

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 10 de Abril de 2003<sup>1</sup>

I — Introdução

II — Enquadramento jurídico

A — *A lei do imposto sobre a lotaria*  
(552/1992)

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça, depois dos seus acórdãos Schindler<sup>2</sup>, Läärä<sup>3</sup> e Zenatti<sup>4</sup>, é novamente confrontado com uma questão que diz respeito à compatibilidade de uma legislação nacional relativa a jogos de fortuna e azar com as disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços. O Förvaltningsdomstol de Åland solicita uma decisão a título prejudicial sobre a questão de saber se é vedado a um Estado-Membro, nos termos do artigo 49.º CE, considerar os ganhos provenientes de lotarias organizadas noutros Estados-Membros rendimentos tributáveis do premiado para efeitos de imposto sobre o rendimento, enquanto que as lotarias organizadas no Estado-Membro em questão estão isentas desse imposto.

2. Segundo o § 1 da lei do imposto sobre a lotaria, o imposto sobre as lotarias, para as lotarias organizadas na Finlândia, é pago ao Estado.

3. Entende-se por lotaria, de acordo com o § 2, n.º 1, desta lei, entre outros: «os sorteios com prémios em espécie ou em dinheiro, jogos de bingo, totoloto e totobola [...]».

4. O § 3 da lei do imposto sobre a lotaria dispõe, em síntese: «Quem organiza uma lotaria está sujeito a imposto.»

1 — Língua original: alemão.

2 — Acórdão de 24 de Março de 1994 (C-275/92, Colect., p. I-1039).

3 — Acórdão de 21 de Setembro de 1999 (C-124/97, Colect., p. I-6067).

4 — Acórdão de 21 de Outubro de 1999 (C-67/98, Colect., p. I-7289).

B — *A lei do imposto sobre o rendimento (1535/1992)*

5. O § 1, n.ºs 1 e 2, da lei do imposto sobre o rendimento dispõe:

«Rendimento tributável e beneficiários do imposto. O imposto sobre o rendimento profissional é pago ao Estado, aos municípios e às paróquias. O imposto sobre o rendimento de capital é pago ao Estado. O direito dos municípios ao produto da tributação dos rendimentos de capital é tomado em consideração na repartição das receitas fiscais, nos termos do disposto na presente lei e na lei sobre a cobrança de impostos (611/78).»

6. Os n.ºs 1 e 2 do § 9 definem os sujeitos passivos e os rendimentos sujeitos a imposto. De acordo com o mesmo, estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento as pessoas singulares que durante o ano fiscal residiram na Finlândia, pelos rendimentos obtidos no país ou no estrangeiro. São considerados rendimentos sujeitos a imposto os rendimentos do contribuinte em dinheiro ou em valores avaliáveis em dinheiro. Os rendimentos das pessoas singulares e das heranças subdividem-se em duas categorias, nomeadamente, rendimentos de capital e rendimentos profissionais.

7. Relativamente aos ganhos de lotaria, o § 85 da lei do imposto sobre o rendimento dispõe o seguinte:

«Ganhos de lotaria. Não constituem rendimentos tributáveis os ganhos de lotaria referidos no § 2 da lei do imposto sobre a lotaria. Contudo, esses rendimentos são ganhos que podem ser considerados como a retribuição razoável duma prestação ou como remuneração nos termos da lei sobre a cobrança de adiantamentos.»

C — *Lei sobre o imposto autárquico para a província de Åland*

8. O § 1, n.º 1, dispõe, em síntese:

«Âmbito de aplicação da lei. Os municípios cobram imposto sobre os rendimentos profissionais [...] e, no caso da tributação autárquica, deve ser permitida a dedução das perdas, nos termos do disposto na lei do imposto sobre o rendimento (FFS 1535/92) e no regulamento do imposto sobre o rendimento

(FFS 1551/92), com as excepções previstas nesta lei e em disposições especiais.»

