det samme for prøvelsen af *de nationale lovgiveres* skøn. Således fremhæver Domstolen i stigende grad, at Den Europæiske Union består af stater, der respekterer og deler værdierne i artikel 2 TEU [30]. Til de værdier, der nævnes i artikel 2 TEU, og som Unionen bygger på, hører navnlig det demokratiske princip. Ifølge dette princip tilkommer det i første række den demokratisk legitimerede lovgiver at udfylde lovgivningsmæssige beslutningsbeføjelser.

[24] – Dom af 9.9.2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 36), af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 46), og af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 28).

[25] – Dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 36), af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 47), af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 30), af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32), og af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 40).

[26] – Dom af 3.2.2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, præmis 44), af 9.9.2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 38), af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 48), af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 31), og af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 54).

[27] – Således udtrykkeligt dom af 9.9.2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 39). I dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 33), er der tale om varer, »som kan substitueres med [andre] varer«.

[28] – Dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 54). Jf. i denne retning også dom af 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco, (C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 123), og af 17.10.2013, Billerud Karlsborg og Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, præmis 35).

[29] – Således udtrykkeligt også dom af 17.10.2013, Billerud Karlsborg og Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, præmis 35).

[30] – Dom af 24.6.2019, Kommissionen mod Polen (Den øverste domstols uafhængighed) (C-619/18, EU:C:2019:531, præmis 42 og 43), af 10.12.2018, Wightman m.fl. (C-621/18, EU:C:2018:999, præmis 63), og af 25.7.2018, Minister for Justice and Equality (Mangler ved domstolssystemet) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586, præmis 35). Om hensynet til det demokratiske princip i forbindelse med fortolkningen af direktiver jf. også dom af 9.3.2010, Kommissionen mod Tyskland (C-518/07, EU:C:2010:125, præmis 41).

44. Når EU-retten giver en medlemsstat en sådan beføjelse, tilkommer det derfor primært denne medlemsstats valgte parlament at udøve den. Følgelig er andre organer per se begrænset ved kontrollen af denne parlamentariske beslutningsbeføjelse. De kan ikke sætte deres egen opfattelse af varers eller tjenesteydelsers ensartethed i stedet for det demokratisk legitimerede organs opfattelse. Dette gælder både for de nationale domstole og for Unionens domstole.

45. Både Domstolen og en ret i en medlemsstat som den forelæggende ret kan således i reglen også kun fastslå, at en demokratisk legitimeret lovgiver har overtrådt neutralitetsprincippet, hvis denne lovgiver åbenbart har overskredet grænserne for sit skøn.

46. Dette er imidlertid først tilfældet, hvis de ydelser eller varer, der afgiftsbelægges forskelligt, set fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt er næsten identiske og således uden videre – som Domstolen også har gjort gældende – kan substitueres [31] med hinanden. Kun hvis dette er tilfældet, sker der også en forvridning af konkurrencen mellem leverandørerne af disse ydelser eller varer, som ikke er forenelig med neutralitetsprincippet.

47. Af denne grund har Domstolen hidtil principielt været tilbageholdende med at konstatere en overtrædelse af neutralitetsprincippet, hvis medlemsstaterne eksempelvis indfører nedsat afgift eller fritagelse kun for frisk bagværk (men ikke bagværk, som overskrider en bestemt mindsteholdbarhedsdato [32]), kun aktører på markeder (og ikke stationære forlystelsesparter [33]), ikke alle lægemidler (men kun bestemte lægemidler, også afhængigt af deres anvendelse [34]), kun taxier (men ikke alle persontransporter med personbiler [35]) eller kun trykte bøger (ikke bøger på andre fysiske medier [36]).

48. Henset til denne retsligt begrænsede prøvelsesret er der i den foreliggende sag ikke tale om en åbenbar overskridelse af lovgivers skønsbeføjelse. De forskelligt afgiftsbelagte tjenesteydelser (andre onlinehasardspil eller spil om penge end lotterier på den ene side og »analoge« hasardspil eller onlinelotterier på den anden side) adskiller sig – i modsætning til sagsøgerens opfattelse – ud fra en gennemsnitsforbrugers synspunkt på flere punkter.

