



Datum van inontvangstneming : 18/12/2015

Zaak C-591/15

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

13 november 2015

Verwijzende rechter:

High Court of Justice of England and Wales (Queen's Bench Division, Administrative Court) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 september 2015

Verzoekende partij:

The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited

Verwerende partijen:

- (1) Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
- (2) Her Majesty's Treasury

Interveniënte:

Her Majesty's Government of Gibraltar

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bij de Finance Act 2014 (begrotingswet 2014) werd in het Verenigd Koninkrijk een nieuwe belastingregeling ingevoerd voor de belasting van kansspeldiensten (hierna: „nieuwe belastingregeling”). De bepalingen traden op 17 juli 2014 in werking en de betreffende belastingen moesten vanaf 1 december 2014 worden betaald. Bepaalde belastingen zijn niet langer verschuldigd volgens de plaats van de dienst (place of supply; hierna: „POS”), maar volgens de plaats van verbruik (place of consumption; hierna: „POC”). Aanbieders van kansspelen moeten op grond van de nieuwe belastingregeling belasting betalen in het Verenigd Koninkrijk op de kansspeldiensten die zijn verstrekt aan „personen in het

Verenigd Koninkrijk” (zoals gedefinieerd in de Finance Act 2014), ongeacht of de aanbieder in het Verenigd Koninkrijk dan wel elders is gevestigd. De belasting is dus verschuldigd in het Verenigd Koninkrijk voor elke deelname aan kansspelen op afstand door een belastingplichtige, ongeacht de plaats van vestiging van de kansspelaanbieder. De kansspelaanbieder moet de belasting betalen. Een van die belastingen is de remote gaming duty (belasting op kansspelen op afstand). Terwijl aanbieders van kansspelen op afstand die buiten het Verenigd Koninkrijk (met inbegrip van Gibraltar) zijn gevestigd voorheen in het Verenigd Koninkrijk geen belasting betaalden op de kansspelen op afstand die zij aan personen in het Verenigd Koninkrijk aanboden, moeten zij thans op grond van de nieuwe belastingregeling remote gaming duty betalen in het Verenigd Koninkrijk. Deze belasting bedraagt 15 % van de (in de Act gedefinieerde) winst van de aanbieder in een bepaald tijdvak.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

De verwijzing vindt plaats op grond van artikel 267 VWEU. Het beroep bij de verwijzende rechter betreft twee vraagstukken:

- 1) of, dan wel in hoeverre de in artikel 56 VWEU gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting in de Unie geldt voor diensten die door in Gibraltar gevestigde dienstverleners worden verstrekt aan personen in het Verenigd Koninkrijk; de verwijzende rechter wenst verduidelijking van de status van Gibraltar voor de toepassing van het Unierecht („constitutionele kwestie”);
- 2) hoe dan ook, of de nieuwe belastingregeling, inzonderheid indien de belasting moet worden geacht zonder onderscheid van toepassing te zijn, een beperking van de in artikel 56 VWEU gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting vormt, en zo ja, of de doelstellingen van die regeling deze beperking kunnen rechtvaardigen („kwestie betreffende artikel 56”).

Prejudiciële vragen

Voor de toepassing van artikel 56 VWEU en in het licht van de constitutionele verhouding tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk:

- 1.1. moeten Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van het recht van de Europese Unie worden beschouwd als delen van één lidstaat, zodat artikel 56 VWEU niet van toepassing is, tenzij voor zover het van toepassing kan zijn op een interne maatregel? Of
- 1.2. heeft Gibraltar, gelet op artikel 355, lid 3, VWEU, binnen de EU de constitutionele status van een ten aanzien van het Verenigd Koninkrijk

autonoom grondgebied, zodat de verstrekking van diensten tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk in het kader van artikel 56 VWEU moet worden beschouwd als handelsverkeer binnen de Unie? Of

- 1.3. moet Gibraltar worden beschouwd als een derde land of gebied, zodat het Unierecht enkel geldt voor de handel tussen beide in gevallen waarin het Unierecht gevolgen heeft tussen een lidstaat en een derde staat? Of
 - 1.4. moet de constitutionele verhouding tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk nog anders worden gekwalificeerd met het oog op artikel 56 VWEU?
2. Beperken nationale belastingmaatregelen met kenmerken zoals die van de nieuwe belastingregeling het recht op vrije dienstverrichting in de zin van artikel 56 VWEU?
3. Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, zijn de doelstellingen die volgens de verwijzende rechter met binnenlandse maatregelen (zoals de nieuwe belastingregeling) worden nagestreefd, legitieme doelstellingen die een rechtvaardiging kunnen vormen voor de beperking van het recht op vrije dienstverrichting van artikel 56 VWEU?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 56 VWEU

