

uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummers BRE 16/2929, 16/2930, 16/2938, 16/2973, 16/3331, 16/3373, 16/3374, 16/5219 tot en met 16/5223, 16/7302 en 16/8349 tot en met 16/8353 (hierna: BRE 16/2929 e.v.)

uitspraak van 13 april 2017

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,
de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen onderstaande naheffingsaanslagen respectievelijk voldoeningen op aangifte kansspelbelasting:

Zaaknummer	Tijdvakken	Voldoening/Naheffing	Uitspraak op bezwaar
16/8349	Februari 2009	Naheffingsaanslag	Gegronnd, vermindering
16/8350	Juni 2009	Naheffingsaanslag	Gegronnd, vermindering
16/5219	Mei 2013	Voldoening op aangifte	Niet-ontvankelijk
16/5220	Juni 2013	Voldoening op aangifte	Niet-ontvankelijk
16/2929	Januari 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/2938	Februari 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/5221	Maart 2014	Voldoening op aangifte	Niet-ontvankelijk
16/2973	April 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/3331	Mei 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/2930	Juli 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/8351	Augustus 2014	Voldoening op aangifte	Gegronnd, vermindering
16/5222	September 2014	Voldoening op aangifte	Niet-ontvankelijk
16/5223	Oktober 2014	Voldoening op aangifte	Niet-ontvankelijk
16/7302	November 2014	Voldoening op aangifte	Ongegrond
16/8352	December 2014	Voldoening op aangifte	Gegronnd, vermindering
16/3373	Maart 2015	Naheffingsaanslag	Ongegrond
16/3374	April 2015	Naheffingsaanslag	Ongegrond
16/8353	Mei – December 2015	Naheffingsaanslag	Gegronnd, vermindering

1.2. De uitspraken op bezwaar zijn gedagtekend 8 april 2016 (tijdvakken januari, februari, april, mei en juli 2014), 12 april 2016 (tijdvakken maart en april 2015), 29 juli 2016 (tijdvakken mei en juni 2013, maart, september en oktober 2014), 2 augustus 2016 (tijdvak november 2014) en 7 september 2016 (tijdvakken februari en juni 2009, augustus en december 2014 en mei tot en met december 2015). Aan belanghebbende is voor de gegrond verklaarde bezwaren een kostenvergoeding van tweemaal € 492 toegekend.

1.3. Belanghebbende heeft tegen al deze uitspraken tijdig beroep ingesteld. Ter zake van deze beroepen heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van viermaal € 46.

1.4. De inspecteur heeft verweerschriften ingediend.

1.5. Partijen hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 maart 2017 te Breda. Voor een overzicht van de aldaar verschenen personen en het verhandelde ter zitting verwijst de rechtbank naar het proces-verbaal, waarvan een afschrift tegelijk met een afschrift van deze uitspraak is verzonden.

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

2.1. Belanghebbende is woonachtig in Nederland. Hij heeft in de onderhavige tijdvakken via toernooien en internetpoker deelgenomen aan buitenlandse kansspelen bij de volgende aanbieders: Pokerstars.eu, Fulltilt.eu, Dirty Stack, William Hill, Pokerstars.fr, 888Poker, Betsafe, Coral Poker, Bwin, Tower Gaming, Mansion Poker, Party Poker, Heypoker, Poker Idol, Lockpoker en WPT. Over de in de betreffende tijdvakken behaalde resultaten is kansspelbelasting op aangifte voldaan of van belanghebbende nageheven.

2.2. De website Pokerstars.eu wordt geëxploiteerd binnen de Rational Group waarvan het hoofdkantoor zich bevindt op het eiland Man. De Rational Group heeft meerdere (dochter)vennootschappen op meerdere plaatsen, onder andere Rational Entertainment Enterprises Limited (REEL) gevestigd te Isle of Man, Rational Services Limited (RSL) gevestigd te Isle of Man, Rational Gaming Europe Limited (RGEL) gevestigd te Malta, Rational Networks Limited (RNL) gevestigd te Malta en Rational Social Projects Limited (RSPL) gevestigd te Isle of Man.

2.3. Op de website Pokerstars.eu staat RGEL als rechthebbende vermeld, met een vestigingsadres op Malta en een 'Class 3 on 4'-vergunning. RNL heeft een 'Class 4'-vergunning.