49. Således adskiller onlinehasardspil sig fra »analogt« hasardspil med hensyn til sted (til enhver tid og overalt kontra bestemte lokaler), det besvær, der er forbundet med at påbegynde et sådant (intet besvær, da det kan ske til enhver tid og overalt via smartphone, kontra nødvendig fysisk bevægelse hen til et bestemt sted), den manglende »sociale kontrol«, når hasardspil kan spilles til enhver tid inden for privatsfæren, risikoen for afhængighed respektive faren ved hasardspil, der til enhver tid er let tilgængeligt, samt spillemåden (klik på computeren kontra fysisk handling ved en automat eller endog interaktion med en person (f.eks. en croupier) på stedet). Et besøg på et »analogt« kasino kan betegnes som en »begivenhed«, mens et »besøg« på et websted (»onlinekasino«) snarere kan betegnes som »spil på internettet«.

31 – Dom af 9.9.2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 39: »Det drejer sig med andre ord om at undersøge, om de pågældende varer eller tjenesteydelser ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt kan substitueres med hinanden«).

32 – Dom af 9.11.2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 36).

33 – Dom af 9.9.2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 48).

34 – Dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 49).

35 – Dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 60).

36 – Dom af 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 34).

50. Det fører derfor ikke til noget resultat, hvis der alene lægges vægt på indholdet af ydelsen (i den foreliggende sag et behov for at spille). Derimod skal de ydre faktiske og retlige rammebetingelser også inddrages i en gennemsnitsforbrugers synspunkt [37]. Det samme gælder for eventuelle styringsmål, som en parlamentarisk lovgiver måtte forfølge med sondringen. Princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet forbyder ikke sondring på grundlag af objektive kriterier.

51. Den omstændighed, at mediet (online kontra »analogt«) ud fra EU-lovgivers synspunkt er et væsentligt sondringskriterium, fremgår desuden i sig selv af reglerne i momsdirektivet, der til dels også sondrer på grundlag af, om en tjenesteydelse leveres elektronisk (jf. f.eks. beskatningsstedet (særregel i momsdirektivets artikel 58) eller afgiftssatsen (momsdirektivets artikel 98, stk. 3, udelukker visse nedsatte satser for elektronisk leverede tjenesteydelser)). Alt dette ville være overflødigt, såfremt elektroniske og »analoge« transaktioner var umiddelbart indbyrdes substituerbare.

52. Der foreligger følgelig ikke en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet, blot fordi forskellige former for hasardspil dækker samme spillebehov (eller en sammenlignelig ludomani). Det er heller ikke tilstrækkeligt, at nogle forbrugere veksler mellem den ene og den anden form for hasardspil, således at en vis konkurrence mellem de forskellige udbydere ikke kan udelukkes. Det afgørende er derimod, om de to tjenesteydelser efter lovgivers opfattelse (åbenbart) er substituerbare for en gennemsnitlig forbruger.

53. På grund af de øvrige omstændigheder i forbindelse med brug af tjenesteydelserne og de dermed forbundne forskellige risici ved hasardspil kan hasardspil »online« og »analogt« derfor – som Kommissionen og Belgien samstemmende har anført – også beskattes forskelligt.

54. Sondringen i Belgien mellem onlinelotterier og andre former for onlinehasardspil eller spil om penge kan heller ikke kritiseres. Lotterier er en særlig form for hasardspil, der i reglen afholdes efter en bestemt spilleplan mod en fastlagt indsats med mulighed for at vinde gevinster i form af penge eller ting. Udfaldet af et lotteri er tilfældigt og offentliggøres som hovedregel. Ved denne form for hasardspil er aktiviteten – som Kommissionen med rette har fremhævet – begrænset til købet af et lod og adskiller sig allerede i så henseende fra de øvrige onlinehasardspil, der er baseret på gentagne aktiviteter fra spillerens side, som straks får at vide, om han har været heldig (nok hyppigere det modsatte) og reagerer spontant herpå. Som Belgien har gjort gældende, mangler elementet af leg i denne sammenhæng. Der er ligeledes forskelle med hensyn til minimums- og maksimumsindsatser, gevinster og chancerne for gevinst [38].