Artikel 355 VWEU

Arresten Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411; Spanje/Verenigd Koninkrijk, C-145/04, EU:C:2006:543; Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk/Commissie, T-211/04 en T-215/04, EU:T:2008:595; Prunus, C-384/09, EU:C:2011:276; Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511; Sea-Land Service en Nedlloyd Lijnen, C-430/99 en C-431/99, EU:C:2002:364; Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499; Commissie/België, C-433/04, EU:C:2006:702; Commissie/Denemarken, C-464/02, EU:C:2005:546; Viacom Outdoor, C-134/03, EU:C:2005:94; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161; Gambelli e.a., C-243/01, EU:C:2003:597; Commissie/Spanje, C-153/08, EU:C:2009:618; SGI, C-311/08, EU:C:2010:26; Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479; Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129; DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552; Carmen Media Group, C-46/08, EU:C:2010:505; Pereira Roque, C-171/96, EU:C:1998:368; Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, EU:C:2005:664; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-30/01, EU:C:2003:489; X, C-686/13, EU:C:2015:375; Futura Participations en Singer, C-250/95,

EU:C:1997:239; Mobistar en Belgacom Mobile, C-544/03 en C-545/03, EU:C:2005:518; Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403; Block, C-67/08, EU:C:2009:92; Kerckhaert en Morres, C-513/04, EU:C:2006:713; Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289; Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763.

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Barr en Montrose Holdings, C-355/89, EU:C:1991:5; conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in gevoegde zaken X en TBG, C-24/12 en C-27/12, EU:C:2014:15; conclusies van advocaat-generaal Kokott in de zaken Viacom Outdoor, C-134/03, EU:C:2004:676, X, C-498/10, EU:C:2011:870, en X, C-686/13, EU:C:2015:31; conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak de Ruyter, C-623/13, EU:C:2014:2307.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Finance Act 2014, inzonderheid deel 3 en de schedules 27, 28 en 29.

Arrest van de High Court of England and Wales van 10 oktober 2014 in Gibraltar Betting & Gaming Association Ltd/Secretary of State for Culture, Media & Sport and another (<http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Admin/2014/3236.html>)

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De High Court of England and Wales heeft deze prejudiciële verwijzing gewezen in het kader van een beroep door verzoekster, de in Gibraltar gevestigde onderneming The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited (hierna: „GBGA”) (een ondernemersorganisatie waarvan de leden voornamelijk in Gibraltar gevestigde kansspelaanbieders zijn die weddenschappen en andere kansspelen op afstand aanbieden aan klanten in het Verenigd Koninkrijk) tegen de nieuwe regeling inzake bepaalde soorten kansspelbelasting die in het Verenigd Koninkrijk is ingevoerd bij de Finance Act 2014. GBGA komt ook op tegen de richtsnoeren die zijn vastgesteld door the Commissioners for her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „HMRC”), de belastingautoriteit in het Verenigd Koninkrijk (hierna: „richtsnoeren”). Her Majesty’s Government of Gibraltar (regering van Gibraltar; hierna: „HMGoG”) heeft geïntervenieerd aan de zijde van verzoekster.
- 2 Op grond van de nieuwe belastingregeling moeten kansspelaanbieders belasting betalen in het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot kansspeldiensten die worden verstrekt aan „personen in het Verenigd Koninkrijk” (zoals gedefinieerd in section 186 van de Finance Act 2014), ongeacht of de kansspelaanbieder in het Verenigd Koninkrijk dan wel elders is gevestigd. Bij de nieuwe belastingregeling is de vorige regeling vervangen, waarin was bepaald dat enkel in het Verenigd Koninkrijk gevestigde kansspelaanbieders werden belast, met name op de bruto-

opbrengst van de kansspeldiensten die ze hadden verstrekt aan al hun klanten, wereldwijd.