2.4. Belanghebbende heeft met Rational Group een 'end user license agreement' gesloten, waarin, voor zover van belang, het volgende is opgenomen:

*“This end user license agreement (the “**Agreement**”) should be read by you (the “**User**” or “**you**”) in its entirety prior to your use of PokerStars’ service or products. Please note that the Agreement constitutes a legally binding agreement between you, Rational Gaming Europe Limited (“**Rational Gaming**”) and Rational Social Projects Limited (“**Rational Social**”) (Rational Gaming and Rational Social together being referred to herein as “**PokerStars**”, “**us**” or “**we**”).*

*Rational Gaming is a company registered in Malta (...) and licensed by the Malta Gaming Authority (CL3/795/2011) pursuant to which it operates the real money games, (“**RM Games**”) offered to you on the Internet site found at www.pokerstars.eu (the “**Site**”). The terms and conditions governing your play on RM Games follow below. Rational Social operates the “play money”/“play for free” games (“**PM Games**”) offered to you on the Site. (...).*

*By entering into this Agreement, you acknowledge that PokerStars is part of a group of companies. As such, where used and the context allows, the term “Group” means PokerStars together with its subsidiaries and any holding company of PokerStars and any subsidiary of such holding company and any associated company with PokerStars including, but not limited to, associated companies providing services under the trade mark “Full Tilt Poker”. In addition to the terms and conditions of this Agreement, please review our **Privacy Policy**, the **Cookie Policy**, the **PM Games Terms and Conditions**, the **Poker Rules**, the **Games Rules**, the **FAQs**, the **Sports Betting Rules**, the **Real Money Processing and Currency Exchange terms and conditions** and the **VIP Club terms and conditions** as well as other rules, policies and terms and conditions relating to the games and promotions available on the Site as posted on the Site from time to time, which are incorporated herein by reference, together with such other policies of which you may be notified of by us from time to time.”*

2.5. Tot de stukken van het geding behoort een door belanghebbende overgelegde screenshot van een ‘end user license agreement’ met Full Tilt. Hierin is onder meer het volgende vermeld:

*“This end user license agreement (the “**Agreement**”) should be read by you (the “**User**” or “**you**”) in its entirety prior to your use of Full Tilt’s service or products. Please note that the Agreement constitutes a legally binding agreement between you, Rational FT Enterprises (Malta) Limited (“**Rational FT Malta**”) and Rational Social Projects Limited (“**Rational Social**”) (Rational FT Malta and Rational Social together being referred to herein as “**Full Tilt**”, “**us**” or “**we**”).*

*Rational FT Malta is a company registered in Malta (...) and licensed by the Lotteries and Gaming Authority of Malta (CL3/846/2012) pursuant to which it operates real money games (“**RM Games**”) offered to you on the Internet site found at www.fulltilt.eu (the “**Site**”). The terms and conditions governing your play on RM Games follow below. Rational Social operates the “play money”/“play for free” poker games (“**PM Games**”) offered to you on the Site. [Click here](#) for the PM Games Terms and Conditions governing your playing on the PM Games.”*

2.6. Rational FT Enterprises (Malta) Limited (hierna: RFTE) beschikt over een 'Class 3'-vergunning van de Malta Gaming Authority. Uit de toelichting op deze vergunning blijkt het volgende:

"Class 3 – a remote gaming license to promote and/or abet remote gaming in or from Malta (eg. – poker networks, peer-to-peer (P2P) gaming, game portals) whereby operators take a commission from promoting and/or abetting games."

3. Geschil

3.1. Tussen partijen is in geschil of en in hoeverre belanghebbende kansspelbelasting is verschuldigd. Het geschil spitst zich toe op de volgende vragen:

- (i) Zijn de aanbieders via de websites Pokerstars.eu en Fulltilt.eu en Dirty Stack binnen de Europese Unie (hierna: EU) gevestigd?
- (ii) Op welke wijze dienen behaalde negatieve resultaten in aanmerking te worden genomen?

Voor de tijdvakken mei en juni 2013 en maart, september en oktober 2014 is voorafgaand aan deze vragen in geschil of het bezwaar terecht niet-ontvankelijk is verklaard.