### III — Matéria de facto, processo principal e questão prejudicial

9. D. Lindmann, recorrente no processo principal, é cidadã finlandesa e reside em Saltvik, Åland. Durante uma estadia na Suécia comprou um bilhete de uma lotaria organizada na Suécia pela sociedade AB Svenska Spel. Como resultado da tiragem efectuada em Estocolmo em 7 de Janeiro de 1998 ganhou 1 000 000 SEK. O prémio da lotaria, correspondente a 672 100 FIM, foi considerado sujeito a imposto sobre o rendimento profissional relativo ao ano fiscal de 1998.

10. Devido à classificação do prémio da lotaria como rendimento profissional recaíram sobre o mesmo o imposto estatal para o Estado finlandês, o imposto autárquico para o município de Saltvik, o imposto de culto para a paróquia e ainda um prémio complementar de seguro de doença, que é cobrado nos termos da lei do seguro de doença e que está ligado à tributação do seguro em imposto autárquico.

11. Considerou-se, nos termos § 85 da lei do imposto sobre o rendimento, que o prémio não estava isento de imposto, uma vez que esta isenção apenas se aplica às lotarias previstas no § 2 da lei do imposto sobre a lotaria, entre as quais figuram unicamente as lotarias organizadas na Finlândia. Também se considerou que o prémio não constituía um rendimento de capital, uma vez que se entende por rendimento de capital o rendimento que se pode considerar resultante da propriedade de bens, o que não está aqui em questão.

12. D. Lindmann apresentou uma reclamação na comissão de recurso em matéria fiscal. No entanto, o seu pedido de anulação ou redução da tributação dos ganhos obtidos na lotaria foi, na sequência de um parecer da direcção-geral das contribuições (skattestyrelse), indeferido por decisão proferida em 22 de Maio de 2000.

13. D. Lindman interpôs recurso desta decisão da comissão de recurso no Ålands förvaltningsdomstol, tribunal do processo principal.

14. D. Lindman pede no seu recurso a anulação da tributação do prémio que ganhou na lotaria sueca e, subsidiariamente, a tributação do prémio como rendimento de capital, portanto, a uma taxa de imposto mais baixa.

15. No processo principal, as autoridades finlandesas defendem que as disposições da lei do imposto sobre o rendimento respeitantes à isenção de imposto apenas são aplicáveis às lotarias organizadas na Finlândia e que tal facto não restringe a liberdade de uma empresa de lotaria sueca oferecer os seus serviços na Finlândia, em conformidade com o artigo 49.º CE.

16. Segundo informações prestadas pelo Ålands förvaltningsdomstol, a isenção prevista na lei do imposto sobre o rendimento com base na lei do imposto sobre as lotarias é aplicável apenas às lotarias organizadas na Finlândia. Em consequência, o tribunal defende que se pode considerar que a cobrança de imposto sobre os rendimentos (quer profissionais quer de capital) provenientes de ganhos de lotarias organizadas no estrangeiro constitui eventualmente um tratamento diferenciado conforme o lugar onde o serviço é prestado.

17. Em consequência, o Ålands förvaltningsdomstol decidiu, com base no artigo 234.º CE, por despacho de 5 de Fevereiro de 2000, submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 49.º CE opõe-se a que um Estado-Membro aplique normas segundo as quais os ganhos provenientes de lotarias organizadas noutros Estados-Membros são considerados rendimento tributável do premiado para efeitos de imposto sobre o rendimento, enquanto que as lotarias organizadas no Estado-Membro em questão estão isentas desse imposto?»

#### IV — Argumentos das partes

18. No presente processo apresentaram observações D. Lindmann, os Governos finlandês, belga e dinamarquês, a Comissão, bem como o Órgão de Fiscalização da EFTA e o Governo norueguês.

19. D. Lindmann invocou apenas o carácter discriminatório da tributação do seu ganho proveniente da lotaria. Em sua opinião, o prémio não teria sido tributado se residisse na Suécia ou se o tivesse ganho numa lotaria finlandesa.