- 3 In het Verenigd Koninkrijk bestaan er zeven categorieën kansspelbelasting: general betting duty (belasting op weddenschappen), pool betting duty (belasting op totalisatorweddenschappen), remote gaming duty (belasting op kansspelen op afstand), gaming duty (belasting op kansspelen), bingo duty (belasting op bingo), lottery duty (belasting op loterijen) en machine games duty (belasting op speelautomaten). In de hoofdstukken 1, 2, 3 en 4 van deel 3 van de Finance Act 2014 wordt een POC-regeling vastgesteld voor de general betting duty (behoudens wat betreft spread-betting), pool betting duty en remote gaming duty (hierna: „RGD”).
- 4 De RGD is een van de belastingen waartegen wordt opgekomen met het beroep bij de verwijzende rechter. De relevante wettelijke bepalingen betreffende de RGD zijn representatief voor de bepalingen betreffende elk van de aangevochten belastingen. In section 154 van hoofdstuk 3 van deel 3 van de Finance Act 2014 wordt „remote gaming” (kansspelen op afstand) gedefinieerd als „gaming” waaraan wordt deelgenomen door middel van internet, telefoon, televisie, radio of enige andere elektronische dan wel andere technologie die communicatie mogelijk maakt. „Gaming” wordt in section 188, lid 1, onder a), van de Finance Act 2014 gedefinieerd als „het spelen van een kansspel met winstmogelijkheid”. De diensten die de leden van GBGA aanbieden aan klanten in het Verenigd Koninkrijk zijn dan ook „remote gaming” in de zin van de Finance Act 2014. Section 155, lid 1, van die Act bepaalt dat een belasting genaamd „remote gaming duty” wordt geheven op de deelname van een belastingplichtige aan kansspelen op afstand die worden beheerst door een overeenkomst tussen die belastingplichtige en een ander persoon.
- 5 Onder „belastingplichtige” zoals gedefinieerd in section 155, lid 2, van de Finance Act 2014 wordt onder meer „a) elke persoon in het Verenigd Koninkrijk” begrepen. In section 186, lid 1, van de Finance Act 2014 wordt „een persoon in het Verenigd Koninkrijk” omschreven als een „persoon die gewoonlijk in het Verenigd Koninkrijk woont” of een „rechtspersoon die is opgericht in het Verenigd Koninkrijk”. Aanbieders (met inbegrip van kansspelaanbieders) moeten zorgen voor een passende registratie, zodat zij kunnen nagaan of klanten gewoonlijk in het Verenigd Koninkrijk wonen („personen in het Verenigd Koninkrijk”) dan wel elders (zie richtsnoeren, zoals bekendgemaakt overeenkomstig de vereisten van section 187 van de Act). De aanbieders moeten onder meer het adres van de klant controleren (op een bankafschrift voor een kredietkaart of op een rijbewijs) of zijn opgegeven telefoonnummer. Indien twee of meer elementen wijzen op een verblijf in het Verenigd Koninkrijk, moeten de aanbieders die klant beschouwen als een persoon in het Verenigd Koninkrijk en een belastingaangifte (voor de RGD bijvoorbeeld) bij HMRC indienen.

- 6 Het tarief van de RGD bedraagt 15 % van de „winst van de kansspelaanbieder” op kansspelen op afstand in een boekjaar. De winst wordt in wezen gevormd door de ontvangen inzetten min de uitbetaalde winsten (zie section 157 van de Finance Act 2014).
- 7 Section 162 van de Finance Act 2014 bepaalt: „De remote gaming duty over de winst van de aanbieder op kansspelen op afstand voor een boekjaar is verschuldigd door de kansspelaanbieder”.
- 8 In de nieuwe belastingregeling, zoals deze geldt voor de RGD:
 - 1) betalen in Gibraltar gevestigde aanbieders van kansspelen op afstand belasting in Gibraltar op hun wereldwijde kansspeldiensten op afstand (bijvoorbeeld 1 % van de bruto-opbrengst);
 - 2) wordt in het Verenigd Koninkrijk belasting geheven over de deelname van een belastingplichtige aan door kansspelaanbieders aangeboden kansspelen op afstand, ongeacht of de kansspelaanbieders gevestigd zijn in het Verenigd Koninkrijk, Gibraltar of elders;
 - 3) bedraagt het tarief van de kansspelbelasting in het Verenigd Koninkrijk 15 % van de winst (zoals gedefinieerd) van de kansspelaanbieder in het relevante tijdvak;
 - 4) is de belasting verschuldigd door de kansspelaanbieder, en vormt de betaling ervan een voorwaarde om zijn vergunning voor het aanbieden van deze diensten, te behouden;
 - 5) betalen de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde aanbieders van kansspelen op afstand niet langer kansspelbelasting in het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de spelen die zij verstrekken aan personen buiten het Verenigd Koninkrijk.
- 9 De nieuwe belastingregeling geldt zonder onderscheid voor kansspelaanbieders, ongeacht hun plaats van vestiging, want het aanknopingspunt voor de RGD-plicht is de verstrekking van de betreffende kansspeldiensten aan personen in het Verenigd Koninkrijk.
- 10 Minstens 55 % van de kansspelen op afstand die worden verstrekt aan klanten in het Verenigd Koninkrijk worden aangeboden door ondernemingen die in Gibraltar zijn gevestigd, en bijna 90 % van de economische activiteit van klanten in het Verenigd Koninkrijk op de markt voor kansspelen op afstand in het Verenigd Koninkrijk leverde vóór de invoering van de nieuwe belastingregeling geen belasting op in het Verenigd Koninkrijk. Een van de hoofddoelstellingen van de nieuwe belastingregeling was te verzekeren dat de aanbieders van kansspelen op afstand aan klanten in het Verenigd Koninkrijk, ongeacht hun plaats van

vestiging, belasting zouden betalen op die economische transacties met hun in het Verenigd Koninkrijk woonachtige klanten.