3.2. Niet in geschil is dat:

- de aanbieders William Hill, 888Poker, Betsafe, Coral Poker, Bwin, Tower Gaming, Mansion Poker, Party Poker, Heypoker en Poker Idol binnen de EU zijn gevestigd;
- de aanbieders Lockpoker en WPT buiten de EU zijn gevestigd;
- de voldane en nageheven bedragen aan kansspelbelasting in overeenstemming zijn met de nationale wettelijke regeling.

Ter zitting heeft belanghebbende verklaard niet langer als beroepsgrond aan te voeren dat:

- sprake is van strijd met artikel 1 van het EP bij het EVRM;
- sprake is van dubbele belasting zoals bedoeld in artikel 52 van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting; en
- (in verband met het ontbreken van belang) Pokerstars.fr is gevestigd binnen de EU.

3.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken en het verhandelde ter zitting.

3.4. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van de beroepen, vernietiging van de uitspraken op bezwaar, vermindering van de naheffingsaanslagen en tot teruggave van de op aangiften betaalde kansspelbelasting.

De inspecteur concludeert tot gegrondverklaring van het beroep met betrekking tot het tijdvak maart 2015 voor zover het ziet op het belasten van het bij 888Poker behaalde resultaat en tot ongegrondverklaring van de overige beroepen.

4. Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid bezwaren mei en juni 2013 en maart, september en oktober 2014

4.1. Ingevolge artikel 6:7 van de Awb bedraagt de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift zes weken. Deze termijn vangt ingevolge artikel 22j van de AWR aan op de

dag na die van dagtekening van een aanslagbiljet of van het afschrift van een voor bezwaar vatbare beschikking, tenzij de dag van dagtekening is gelegen vóór de dag van de bekendmaking. De kansspelbelasting is een belasting die ingevolge Hoofdstuk V van de Wet op de kansspelbelasting op aangifte moet worden voldaan. In artikel 26, tweede lid, van de AWR is bepaald dat de voldoening of afdracht op aangifte van een bedrag als belasting voor de mogelijkheid van beroep wordt gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep tegen zodanige beschikking zijn van overeenkomstige toepassing voor zover de aard van de voldoening of afdracht zich daartegen niet verzet. Ingevolge artikel 6:9, eerste lid, van de Awb is een bezwaarschrift tijdig ingediend indien het voor het eind van de termijn is ontvangen. Ingevolge artikel 6:11 van die wet blijft bij een na afloop van de termijn ingediend bezwaarschrift een niet-ontvankelijkverklaring op grond daarvan achterwege indien redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest.

4.2. Vast staat dat belanghebbende de bezwaarschriften voor de tijdvakken mei en juni 2013 en maart, september en oktober 2014 niet binnen zes weken na de voldoening op de betreffende aangifte heeft ingediend. Daarmee zijn deze bezwaarschriften niet tijdig ingediend.

4.3.1. Termijnen van bezwaar en beroep zijn van openbare orde, dat wil zeggen dat het fatale termijnen zijn waarvan niet afgeweken kan worden, tenzij de termijnoverschrijding verschoonbaar is in verband met bijzondere omstandigheden.

4.3.2. Belanghebbende heeft als reden voor de overschrijding van de bezwaartermijn aangevoerd dat de rechtsmiddelverwijzing ontbreekt en hij niet wist dat hij binnen een bepaalde termijn bezwaar moest maken. Voorts heeft belanghebbende aangevoerd dat er geen noodzaak was om bezwaar te maken gelet op de toezegging in de ontvangstbevestigingen van de bezwaarschriften betreffende de tijdvakken juni en september 2012 die bij hem het rechtens te honoreren vertrouwen heeft gewekt dat de kansspelbelasting ambtshalve zou worden herzien. De inspecteur heeft in deze ontvangstbevestigingen het volgende opgenomen:

“Verder wil ik u er op wijzen dat het niet noodzakelijk is om ook tegen (betaalde) aangiftes voor komende tijdvakken bezwaarschriften in te dienen. Als de uitspraak van de belastingrechter in hoogste instantie inhoudt dat de inspecteur moet overgaan tot herbeoordeling van de aangiftes kansspelbelasting dan zullen ook de aangiftes van de toekomstige tijdvakken ambtshalve verminderd worden.”