55. I øvrigt viser lotteriets historie i lighed med nogle (historiske) skattelove i medlemsstaterne også en traditionel sondring mellem lotterier og andre former for hasardspil [39]. Dette tyder på, at et lotteri altid har været noget andet for en gennemsnitlig forbruger end hasardspil i et kasino eller ved en automat. Derfor kan det næppe hævdes, at onlinelotterier og andre former for onlinehasardspil er substituerbare ud fra en gennemsnitlig forbrugers synspunkt. Det fremgår i denne forbindelse ligeledes ikke, at der foreligger en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet.

[37] – Muligvis modstående i denne henseende: dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 47 ff., men uden nærmere begrundelse). Den pågældende sag drejede sig dog ikke om sondringen mellem onlineaktiviteter og fysiske aktiviteter, hvilket Kommissionen også med rette har fremhævet.

[38] – Domstolen har tidligere forklaret, at dette er de relevante faktorer: dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 57 og 58).

[39] – Således eksempelvis i Tyskland Rennwett und Lotteriegesetz (lov om væddeløb og lotterier), der i §§ 26 ff. indeholder specielle regler om beskatning af offentlige lotterier og spil. I Østrig indeholder §§ 6-12a i Glücksspielgesetz (lov om hasardspil) ligeledes særlige regler for lotterier. Frankrig beskatter også lottotrækninger anderledes end hestevæddeløb eller kasinoer.

3. Foreløbig konklusion

56. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), har ikke direkte virkning. Selv hvis momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), har direkte virkning, ville Belgiens sondring mellem elektronisk leverede hasardspil eller pengespil og ikke-elektronisk leverede hasardspil eller pengespil ikke udgøre en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet. Det samme gælder for sondringen mellem elektronisk leverede hasardspil eller pengespil og elektronisk gennemførte lotterier. Eftersom de nationale retsregler ikke er i strid med EU-retten, kræver EU-retten derfor heller ikke, at den skyldige moms i henhold national ret skal tilbagebetales til sagsøgeren.

C. Forbudt støtte som følge af forskellig momsbehandling (det femte og det sjette spørgsmål)

57. For så vidt som den forelæggende ret har spurgt, hvorvidt der foreligger støtte, kan disse spørgsmål ligeledes i sig selv ikke antages til realitetsbehandling. Ifølge Domstolens faste praksis kan den person, der er pligtig at betale en afgift, nemlig ikke unddrage sig betaling af denne under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte [40].

58. Kun såfremt afgiften anvendes til at begunstige andre erhvervsdrivende, skal det undersøges, om afgiftsprovenuet anvendes på en måde, der ikke er problematisk i forhold til statsstøtteregler [41]. Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag. Her pålægges sagsøgeren i hovedsagen en generel afgift (moms), der tilfalder den almindelige statskasse og dermed ikke konkret begunstiger en tredjemand. Dermed har sagsøgeren i den foreliggende sag alene anfægtet en afgiftsansættelse, der er rettet mod denne, og anser denne for retsstridig, fordi andre afgiftspligtige ikke beskattes i samme omfang. Denne argumentation kan ikke tiltrædes på grundlag af statsstøttereglerne.

59. Principielt skal en ulovlig støtte nemlig *tilbagesøges* [42]. Hvis sagsøgeren ikke pålignes afgift, ville dette imidlertid ikke udgøre en tilbagesøgning, men blot udvide støtten til sagsøgeren og dermed ikke fjerne konkurrencefordrejningen, men forstærke den. Derfor er spørgsmålet om statsstøtte til fordel for en anden i en tvist, der alene vedrører en afgiftspligtigs eget afgiftstilsvar ikke relevant for afgørelsen og kan derfor ikke antages til realitetsbehandling, som Domstolen allerede har fastslået flere gange [43].

60. Derudover ses der heller ikke i materiel henseende at foreligge en forbudt støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Ifølge Domstolens faste praksis kræver dette bl.a., at der er tale om et statsligt indgreb, der giver modtageren en selektiv fordel [44].