- 11 De in Gibraltar gevestigde aanbieders van kansspelen op afstand kunnen deze diensten niet langer verstrekken aan personen in het Verenigd Koninkrijk zonder daar te worden belast. Zij zullen bijkomende uitgaven moeten doen om zich te schikken naar de nieuwe belastingregeling en het nieuwe wettelijke kader, en zij zullen op dezelfde transactie met personen in het Verenigd Koninkrijk zowel belasting betalen in het Verenigd Koninkrijk als in Gibraltar, tot een dubbelbelastingverdrag wordt gesloten of Gibraltar zijn belastingstelsel wijzigt.
- 12 Door de nieuwe belastingregeling wordt belasting geheven op een bepaald deel van de inkomsten van de kansspelaanbieder min een bepaald deel van zijn uitgaven. De omschrijving en dus de belasting van dat deel van de winst hangt samen met de bron van de economische activiteit, namelijk in grote lijnen de markt van het Verenigd Koninkrijk. Wat betreft de RGD wordt in de nieuwe belastingregeling de belasting geïdentificeerd en geheven op basis van een bepaalde netto-opbrengst in een bepaalde markt en die markt en die opbrengst worden op dezelfde wijze omschreven voor alle aanbieders van kansspelen op afstand op die markt.
- 13 Met de nieuwe belastingregeling wordt beoogd op te treden tegen regelingen die werden geacht in te druisen tegen de belangen van de Britse economie, doordat zij aanbieders ertoe aanzetten zich in het buitenland te vestigen, en eerlijkere voorwaarden te creëren voor de concurrentie tussen aanbieders in het Verenigd Koninkrijk en elders.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdeding

Argumenten van verzoekster en interveniënte inzake de constitutionele kwestie

- 14 Uit hoofde van de constitutionele status van Gibraltar in het recht van het Verenigd Koninkrijk en het Unierecht wordt het verrichten van diensten vanuit Gibraltar naar het Verenigd Koninkrijk beschermd door het Unierecht. Dit beginsel is niet afhankelijk van een onderzoek naar daadwerkelijke of potentiële gevolgen voor de intracommunautaire handel tussen de lidstaten.
- 15 Artikel 355, lid 3, VWEU bepaalt: „De bepalingen van de Verdragen zijn van toepassing op de Europese grondgebieden welke buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd.” Gibraltar is een dergelijk Europees grondgebied. Artikel 355, lid 3, VWEU moet worden uitgelegd aan de hand van zijn voorwerp en doel, namelijk de doeltreffende toepassing van het Unierecht verzekeren wat betreft de in die bepaling bedoelde Europese grondgebieden. Dit doel omvat het tot stand brengen van een interne markt „zonder binnengrenzen” (zie artikel 26, lid 2, VWEU). Artikel 355, lid 3, VWEU moet derhalve aldus worden uitgelegd dat er tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk vrij verkeer van diensten

bestaat. Verweerders vergelijken Gibraltar ten onrechte met de Kanaaleilanden en het Eiland Man, waarvoor artikel 355, lid 5, onder c), geldt.

- 16 Dit is in overeenstemming met: 1) het constitutioneel recht van het Verenigd Koninkrijk, op grond waarvan Gibraltar geen deel uitmaakt van het Verenigd Koninkrijk maar veeleer een afzonderlijke constitutionele entiteit is, waarvan de overheidsorganen onafhankelijk van de autoriteiten in het Verenigd Koninkrijk zelf bevoegd zijn voor wetgeving inzake en toepassing van het Unierecht; 2) de arresten Spanje/Verenigd Koninkrijk, punt 15, en Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk/Commissie, punt 15.
- 17 De rechtspraak van het Hof van Justitie over derdelandsgebieden inzake vrij verkeer van personen (conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Barr en Montrose, punt 33), vrij verkeer van kapitaal (Prunus, punten 28-31; conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in gevoegde zaken X en TBG, punten 46 en 48) en staatssteun (Portugal/Commissie) bevestigt deze uitlegging van artikel 355, lid 3, VWEU.
- 18 De derde optie die door de High Court wordt vermeld in obiter dicta in de zaak Gibraltar Betting & Gaming Association Ltd/Secretary of State for Culture, Media & Sport and another, punten 253 en 261, is onjuist. Gibraltar is geen „derde land”.