4.4. De rechtbank is van oordeel dat er sprake is van bijzondere omstandigheden op grond waarvan de termijnoverschrijding verschoonbaar is. Gesteld noch aannemelijk is geworden dat belanghebbende zich bij het doen van de aangiften heeft laten bijstaan door een gemachtigde met verstand van zaken. Uit het dossier blijkt dat belanghebbende tijdig bezwaarschriften heeft ingediend tegen voldoeningen op aangifte over tijdvakken voorafgaand aan de onderhavige tijdvakken. De gemachtigde heeft ter zitting geloofwaardig verklaard dat belanghebbende bij die bezwaarschriften geen gebruik heeft gemaakt van een adviseur en dat de bezwaargronden zijn ontleend aan de door de toenmalige adviseur ingediende bezwaarschriften tegen de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen. De rechtbank acht de inspecteur er niet in geslaagd feiten en omstandigheden aannemelijk te

maken op grond waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat belanghebbende wist dan wel geacht moet worden te hebben geweten dat hij binnen zes weken na de voldoeningen op aangifte bezwaar moest maken. (vgl. o.a. Hoge Raad 5 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3441 en Hoge Raad 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2898). De bezwaren zijn derhalve ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard.

4.5. Voor dat geval hebben partijen ter zitting de rechtbank verzocht om deze zaken niet terug te wijzen naar de inspecteur, maar om de zaken zelf inhoudelijk te behandelen. De rechtbank zal dit ook doen.

888Poker

4.6. In de onderhavige tijdvakken heeft belanghebbende enkel over maart 2015 een positief resultaat behaald bij 888Poker. Tussen partijen is niet langer in geschil dat het betreffende resultaat ten onrechte is betrokken in de grondslag voor de heffing van kansspelbelasting en dat de betreffende naheffingsaanslag in verband hiermee met € 864 dient te worden verminderd. De rechtbank zal dienovereenkomstig beslissen zodat het beroep betreffende het tijdvak maart 2015 gegrond is.

De overige in geschil zijnde buitenlandse aanbieders van internetpokerspelen

4.7. In het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:471 heeft de Hoge Raad het volgende overwogen:

“2.5.2. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU is een activiteit die de mogelijkheid biedt tegen een vergoeding aan een kansspel deel te nemen een dienst in de zin van artikel 56 VWEU. Zowel de dienstontvanger als de dienstverrichter kunnen zich beroepen op de vrijheid van dienstenverkeer (vgl. HvJ 22 oktober 2014, Cristiano Blanco en Pier Paolo Fabretti, C-344/13 en C-367/13, ECLI:EU:C:2014:2311, punt 27).

(...)

2.6.2. Bij de beoordeling van het middel stelt de Hoge Raad voorop dat de plaats van vestiging van een dienstverlener, die moet worden vastgesteld overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU, impliceert de daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit voor onbepaalde tijd door middel van een duurzame vestiging in een lidstaat (vgl. HvJ 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, punt 54; HvJ 15 september 2011, Dickinger en Ömer, C-347/09, ECLI:EU:C:2011:582, punt 35). De omstandigheid dat de autoriteiten vergunningen voor de betreffende specifieke diensten verstrekken kan een aanwijzing zijn voor de plaats van vestiging, evenals de plaats waar de feitelijke leiding van de vennootschap die de diensten aanbiedt zich bevindt.

2.6.3. (...)’s Hof’s oordeel dat een beroep op de vrijheid van dienstenverkeer toekomt aan de (rechts)persoon die de vergunning houdt voor het aanbieden van gokdiensten, dan wel de (rechts)persoon op wie de contractuele verplichtingen jegens de afnemers van de gokdiensten rusten, getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting. Voorts is niet onbegrijpelijk ’s Hof’s oordeel dat niet aannemelijk is geworden dat de aanbieders van Full Tilt Poker en Pokerstars een voor deze procedure relevant aanknopingspunt hadden met het grondgebied van de Europese Unie.”

4.8. Volgens de inspecteur is het daadwerkelijke spelen van het pokerspel de dienst. Om die reden acht hij bepalend wie het kansspel houdt. Dat kan volgens de inspecteur maar één vennootschap zijn, namelijk de vennootschap met de server waar de kansspelwebsite inclusief de toevalsgenerator op draait. Hij kent om die reden onder meer belang toe aan de locatie van die server, de vestigingsplaats van de ‘community’ en de geldstromen zoals de rake en entry-fee. De inspecteur stelt dat de houder van het kansspel is gevestigd te Isle of Man.