20. Os Governos finlandês, belga, dinamarquês e norueguês consideram que um regime fiscal como o da Finlândia, segundo o qual os ganhos de lotarias organizadas noutros Estados-Membros são tributados, ao contrário dos ganhos de lotarias nacionais, é compatível com a livre prestação de serviços prevista no artigo 49.º CE. Estes governos referem-se, para esse efeito, sobretudo aos acórdãos do Tribunal de Justiça nos processos Schindler<sup>5</sup>, Läärä<sup>6</sup> e Zenatti<sup>7</sup>. Embora admitam, no essencial, que tal tratamento fiscal de ganhos provenientes de lotaria pode restringir a livre

5 — Referido na nota 2.

6 — Referido na nota 3.

7 — Referido na nota 4.

prestação de serviços, não consideram, no entanto, essa regulamentação necessariamente discriminatória. Alegam unanimemente que as disposições legais finlandesas estão justificadas, em qualquer caso, por razões imperiosas de interesse geral e alegam que, segundo a jurisprudência referida, os Estados-Membros dispõem de um amplo poder de apreciação na regulamentação de jogos de fortuna e azar.

21. O Governo finlandês alega ainda, em particular, que a organização de jogos de fortuna e azar na Finlândia está sujeita a uma regulamentação que visa a certeza jurídica para os jogadores, a prevenção da criminalidade, bem como a limitação das consequências sociais nocivas originadas pelo jogo de fortuna e azar. Estes objectivos foram reconhecidos no acórdão Schindler como razões justificativas das restrições da livre prestação de serviços e justificam também a regulamentação fiscal em causa, já que esta constitui uma parte da regulamentação nacional das lotarias.

22. O Governo finlandês admite que as receitas dos jogos de fortuna e azar organizados pelas três sociedades que estão autorizadas a organizar jogos de fortuna e azar na Finlândia são consideráveis. O Governo finlandês chama a atenção para o facto de estes rendimentos entrarem no orçamento do Estado a fim de garantir que, tanto quanto possível, sejam aplicados para o bem-estar da sociedade. O Estado finlandês também não impôs uma tributação dos jogos de fortuna e azar demasiado elevada para não pôr em causa a utilização dos rendimentos para fins de interesse geral.

23. Além disso, o Governo finlandês alega que, por essa razão, as actividades de lotaria na Finlândia foram sujeitas a uma tributação muito baixa e que não está previsto nenhum outro imposto sobre as mesmas diferente do imposto sobre as lotarias. Este não corresponde, quanto ao seu valor, ao imposto que um premiado teria de pagar se os seus ganhos fossem considerados rendimento tributável.

24. O Governo finlandês alega que, uma vez que não pode tributar organizadores estrangeiros de lotarias, não lhe resta outra alternativa a não ser a de tributar os premiados de lotarias estrangeiras. Caso contrário, os premiados nacionais de lotarias estrangeiras partilhariam da vantagem fiscal com os organizadores estrangeiros das mesmas sem, nomeadamente, se tomar em consideração se no país de origem das lotarias as receitas provenientes do jogo são aplicadas no interesse público ou se foram prosseguidos os mesmos objectivos de protecção da legislação finlandesa.

25. Na audiência, o Governo finlandês esclareceu que a utilização de receitas das lotarias para fins de interesse comum representa apenas um argumento complementar relativamente à compatibilidade com o direito comunitário. Na Finlândia, os jogos de fortuna e azar são, em geral, sujeitos sobretudo a restrições através de diferentes medidas relativas às receitas e aos ganhos provenientes do jogo. O montante dos ganhos influencia de forma determinante a atractividade do jogo. A

tributação torna a participação em lotarias estrangeiras menos tentadora, mantendo, desta forma, o controlo e a protecção relativamente aos efeitos sociais nocivos deste jogo. Estes objectivos só podem ser atingidos pela tributação dos ganhos provenientes de jogos de fortuna e azar estrangeiros, não existindo medidas menos radicais.

26. Segundo o Governo finlandês, as restrições impostas por disposições legais nacionais em matéria de organização de jogos e das condições das quais esta actividade depende, pode justificar-se por razões imperiosas de interesse geral — relacionadas com a protecção dos jogadores, com a ordem social e com o financiamento de actividades no interesse público —, ainda que estas disposições legais nacionais sejam discriminatórias.