Argumenten van verzoekster en inteveniënte inzake de kwestie betreffende artikel 56

- 19 De belastingen die krachtens de nieuwe belastingregeling moeten worden betaald zijn extraterritoriale belastingen (en dus in strijd met artikel 56) om twee redenen: 1) het zijn geen belastingen op verbruik of consumenten, maar op de winst van aanbieders die buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd. Volgens section 155, lid 3, van de Finance Act 2014 bedraagt de belasting 15 % van de bruto-opbrengst van de aanbieder („netto-inzetten”), te weten de som van de inzetten van personen in het Verenigd Koninkrijk die de aanbieder ontvangt min de aan deze personen uitbetaalde winsten. Zij wordt dus gevormd door een vast percentage van de totale winst van de aanbieder uit kansspeltransacties met personen in het Verenigd Koninkrijk. Aangezien de aanbieder niet bij elke transactie zal winnen (de speler wint soms ook), kan de belasting niet worden opgevat als een belasting op de deelname aan kansspelen. Consumenten kunnen intensief spelen, maar voor zover zij winnen hoeft de aanbieder geen belasting te betalen met betrekking tot die deelname. Aangezien de netto-inzetten worden berekend als een geheel over een periode van drie maanden, is het niet mogelijk een deel van de door de aanbieder verschuldigde belasting toe te schrijven aan een bepaalde kansspeldeelname door een bepaalde consument; 2) de belastingen zijn hoe dan ook niet enkel verschuldigd voor consumptie die plaatsvindt in het Verenigd Koninkrijk, aangezien zij worden geheven over de winst van de aanbieder, ongeacht waar de consument zich op het ogenblik van de specifieke

transactie bevindt, voor zover hij gewoonlijk zijn verblijfplaats in het Verenigd Koninkrijk heeft.

- 20 Voorts is de nieuwe belastingregeling in strijd met artikel 56 VWEU omdat zij de verstrekking van kansspeldiensten op afstand vanuit andere lidstaten naar het Verenigd Koninkrijk kan belemmeren of minder aantrekkelijk maken (Gebhard, punt 37). Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie kan een maatregel inzake indirecte belasting op verbruik die „zonder onderscheid van toepassing is” een beperking in de zin van artikel 56 vormen (zie arresten Sea-Land Service en Nedlloyd Lijnen; Sandoz; Commissie/Denemarken; Commissie/België, en Viacom Outdoor).
- 21 De Verdragen en beginselen van Unierecht bevatten geen rechtvaardiging om belastingen anders te behandelen dan andere nationale maatregelen die de uitoefening van het recht op vrije dienstverrichting belemmeren of minder aantrekkelijk maken. Afwijkingen van de in de Verdragen neergelegde fundamentele rechten moeten restrictief worden uitgelegd.
- 22 De leden van GBGA zullen bijkomende uitgaven moeten doen om zich te schikken naar de nieuwe belastingregeling en het daarbij horende nieuwe regelgevende kader, en zullen daarnaast tweemaal belasting moeten betalen. In dat opzicht zal de nieuwe belastingregeling het aanbieden van kansspeldiensten op afstand vanuit Gibraltar naar het Verenigd Koninkrijk minder aantrekkelijk maken. Sommige aanbieders van kansspelen op afstand hebben zich al uit de markt van het Verenigd Koninkrijk teruggetrokken of zijn voornemens dit te doen.
- 23 De nieuwe belastingregeling is discriminerend en beperkt ook aldus de vrijheid van dienstverrichting van artikel 56 VWEU. De nieuwe belastingregeling is weliswaar zonder onderscheid van toepassing, maar kansspelaanbieders buiten het Verenigd Koninkrijk, met inbegrip van de in Gibraltar gevestigde aanbieders, worden hierdoor benadeeld in vergelijking met aanbieders in het Verenigd Koninkrijk. Kansspelaanbieders in Gibraltar zullen tweemaal belasting moeten betalen met betrekking tot de diensten die zij verlenen aan personen in het Verenigd Koninkrijk, in tegenstelling tot in het Verenigd Koninkrijk gevestigde aanbieders die diensten aan diezelfde consumenten verlenen. Dit gevolg is in strijd met het neutraliteitsbeginsel zoals bedoeld in de btw-richtsnoeren van de OESO en de benadering van het Hof in het arrest Test Claimants in the Thin Cap-Litigation.
- 24 De rechtvaardigingsgronden voor de nieuwe belastingregeling die verweerders aanvoeren (zie punt 36) zijn niet legitiem. Beperkingen van de door artikel 56 VWEU gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting kunnen niet worden gerechtvaardigd door doelstellingen van economische aard en doelstelling 1 behoort tot deze categorie (zie Gambelli e.a., punt 61, en Commissie/Spanje, punt 43). Wat doelstelling 2 betreft, tonen verweerders niet aan dat de aanbieders die hun kansspelen op afstand op de markt van het Verenigd Koninkrijk