Anders dan de inspecteur beschouwt de rechtbank als de dienst die aan belanghebbende wordt verricht, de activiteiten bestaande uit het bieden van de mogelijkheid om tegen vergoeding aan een kansspel deel te nemen (vgl. rechtsoverweging 2.5.2 van het voormelde arrest). De vraag wie het kansspel houdt, acht de rechtbank bij buitenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld niet relevant. De rechtbank komt daarom niet toe aan de behandeling van de door de inspecteur opgeworpen vragen voor zover deze uitgaan van zijn invalshoek dat het daadwerkelijke spelen van het pokerspel de dienst is.

4.9. Op belanghebbende rust de last om aannemelijk te maken dat hij een geslaagd beroep op artikel 56 VWEU doet. Gelet op rechtsoverweging 2.6.2 van het in 4.7 vermelde arrest van de Hoge Raad komt dit er op neer dat belanghebbende voor de onderhavige tijdvakken aannemelijk dient te maken dat de daadwerkelijke uitoefening van de economische activiteiten heeft plaatsgevonden voor onbepaalde tijd door middel van een duurzame vestiging op Malta, althans binnen de EU.

Pokerstars.eu

4.10. Belanghebbende heeft gesteld dat hij de diensten heeft afgenomen van RGEL. Belanghebbende heeft hiertoe, onder andere, de onder 2.4 vermelde ‘end user license agreement’ (hierna: de agreement) overgelegd. Volgens de agreement worden de ‘real money games’ aangeboden door RGEL. Ook wijst belanghebbende op het Maltese recht dat volgens de agreement van toepassing is en de op Malta aan RGEL afgegeven vergunning. Deze vergunning is een zogenaamde ‘Class 3 on 4’-vergunning. Dit houdt in dat RGEL internetkansspelen mag aanbieden op het netwerk/platform/servers van een bedrijf met een ‘Class 4’-vergunning. RGEL maakt voor het aanbieden gebruik van het netwerk/platform/servers van RNL.

4.11. De inspecteur heeft gesteld dat de activiteiten op Malta enkel van ondersteunende aard zijn en opgaan in de hoofddienst, te weten het spelen in de digitale pokerroom die toebehoort aan de Rational Group. Volgens de inspecteur leiden de servers op Malta door naar de server van RSL op Isle of Man waar het spel feitelijk wordt gespeeld. Het valt anders niet te verklaren, aldus de inspecteur, dat een Nederlandse internetpokerspeler die via www.pokerstars.eu heeft ingelogd aan dezelfde digitale pokertafel kan spelen als een Braziliaan die via een andere website van PokerStars heeft ingelogd. De toevalsgenerator staat volgens de inspecteur op Isle of Man. Ook de begeleiding van een eventuele deal bij pokertoernooien wordt verzorgd vanuit Isle of Man.

4.12. De rechtbank is op basis van de ‘end user license agreement’ van oordeel dat belanghebbende terecht stelt dat RGEL zijn contractspartner was. Van een overeenkomst tussen meerdere contractspartijen is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake, nu vast

staat dat belanghebbende enkel 'real money games' speelde, waarbij volgens de agreement enkel RGEL contractspartij is. RGEL is – naar tussen partijen niet in geschil is – op Malta gevestigd. Zij maakt voor het aanbieden gebruik van het netwerk/platform/servers van RNL welke vennootschap eveneens op Malta is gevestigd. Naar het oordeel van de rechtbank is met dit alles voldoende aannemelijk gemaakt dat RGEL daadwerkelijk vanuit Malta gelegenheid heeft geboden aan belanghebbende tot het deelnemen aan de pokerspelen. Aan dit oordeel doet niet af dat zoals de inspecteur heeft gesteld, de software voor het gelegenheid geven tot het deelnemen aan die pokerspelen niet toebehoort aan RGEL en dat RGEL haar activiteiten in zoverre verricht ten behoeve van de Rational Group als de houder van de kansspelen. De op Malta aan RGEL verstrekte 'Class 3 on 4'-vergunning heeft kennelijk juist betrekking op situaties als deze waarin een op Malta gevestigde onderneming kansspelen aanbiedt die eigendom zijn van een ander. De rechtbank acht aannemelijk dat RGEL niet slechts ondersteunende werkzaamheden verricht, doch dat sprake is van daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit voor onbepaalde tijd door middel van een duurzame vestiging op Malta. De doorgeleiding en verwijzing naar de website van Rational Group alsmede de omstandigheid dat beslissingen over spelregels en het bepalen van de hoogte van de rake mogelijk op het hoofdkantoor worden genomen, leiden niet tot een andere conclusie.