27. No entanto, a regulamentação fiscal em causa não pode ser considerada discriminatória. Isto porque a razão pela qual os ganhos de lotarias nacionais não são tributados se prende com o facto de estas lotarias estarem sujeitas a uma tributação que atinge os seus organizadores. Além disso, os ganhos de lotarias nacionais também devem ser tributados mesmo nos casos em que estas são organizadas sem autorização, pelo que não existe nenhuma discriminação em razão da nacionalidade.

28. Contudo, ainda que assim fosse, estaria em causa uma justificação com fundamento no artigo 46.º CE. De facto, a regulamentação das actividades de lotaria tem por finalidade a prevenção de jogos de fortuna e azar ilegais, a prevenção da lavagem de dinheiro e a prevenção de outras actividades criminosas, o que corresponde aos fins da ordem pública e da segurança pública. Além disso, o vício grave de jogo deve ser considerado uma doença, pelo que a regulamentação nacional da lotaria está igualmente ao serviço da saúde pública.

29. Finalmente, o Governo finlandês admite que, no caso das lotarias finlandesas, não existe nenhuma limitação quanto ao montante das receitas provenientes do jogo.

30. O Governo belga alega, quanto às disposições legais finlandesas, que embora os ganhos provenientes das lotarias autorizadas na Finlândia estejam isentos de imposto, a tributação atinge, contudo, os organizadores da lotaria. A tributação de ganhos de lotarias estrangeiras tem, portanto, de ser considerada um factor correctivo que permite ter em conta a tributação dos organizadores de lotarias finlandeses. Caso contrário, existiria um estímulo para jogar no estrangeiro, o que faria com que as autoridades nacionais perdessem o controlo da oferta existente de jogos de fortuna e azar e as consequências sociais seriam imprevisíveis.

31. Também o Governo belga é de opinião que a regulamentação finlandesa em causa se justifica por razões imperiosas de interesse geral, nas condições que o Tribunal de Justiça estabeleceu, por exemplo, nos seus acórdãos Kraus<sup>8</sup> e Gebhard<sup>9</sup>. A protecção dos consumidores e a ordem pública são os motivos a ter particularmente em conta.

32. O Governo belga remete para o facto de as consequências nocivas das lotarias, do ponto de vista individual e social, se manifestarem no Estado no qual o jogador reside e não naquele onde o bilhete do totoloto foi adquirido. Em consequência, está no poder de apreciação do Estado finlandês limitar tanto quanto possível estas consequências nocivas, isentando de imposto apenas os ganhos obtidos junto de organizadores que foram sujeitos a controlo e com autorização para organizar lotarias. Na Finlândia, as lotarias são realizadas por uma organização controlada pelo Estado finlandês. Deste modo, prossegue-se uma política de canalização mediante a qual os jogadores são mantidos afastados da «zona cinzenta» do jogo de azar. Esta política corre o perigo de ser ameaçada por lotarias estrangeiras. Segundo o acórdão Zenatti<sup>10</sup>, o objectivo da redução das ocasiões de jogo é suficiente para justificar uma restrição à livre prestação de serviços.

33. Além disso, as disposições legais finlandesas não contêm nenhuma discrimina-

ção em razão da nacionalidade. De facto, para efeitos da isenção do imposto, a distinção é feita, não com base na nacionalidade, mas de acordo com o facto de o organizador do jogo ter ou não uma licença. Além disso, as disposições finlandesas, que visam uma limitação da oferta de jogo a uma medida socialmente aceitável, são proporcionais, tendo em conta o vício de jogo que as lotarias podem provocar.

34. O Governo dinamarquês partilha amplamente das posições jurídicas expostas. Além disso, afirmou que tomou posição neste caso porque a tributação sobre as lotarias, tal como é realizada na Finlândia, é geralmente frequente nos Estados-Membros. Se os ganhos provenientes de lotarias estrangeiras fossem isentos de impostos, os cidadãos dos respectivos Estados-Membros seriam induzidos a participar nessas lotarias e as disposições legais que o Estado-Membro em causa adoptasse para a protecção de interesses gerais imperiosos e cuja justificação foi reconhecida pelo Tribunal de Justiça, seriam privadas da sua eficácia, mesmo nos casos em que a lotaria estivesse igualmente sujeita a regulamentação num outro Estado-Membro.