aanbieden, deel uitmaken van „volstrekt kunstmatige constructies” die deze rechtvaardiging van toepassing zou maken (zie SGI, punten 61-65). Doelstelling 3 is evenmin toepasbaar: zij veronderstelt een rechtstreeks verband, bij een en dezelfde belastingbetaler, tussen de toekenning van een belastingvoordeel en de opheffing van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij beide betrekking hebben op dezelfde belasting binnen hetzelfde nationale belastingstelsel (Bosal, punt 29, en Deutsche Shell, punten 37-38). Wat betreft de doelstellingen 2 tot en met 4, zijn de doelstellingen om de belastinginkomsten te doen toenemen en uitholling van de heffingsgrondslag te voorkomen, geen gronden voor rechtvaardiging van een beperkende maatregel (zie DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C., en Commissie/Denemarken, punten 67-69).

- 25 Het argument dat het Verenigd Koninkrijk zijn fiscale soevereiniteit uitoefent, kan om twee redenen niet slagen. In de eerste plaats zijn de bij de nieuwe belastingregeling ingevoerde belastingen belastingen op economische ondernemingen die diensten vanuit het buitenland verstrekken. Het gevolg van de „personen in het Verenigd Koninkrijk”-test is dat soms transacties zullen worden belast waarbij zowel de dienstverrichter als de consument van het kansspel op afstand zich in een andere lidstaat dan het Verenigd Koninkrijk bevindt. De belastingen zijn dus extraterritoriaal. Zij worden niet enkel geheven op deelname binnen de grenzen van het Verenigd Koninkrijk. In de tweede plaats kan hoe dan ook niet worden gesteld dat het uit de nieuwe belastingregeling voortvloeiende nadeel voor de leden van GBGA het gevolg is van lidstaten die hun belastingbevoegdheid parallel hebben uitgeoefend. De nieuwe belastingregeling is eenzijdig ingevoerd, ondanks bestaande belastingregelingen in de rest van de EU (en in het bijzonder in Gibraltar) die, wanneer zij worden gecombineerd met de bepalingen van de nieuwe belastingregeling selectief in het nadeel zullen werken van buitenlandse aanbieders van de betrokken diensten op de markt van het Verenigd Koninkrijk. In dergelijke omstandigheden kan geen beroep worden gedaan op het concept van fiscale soevereiniteit (zie Test Claimants in the Thin Cap Litigation).

Argumenten van verweerders inzake de constitutionele kwestie

- 26 Gibraltar is geen lidstaat op zichzelf. Gibraltar moet voor de toepassing van het Unierecht worden geacht deel uit te maken van dezelfde lidstaat als het Verenigd Koninkrijk. Al het verkeer van diensten tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk betreft bijgevolg een volledig interne situatie binnen één lidstaat. Er is geen sprake van het verlenen van diensten tussen lidstaten (zie Carmen Media, punt 43).
- 27 Overeenkomstig artikel 355, lid 3, VWEU behartigt het Verenigd Koninkrijk de buitenlandse betrekkingen van Gibraltar. Gibraltar moet derhalve voor de toepassing van het Unierecht worden geacht tot dezelfde lidstaat te behoren als het Verenigd Koninkrijk. Deze benadering strookt met de vergelijkbare behandeling van de Kanaaleilanden onder artikel 355, lid 5, onder c), VWEU in Pereira Roque,

punten 40-44, en Jersey Produce Marketing Organisation Ltd/States of Jersey, punten 44 en 54.

- 28 Het Verenigd Koninkrijk is tegenpartij bij procedures wegens niet-nakoming die worden ingesteld met betrekking tot door de HMGoG vastgestelde wettelijke regelingen die in strijd zouden zijn met het Unierecht (zie bijvoorbeeld Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-30/01, punt 19, en Spanje/Verenigd Koninkrijk, C-145/04). Anders dan de HMGoG stelt, vindt het betoog van het Verenigd Koninkrijk steun in de zaak Portugal/Commissie (C-88/03), aangezien de Azoren daarin werden behandeld als een autonome regio binnen een lidstaat (te weten Portugal).
- 29 Indien Gibraltar geen deel uitmaakt van een lidstaat en evenmin zelf een lidstaat is, geldt artikel 56 niet voor diensten die vanuit Gibraltar worden verstrekt. Anders zouden de Verdragen moeten worden herschreven en zou er in het Unierecht een nieuwe constitutionele eenheid moeten worden gecreëerd, naast de lidstaat en het erkend land of gebied overzee.