4.13. De inspecteur heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat indien RGEL degene zou zijn die de aanbieder van de dienst is, zij dit enkel is omdat Rational Group de daarvoor benodigde infrastructuur (personeel en technische middelen) aan haar ter beschikking heeft gesteld. Er is dan sprake van dienstverlening tussen een buiten de EU gevestigde vaste inrichting van RGEL en de binnen de EU gevestigde belanghebbende. In een dergelijk geval is de vrijheid van dienstenverkeer niet van toepassing, aldus de inspecteur. De rechtbank is van oordeel dat er geen of in elk geval onvoldoende aanknopingspunten zijn voor het oordeel dat RGEL beschikt over een vaste inrichting buiten de EU. Zoals hiervoor is overwogen is aannemelijk dat RGEL zelf de diensten aanbiedt en is RGEL gevestigd op Malta.

4.14. Hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot het oordeel dat belanghebbende de diensten bij Pokerstars.eu heeft afgenomen van een aanbieder die is gevestigd binnen de EU. Voor dat geval is niet in geschil dat heffing over behaalde positieve resultaten achterwege dient te blijven wegens strijd met artikel 56 VWEU. Al het overige door de inspecteur gestelde kan niet tot een ander oordeel leiden.

Fulltilt.eu

4.15. Uit het onder 2.5 opgenomen citaat volgt dat Full Tilt de (enige) contractpartij is indien enkel 'real money games' worden gespeeld. Dat in de overeenkomst naast Full Tilt ook RS als partij wordt genoemd, leidt niet tot een ander oordeel. Uit de overeenkomst blijkt immers dat RS alleen de 'play money'/'play for free' games aanbiedt. Vast staat dat belanghebbende enkel 'real money games' heeft gespeeld. Ter zitting is door belanghebbende geloofwaardig gesteld dat hij een gelijkkluidende overeenkomst als vorenbedoelde overeenkomst heeft gesloten met Full Tilt. De rechtbank gaat daarom ervan uit dat belanghebbende de diensten heeft afgenomen van Full Tilt.

4.16. Uit de overige stukken blijkt dat Full Tilt is gevestigd op Malta, dat zij daar is ingeschreven in het bedrijvenregister en dat zij beschikt over door de Maltese Gaming Authority afgegeven vergunningen. Dit brengt de rechtbank tot het oordeel dat Full Tilt de aanbieder is van de dienst zoals omschreven in 4.8. Dat de inspecteur heeft aangevoerd dat het pokerspel feitelijk wordt gespeeld op de servers van Rational Group op Isle of Man en dat Rational Group daarmee verantwoordelijk is voor de kern, de voortgang, de spelregels en de infrastructuur en de omzet uiteindelijk aan Rational Group ten goede komt, maakt dit niet anders en evenmin dat Full Tilt een vaste inrichting buiten de EU heeft.

4.17. Uit het voorgaande volgt dat Fulltilt.eu is gevestigd binnen de EU. Heffing over bij Fulltilt.eu behaalde positieve resultaten dient achterwege te blijven wegens strijd met artikel 56 VWEU.

Dirty Stack

4.18. Nu door belanghebbende geen stukken zijn overgelegd waaruit kan worden afgeleid dat Dirty Stack is gevestigd binnen de EU is de rechtbank van oordeel dat belanghebbende niet in zijn bewijslast als vermeld in 4.9 is geslaagd. De bij deze aanbieder behaalde positieve resultaten heeft de inspecteur dan ook terecht in de heffing betrokken.

4.19. Als gevolg van het vorenoverwogene is geen kansspelbelasting verschuldigd over het tijdvak februari 2009, alle tijdvakken in 2014 en de tijdvakken in 2015 vanaf april. De rechtbank verklaart de betreffende beroepen gegrond en vermindert de nageheven of voldane kansspelbelasting tot nihil.