[40] – Domme af 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 24), og Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 36), dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21), og af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.).

[41] – Om dette spørgsmåls relevans jf. f.eks. dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 40, 41 og 45 ff.).

[42] – Jf. dom af 6.11.2018, Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen, Kommissionen mod Scuola Elementare Maria Montessori og Kommissionen mod Ferracci (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:873, præmis 90 ff.).

[43] – Domme af 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 29 ff.), og Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 41 ff.).

[44] – Dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 27), af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 82), af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53), og Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40).

61. Når momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i) – som anført ovenfor – skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte merværdiafgiftsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for denne afgift, er denne (selektive) fritagelse allerede forankret i EU-retten. En *korrekt* (herom punkt 40 ff. ovenfor) *gennemførelse af EU-ret* kan imidlertid næppe anses for et statsligt indgreb fra Belgiens side i statsstøtteretlig forstand. Den henhører derimod under EU-retten.

62. I øvrigt foreligger der heller ikke en *fordel for en virksomhed*, som Tyskland med rette har fremhævet. Inden for momsretten begunstiger fritagelser alene modtageren af leveringen, idet momsen ifølge Domstolens faste praksis er en indirekte forbrugsskat, som bæres af den endelige forbruger [45]. Den afgiftspligtige virksomhed handler i så henseende kun som »afgiftsopkræver[...] på statens og statskassens vegne« [46]. I materiel henseende skal momsen derfor ikke afgiftsbelaste den afgiftspligtige virksomhed, men forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i hans anvendelse af aktiver til at anskaffe en værdi til forbrug [47]. Når momsen på en tjenesteydelse imidlertid skal belaste forbrugeren og ikke leverandøren, skal en momsfritagelse også kun fritage forbrugeren og ikke leverandøren. Momsfritagelsen for spiltjenester er således en fordel, der tilkommer forbrugeren og ikke udbyderen.

63. Hertil kommer, at der kun foreligger en selektiv fordel, såfremt foranstaltningen er bestemt til at begunstige »bestemte virksomheder eller produktionen af bestemte varer« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som *forskelsbehandling* [48].

64. Dette forudsætter en afvigelse fra »normalbeskatningen«, som ikke er begrundet. Ingen af disse forudsætninger er opfyldt i den foreliggende sag. Normalbeskatningen er ifølge momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), afgiftsfritagelsen af hasardspil, som jo i dette tilfælde netop gælder for »analogt« hasardspil og alle lotterier. Derudover er den momsmæssige sondring mellem onlinehasardspil og andre former for hasardspil samt mellem onlinelotterier og onlinehasardspil – som anført ovenfor (punkt 40 ff.) – objektivt begrundet og dermed *ikke udtryk for forskelsbehandling*. Statsstøttereglerne forbyder heller ikke sondring på grundlag af objektive kriterier, der er fastsat i en lovgivning, der finder generel anvendelse. Betingelsen om selektivitet er således heller ikke opfyldt.

[45] – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), og af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19).

[46] – Dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

[47] – Jf. eksempelvis dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 62), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«), og af 18.12.19997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23).

[48] – Dom af 14.12.2023, Kommissionen mod Amazon.com m.fl. (C-457/21 P, EU:C:2023:985, præmis 33), og af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

V. Forslag til afgørelse

65. Jeg foreslår derfor, at de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien) besvares som følger:

»1) Artikel 135, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem har ikke direkte virkning. Bestemmelsen er hverken ubetinget eller tilstrækkeligt præcis.

2) Princippet om afgiftsneutralitet på området for merværdiafgift er ikke til hinder for en sondring mellem elektronisk leverede hasardspil eller pengespil og ikke-elektronisk leverede hasardspil eller pengespil. Tværtimod foreligger der objektive grunde hertil og til sondringen mellem elektronisk leverede hasardspil eller pengespil og elektronisk gennemførte lotterier.

3) Spørgsmålet om statsstøtte til fordel for en anden i en tvist, der alene vedrører en afgiftspligtigs eget afgiftstilsvar kan ikke antages til realitetsbehandling. Den person, der er pligtig at betale en afgift, kan principielt ikke unddrage sig betaling af denne under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte.«