35. O Governo dinamarquês sublinha que as disposições fiscais em causa constituem a parte integral das disposições legais através das quais a organização e a distribuição no mercado de lotarias e de outros jogos de fortuna e azar são regulamentadas e restringidas e que o Tribunal de Justiça considerou justificadas por razões imperio-

8 — Acórdão de 31 de Março de 1993 (C-19/92, Colect., p. I-1663, n.º 32).

9 — Acórdão de 30 de Novembro de 1995 (C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 37).

10 — Referido na nota 4, n.º 36.

sas de interesse geral. É precisamente também devido às possibilidades oferecidas pela Internet que a proibição de distribuição no mercado de jogos de fortuna e azar só pode continuar a ser eficaz se for acompanhada de medidas fiscais.

36. O Governo dos Países Baixos sustenta que o objectivo principal do Governo finlandês consiste em reter os impostos que lhe são devidos. Não é determinante saber quem paga o imposto na qualidade de sujeito passivo. A Finlândia tributa os premiados no jogo directamente ou, em certa medida, indirectamente através do organizador do jogo. Por isso, enquanto um premiado finlandês numa lotaria finlandesa já pagou os seus impostos através do organizador do jogo, um premiado finlandês numa lotaria estrangeira que, enquanto tal, não paga nenhum imposto na Finlândia, ainda não pagou nenhum imposto. Em consequência, as disposições fiscais finlandesas não contêm nenhum tratamento discriminatório e não são contrárias ao artigo 49.º CE.

37. Mas, ainda que fossem consideradas discriminatórias, seriam compatíveis com o artigo 49.º CE pelas razões invocadas no artigo 46.º CE, uma vez que estas disposições fiscais se destinam a combater as consequências nocivas dos jogos de fortuna e azar e não vão além do que é necessário para alcançar estes objectivos. A tributação de ganhos de lotarias organizadas noutro Estado-Membro tendo por efeito a delimitação do montante dos seus prémios constitui a única possibilidade de restringir o

interesse do público naqueles jogos, sem proibir totalmente a participação nos mesmos.

38. O governo norueguês também remete para as razões justificativas do artigo 46.º CE e alega, no que respeita à ordem pública, que a tributação de ganhos provenientes do jogo também se destina, em particular, ao combate à lavagem de dinheiro. De facto, os bilhetes podem ser adquiridos por pessoas para provar às autoridades tributárias a proveniência lícita do dinheiro.

39. A Comissão, assim como o Órgão de Fiscalização da EFTA, defendem, pelo contrário, que uma tributação de ganhos provenientes exclusivamente de lotarias estrangeiras, como aconteceu na Finlândia, é discriminatória e não pode ser justificada por razões de interesse geral. Em consequência, essa tributação viola o artigo 49.º CE.

40. As excepções previstas no artigo 46.º CE não são, na opinião da Comissão, aplicáveis ao caso em apreço. Em particular, as disposições legais finlandesas em causa não têm por finalidade regular a actividade dos jogos de fortuna e azar sob o ponto de vista do interesse geral ou proteger os particulares dos perigos dos jogos de fortuna e azar. Pelo contrário, o efeito da legislação finlandesa é que apenas os ganhos de jogos de fortuna e azar estrangeiros são considerados rendimentos tributáveis. A alegação do Governo finlandês de que a regulamentação

ção em causa se destina à ordem e à saúde públicas é, assim o referiu a Comissão na audiência, vaga e pouco convincente. Além disso, as razões enunciadas nos processos Schindler, Läärä e Zenatti não podem justificar nenhuma discriminação directa, tal como acontece no presente caso. Porém, mesmo supondo que as disposições fiscais finlandesas não são discriminatórias, não existem nenhuma razão imperiosas de interesse geral que justifiquem restrições à livre prestação de serviços.