Verliesverrekening

4.20. Belanghebbende stelt dat verliezen in een tijdvak behaald bij aanbieders gevestigd binnen de EU kunnen worden verrekend met de in dat tijdvak behaalde winsten bij aanbieders gevestigd buiten de EU. Hij wijst hiervoor op het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2015 (ECLI:NL:HR:2015:472). In dit arrest spreekt de Hoge Raad enkel over het positieve verschil en niet over verliezen. Indien deze verliesverrekening niet mogelijk is dan belemmert dat het vrije verkeer van diensten, aldus belanghebbende.

De inspecteur stelt primair dat een dergelijke verliesverrekening niet aan de orde is nu de resultaten behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders zijn vrijgesteld. Subsidiair stelt de inspecteur dat de verliezen zoals deze zijn behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders eerst moeten worden verrekend met de winsten die zijn behaald bij de binnen de EU gevestigde aanbieders voordat zij in mindering kunnen worden gebracht op de winsten behaald bij aanbieders gevestigd buiten de EU.

4.21. De Hoge Raad heeft op 27 februari 2015 (ECLI:NL:HR:2015:472) het volgende geoordeeld:

“ 4.5.2. De rechtstreekse werking en voorrang van artikel 56 VWEU brengen mee dat de hiermee strijdige bepalingen van nationaal recht in zoverre buiten toepassing moeten worden gelaten. In het onderhavige geval brengt dit mee dat de heffing van kansspelbelasting over het positieve verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten behaald bij in andere lidstaten van de

EU gevestigde aanbieders achterwege moet blijven. In het gebrek dat aan de wettelijke regeling kleeft als gevolg van de hiervoor in 4.5.1 vastgestelde schending van artikel 56 VWEU kan door de rechter namelijk niet op andere wijze worden voorzien omdat uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen noch uit de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk kan worden afgeleid hoe dit zou dienen te geschieden (vgl. HR 14 november 2008, nr. 40597bis, ECLI:NL:HR:2008:BG4211, BNB 2009/3).”

4.22. Met de formulering dat de heffing van kansspelbelasting over het positieve verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten behaald bij in andere lidstaten van de EU gevestigde aanbieders achterwege moet blijven sluit de Hoge Raad aan bij de tekst van artikel 3, eerste lid, letter c, van de Wet op de kansspelbelasting. Uit die bepaling volgt niet dat er per aanbieder moet worden vastgesteld wat het positieve resultaat is. Evenmin volgt daaruit dat verliezen behaald bij aanbieders gevestigd binnen de EU uitsluitend mogen worden verrekend met opbrengsten behaald bij binnen de EU (standpunt inspecteur) of buiten de EU (standpunt belanghebbende) gevestigde aanbieders.

4.23. De rechtbank stelt voorop dat Europees recht niet kan resulteren in een hoger belastingbedrag dan het bedrag dat voortvloeit uit de nationale wet. Dit maakt dat de primaire stelling van de inspecteur niet juist kan zijn. De rechtbank acht het redelijk dat verliezen, voor zover deze zijn behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders, pro rata worden verrekend met winsten behaald bij buiten de EU gevestigde aanbieders. De binnen de EU behaalde verliezen rekent de rechtbank daarom naar evenredigheid toe aan de winsten behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders en de winsten behaald bij buiten de EU gevestigde aanbieders. Dit resulteert in een heffingsgrondslag waarbij de buiten de EU behaalde winsten worden verminderd met de binnen de EU behaalde verliezen in de verhouding waarin de winsten behaald bij aanbieders gevestigd buiten de EU deel uitmaken van de totaal behaalde winst in een tijdvak.

4.24. Als gevolg van het overwogene in 4.20 tot en met 4.23 is er reden voor de volgende teruggaven van kansspelbelasting over het tijdvak juni 2009, beide tijdvakken in 2013 en het tijdvak maart 2015:

	jun-09	mei-13	jun-13	mrt-15
Positieve resultaten per aanbieder:				
Binnen EU:				
Pokerstars.eu		\$4.728	\$15.083	€ 12.995
Party Poker	\$6.410			€ 0
888poker				€ 2.393
Coral Poker				€ 10.519
Betsafe				€ 1.105
Heypoker	\$10.829			€ 0
<i>Totaal binnen EU</i>	\$17.239	\$4.728	\$15.083	€ 27.012