Argumenten van verweerders inzake de kwestie betreffende artikel 56

- 30 De bij de nieuwe belastingregeling ingevoerde belastingen zijn binnenlands en niet-discriminerend. Belast wordt de economische activiteit bestaande in de consumptie van kansspeldiensten in het Verenigd Koninkrijk door personen die gewoonlijk in het Verenigd Koninkrijk verblijven of door ondernemingen naar het recht van het Verenigd Koninkrijk. De RGD is meer bepaald een belasting op „de deelname aan kansspelen op afstand door een belastingplichtige”. De belastingplichtige is de ontvanger van de kansspeldienst, maar de belasting is verschuldigd door de kansspelaanbieder. De voor die deelname verschuldigde belasting wordt niet berekend op basis van de winst van de dienstverrichter, maar op basis van de voor de kansspelen ontvangen inzetten min de door de dienstverrichter uitbetaalde spelwinsten. Het betreft dus een belasting op de totale netto-inzetten. Ongeacht de berekeningswijze blijft het een belasting op de deelname aan kansspelen op afstand. Het is geen „extraterritoriale belasting”.
- 31 Alle kansspelaanbieders die economisch actief zijn op de kansspelmarkt van het Verenigd Koninkrijk moeten de bijkomende kosten die de nieuwe belastingregeling voor de dienstverrichters met zich brengt, dragen, ongeacht hun plaats van vestiging. De regeling beperkt de in artikel 56 VWEU neergelegde vrijheid van dienstverrichting dus niet (zie arrest X, C-686/13, punten 35 en 40, en conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Viacom Outdoor, punten 58-67). De nieuwe belastingregeling is een niet-discriminerende maatregel inzake algemene belasting die door een lidstaat is vastgesteld in het kader van zijn algemene budgettaire verantwoordelijkheid om belastingen op zijn grondgebied te heffen. De regeling is derhalve niet in strijd met artikel 56 VWEU, aangezien alle lidstaten vrij zijn belastingen te heffen op de kansspeldeelname van consumenten op hun grondgebied.

- 32 In het btw-stelsel van de Unie wordt btw geheven op de verstrekking van digitale diensten door dienstverrichters die buiten de Unie zijn gevestigd, bijvoorbeeld in de Verenigde Staten. Een vergelijking met dat btw-stelsel biedt steun voor de conclusie dat de nieuwe belastingregeling een POC-belasting is op de verstrekking van dergelijke diensten op basis van de plaats waar zij worden verbruikt of afgenomen en geen belasting op de winst van de dienstverrichters zoals vennootschaps- of inkomstenbelasting.
- 33 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie is een maatregel inzake binnenlandse belasting die zonder onderscheid van toepassing is, enkel in strijd met artikel 56 VWEU indien hij rechtens of feitelijk discrimineert ten aanzien van in andere lidstaten gevestigde entiteiten (zie *Futura Participations en Singer*, punt 19; *Mobistar*, punten 28-31, en *X, C-686/13*, punt 35). Dit is vergelijkbaar met de benadering van de gevolgen van binnenlandse belastingstelsels voor het vrij verkeer van goederen in het kader van artikel 110 VWEU (zie *Air Liquide Industries Belgium*, punt 56).
- 34 De nadelen die kunnen ontstaan wanneer verschillende lidstaten gelijktijdig hun belastingbevoegdheid uitoefenen (dubbele belastingheffing), vormen geen geldige grond om te spreken van een discriminerende behandeling in het kader van de fundamentele vrijheden van het Unierecht. Een dergelijk probleem moet tussen de lidstaten op bilaterale basis worden opgelost (zie *Block*, punten 30 en 31, en *Kerckhaert en Morres*, punten 22-24).
- 35 Hoewel de nieuwe belastingregeling – in een beperkt aantal gevallen – van toepassing kan zijn wanneer de deelnemer aan de kansspelen op afstand zich buiten het Verenigd Koninkrijk bevindt, is er geen sprake van een beperking in de zin van artikel 56 VWEU. De nieuwe belastingregeling is enkel van toepassing op „personen in het Verenigd Koninkrijk”, zoals gedefinieerd in de wet. De belasting moet dus worden gekwalificeerd als een „binnenlandse” belasting. Aanbieders met een vergunning moeten op grond van de vergunningsregeling in het Verenigd Koninkrijk reeds gegevens van hun klanten verzamelen. De HMRC-richtsnoeren zijn opgesteld in overleg met brancheorganisaties en moeten het mogelijk maken dat die gegevens voor belastingdoeleinden worden gebruikt. Een voorzichtige aanbieder zou hoe dan ook gegevens van zijn klanten verzamelen, teneinde het risico op niet-betaling en bedrog te minimaliseren.
- 36 Indien de nieuwe belastingregeling een beperking van de vrijheid van dienstverrichting zou inhouden (*quod non*), dan kan deze worden gerechtvaardigd. Inzake belastingmaatregelen moeten de rechtvaardigingsgronden ruim worden benaderd. De doelstellingen van de nieuwe belastingregeling zijn legitiem: 1) gelijke concurrentievoorwaarden creëren voor aanbieders in het Verenigd Koninkrijk en buitenlandse aanbieders; 2) verzekeren dat het Verenigd Koninkrijk daadwerkelijk fiscale controle heeft over de kansspelmarkt, met inbegrip van het minimaliseren van het risico dat aanbieders belasting op economische transacties met consumenten in het Verenigd Koninkrijk ontwijken, op basis van het fiscale