41. Finalmente, a Comissão remete para o acórdão no processo Fischer<sup>11</sup>, segundo o qual um Estado-Membro, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal, não pode sujeitar a exploração ilegal de jogos de fortuna e azar ao imposto sobre o valor acrescentado, quando as actividades correspondentes autorizadas beneficiam de isenção. *A fortiori*, um Estado Membro não pode, com base no princípio da não discriminação, reservar a um premiado nacional que participou num jogo de fortuna e azar organizado no estrangeiro um tratamento desfavorável em relação a um premiado de um jogo de fortuna e azar nacional. De resto, na audiência, a Comissão chamou a atenção para a grande diferença de nível fiscal existente entre o imposto sobre as lotarias cobrado ao organizador nacional e o imposto sobre o rendimento a que está eventualmente sujeito o premiado de uma lotaria estrangeira. Além disso, pode verificar-se uma dupla tributação, uma vez que a lotaria sueca também está sujeita a tributação.

42. O Órgão de Fiscalização da EFTA partilha, no essencial, da opinião da Comissão. Salieta que as disposições finlandesas relativas ao imposto sobre os rendimentos fazem uma distinção, relativamente a premiados em lotarias, em função do local do estabelecimento do prestador do serviço e, em consequência, restringem a liberdade de prestação de serviços dos organizadores dos jogos. O tratamento fiscal desigual de prémios de lotaria nacionais e estrangeiros é apto a dissuadir os jogadores finlandeses da participação em lotarias estrangeiras.

43. Sem dúvida que os Estados-Membros, em regra, vêem nos jogos de fortuna e azar perigos de natureza moral, religiosa ou cultural mas, atendendo a que na Finlândia existem várias lotarias nacionais, é duvidoso que essas considerações possam ser invocadas para justificar um tratamento completamente diferente das lotarias estrangeiras. Disposições legais nacionais discriminatórias só podem justificar-se excepcionalmente pelas razões enunciadas no artigo 46.º CE, razões essas que, todavia, não existem relativamente às disposições fiscais em causa.

## V — Apreciação

44. O Tribunal de Justiça já se pronunciou várias vezes, precisamente nos processos

11 — Acórdão de 11 de Junho de 1998 (C-283/95, Colect., p. I-3369).

Schindler<sup>12</sup>, Läärä<sup>13</sup> e Zenatti<sup>14</sup>, sobre a compatibilidade de disposições nacionais no sector dos jogos de fortuna e azar com as liberdades fundamentais.

45. Contudo, devem apontar-se em particular duas diferenças do caso presente relativamente àqueles litígios e que devem ser tomadas em consideração na subsequente apreciação do ponto de vista do direito comunitário.

46. Por um lado, no presente processo há que analisar, pela primeira vez, uma regulamentação fiscal relativa a jogos de fortuna e azar em relação com as liberdades fundamentais.

47. O Tribunal de reenvio pretende saber se a cobrança do imposto sobre os rendimentos de ganhos provenientes de lotarias organizadas noutros Estados-Membros é compatível com a livre prestação de serviços segundo o artigo 49.º CE, estando as lotarias organizadas no Estado-Membro em questão isentas desse imposto.

48. Por outro lado, nos casos de livre de prestação de serviços no sector dos jogos de fortuna e azar até agora decididos pelo Tribunal de Justiça, os prestadores de serviços estrangeiros ou os seus representantes actuavam sempre no território ou no mercado do Estado-Membro do beneficiário do serviço ou estavam, pelo contrário, impedidos de exercer essas actividades.

49. No processo Schindler, foram enviados material publicitário e bilhetes a cidadãos de um Estado-Membro por organizadores de uma lotaria com sede num outro Estado-Membro (ou pelos respectivos procuradores), a fim de incentivar a sua participação naquela lotaria<sup>15</sup>.

50. No processo Läärä estava em causa a instalação e exploração de máquinas de jogo por um explorador com sede noutro Estado-Membro<sup>16</sup>.

51. No processo Zenatti, a participação em apostas relativas a acontecimentos desportivos foi organizada através de um representante que actuava no Estado-Membro de acolhimento<sup>17</sup>.

12 — Acórdão referido na nota 2.

13 — Acórdão referido na nota 3.

14 — Acórdão referido na nota 4.

15 — V. acórdão Schindler (referido na nota 2, n.º 3).