Buiten EU:				
Pokerstars	\$2.899			
Lockpoker		\$72	\$131	
Dirty Stack	\$14.483			
WPT				€ 2.073
<i>Totaal buiten EU</i>	\$17.382	\$72	\$131	€ 2.073
Totaal winsten	\$34.621	\$4.800	\$15.214	€ 29.085
wisselkoers o.b.v. gemiddelde maandkoers bij ECB	1,4016	1,2982	1,3189	nvt
Totaal winsten in €	€ 24.701	€ 3.697	€ 11.535	€ 29.085
In het betreffende tijdvak behaalde EU-verliezen:				
Fulltilt.eu	\$7.856	\$87	\$11.863	€ 7.183
Totaal verliezen in € (voor wisselkoers zie hiervoor)	€ 5.605	€ 67	€ 8.995	€ 7.183
Berekening grondslag				
belaste resultaten (=totaal buiten EU)	\$17.382	\$72	\$131	€ 2.073
wisselkoers o.b.v. gemiddelde maandkoers bij ECB	1,4016	1,2982	1,3189	nvt
belaste resultaten in euro's	€ 12.402	€ 55	€ 99	€ 2.073
verliesverrekening pro rata	€ 2.814	€ 1	€ 77	€ 512
grondslag	€ 9.587	€ 54	€ 22	€ 1.561
verschuldigde belasting (29%)	€ 2.780	€ 16	€ 6	€ 453

4.25. Gelet op het in 4.19 en 4.24 overwogene dienen de beroepen gegrond te worden verklaard.

Immateriële schadevergoeding

4.26. Belanghebbende heeft verzocht om een vergoeding van immateriële schade wegens de lange termijn die verstreken is sinds de indiening van zijn bezwaarschriften.

4.27. Ter zitting is tussen partijen overeenstemming bereikt en wel in die zin dat de inspecteur belanghebbende in verband hiermee € 500 vergoedt voor alle procedures gezamenlijk. De rechtbank zal dienovereenkomstig beslissen.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de bezwaren en de beroepen redelijkerwijs heeft moeten maken. Partijen zijn overeengekomen dat moet worden uitgegaan van samenhang in alle zaken en een wegingsfactor voor het gewicht van de zaak van 2. De rechtbank ziet geen aanleiding om daar van af te wijken. De te vergoeden kosten zijn gelet hierop op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 4.446 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van € 246, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per

punt van € 495 en een wegingsfactor 2, vermenigvuldigd met factor 1,5 in verband met meer dan 3 samenhangende zaken). De rechtbank merkt op dat in de bezwaarfase een kostenvergoeding is toegekend van in totaal € 984. Indien dit bedrag al is uitbetaald of verrekend, belooft het nog uit te keren bedrag nog € 3.462 (€ 4.446 minus € 984).

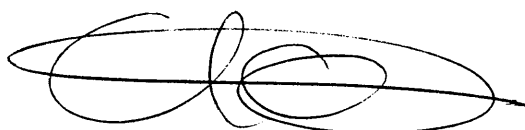
6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak februari 2009 tot nihil;
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak juni 2009 tot een bedrag van € 2.780;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak mei 2013 tot een bedrag van € 16;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak juni 2013 tot een bedrag van € 6;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak januari 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak februari 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak maart 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak april 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak mei 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak juli 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak augustus 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak september 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak oktober 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak november 2014 tot nihil;
- vermindert de voldoening op aangifte over het tijdvak december 2014 tot nihil;
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak maart 2015 tot een bedrag van € 453;
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak april 2015 tot nihil;
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak mei tot en met december 2015 tot nihil;
- veroordeelt de inspecteur tot vergoeding van geleden immateriële schade ten bedrage van € 500;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 4.446;
- gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van viermaal € 46 aan deze vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan op 13 april 2017 door mr. M.R.T. Pauwels, voorzitter, mr. M.J.L. Holierhoek en mr. W.A.P. van Roij, rechters, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. W.C.C. Koreman-de Bok, griffier.

De griffier,



De voorzitter,



Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op: **14 APR. 2017**

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist (artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR).

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op Rechtspraak.nl / Digitaal loket bestuursrecht.

"VOOR FOTOKOPIE CONFORM"
De griffier van de rechtbank Zeeland-West-Brabant



14 APR. 2017