territorialiteitsbeginsel (zie Orange European Smallcap Fund, punten 37 en 48; Kerckhaert en Morres, punt 20); 3) het Verenigd Koninkrijk in staat stellen de samenhang van zijn belastingstelsel te handhaven (zie Deutsche Shell, punt 37; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punten 68 en 72; Marks & Spencer, punten 43-44), en 4) de belastinginkomsten doen toenemen.

- 37 De omstandigheid dat de leden van GBGA mogelijk tweemaal worden belast, is geen gevolg van de nieuwe belastingregeling, maar van de gelijktijdige uitoefening van belastingbevoegdheid. Veel lidstaten hebben kansspelbelastingen op basis van POC vastgesteld, en GBGA overdrijft wanneer zij stelt dat er veel dubbele belastingheffing is. Bepaalde overheden, zoals die van het Eiland Man, hebben maatregelen inzake dubbele belasting vastgesteld voor kansspelaanbieders die op hun grondgebied zijn gevestigd, teneinde te vermijden dat er in feite tweemaal belasting wordt geheven.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 38 Gibraltar is geen lidstaat en de constitutionele kwestie betreft de vraag of en hoe artikel 56 van toepassing is op onderdanen van (en ondernemingen gevestigd in) Gibraltar. Er bleken drie opties te zijn: 1) Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk zijn voor de toepassing van het Unierecht delen van één lidstaat en artikel 56 is derhalve niet van toepassing, tenzij voor zover het van toepassing kan zijn op een interne maatregel; 2) Gibraltar moet worden behandeld als een lidstaat of als een autonoom grondgebied voor de toepassing van artikel 56, zodat de handel tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk moet worden beschouwd als handel binnen de Unie tussen lidstaten, of 3) Gibraltar is een derde land of gebied zodat het Unierecht enkel geldt voor handel tussen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk in gevallen waarin het Unierecht gevolgen sorteert tussen een lidstaat en een derde land. Volgens de verwijzende rechter is het antwoord niet duidelijk en is verduidelijking door het Hof van Justitie aangewezen.
- 39 Wat de toepasbaarheid van artikel 56 VWEU betreft, is de centrale vraag of de belasting onder de nieuwe belastingregeling, gelet op die bepaling en de rechtspraak daarover, een interne (binnenlandse) belasting is door haar verband met een interne (binnenlandse) markt, en dus moet worden gekwalificeerd als een POC-belasting, zoals verweerders stellen, dan wel een externe belasting op een deel van het inkomen van een kansspelaanbieder, en dus moet worden gekwalificeerd als een POS-belasting, zoals verzoekster stelt.
- 40 Wat betreft de vraag of een maatregel inzake een binnenlandse belasting die zonder onderscheid van toepassing is, enkel in strijd is met artikel 56 VWEU indien hij feitelijk of rechtens discrimineert ten aanzien van in andere lidstaten gevestigde entiteiten, is er een duidelijk verschil in benadering tussen advocaat-generaal Kokott in haar conclusies in de zaken Viacom, punten 57 en 60-65, X, C-498/10, punten 17-33, en X, C-686/13, en advocaat-generaal Sharpston in haar

conclusie in de zaak De Ruyter, punt 51. Aangezien de beginselen geen acte clair zijn, acht de verwijzende rechter een prejudiciële verwijzing noodzakelijk.