16 — V. acórdão Läärä (referido na nota 3, n.º 2).

17 — V. acórdão Zenatti (referido na nota 4, n.º 2).

52. Nos processos referidos tratou-se sempre da regulamentação estatal relativa a actividades de jogos de fortuna e azar no território do respectivo Estado-Membro e isso, sobretudo, sob o aspecto do controlo da oferta no referido território.

53. Em contrapartida, não se trata aqui de saber em que medida um prestador estrangeiro de serviços no sector dos jogos de fortuna e azar pode actuar noutro Estado-Membro. Não está em causa o exercício da actividade da lotaria sueca na Finlândia. O ponto de partida consiste, no caso vertente, pelo contrário, na utilização de um serviço oferecido noutro Estado-Membro. Trata-se, assim, de uma manifestação da liberdade passiva de prestação de serviços, uma vez que D. Lindman, durante uma estadia na Suécia, participou na lotaria local<sup>18</sup>.

54. No entanto, no presente caso, a utilização desta prestação de serviços ocorreu, manifestamente, mais por ocasião de uma estadia no estrangeiro do que como objectivo dessa estadia. De facto, estão em causa, não tanto restrições do direito de uma pessoa se deslocar a outro Estado-Membro, mas antes restrições que dizem respeito à liberdade da prestação do serviço enquanto tal, ou seja, aspectos da «livre circulação de produtos». Em consequência,

também seriam comparáveis à situação em exame os casos nos quais alguém participa por telefone, fax ou Internet numa lotaria proposta por um organizador estrangeiro, assim como meras prestações de serviços por correspondência que, ao contrário das referidas no processo Schindler, não estão associadas a actividades de prestadores estrangeiros de serviços de lotarias no território de um outro Estado-Membro.

*A — Quanto à restrição da livre prestação de serviços pela regulamentação fiscal em causa*

55. A título liminar, há que declarar que, segundo jurisprudência assente, embora o sector da fiscalidade directa enquanto tal, no estado actual do direito comunitário, não seja da competência da Comunidade, os Estados-Membros devem, todavia, exercer a competência que lhes foi atribuída no respeito do direito comunitário<sup>19</sup>.

56. Conforme o Tribunal de Justiça declarou no processo Schindler<sup>20</sup>, a organização de uma lotaria configura uma prestação de serviços na acepção do artigo 50.º CE. Em consequência, a regulamentação fiscal em

18 — Segundo jurisprudência assente, a livre prestação de serviços inclui a liberdade de os destinatários destes se deslocarem a outro Estado-Membro para aí beneficiarem de um serviço, sem serem afectados por restrições. V., entre outros, acórdãos de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard (C-55/98, Colect., p. I-7641, n.º 20); de 29 de Abril de 1999, Ciola (C-224/97, Colect., p. I-2517, n.º 11); de 31 de Janeiro de 1984, Luisi e Carbone (286/82 e 26/83, Recueil, p. 377, n.º 16); e de 2 de Fevereiro de 1989, Cowan (186/87, Colect., p. 195, n.º 15).

19 — V., entre outros, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 28), de 26 de Outubro de 1999, Eurowings (C-294/97, Colect., p. I-7447, n.º 32), e de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 21).

20 — Acórdão já referido na nota 2, n.º 19.

causa deve ser analisada, quanto à sua compatibilidade com a livre prestação de serviços, nos termos do artigo 49.º CE.

57. Segundo jurisprudência assente, o artigo 49.º CE proíbe não só qualquer discriminação contra o prestador de serviços estrangeiro estabelecido noutro Estado-Membro em razão da sua nacionalidade, mas também, em geral, todas as restrições à livre prestação de serviços.

58. São consideradas restrições daquela natureza todas as medidas — ainda que indistintamente aplicadas a prestadores de serviços nacionais e de outros Estados-Membros — quando sejam susceptíveis de impedir, criar entraves ou tornar menos atractivo o exercício daquela liberdade<sup>21</sup>.

59. É certo que a tributação em causa de ganhos provenientes de lotarias não impede os finlandeses de participar em lotarias noutro Estado-Membro. Contudo, esta tributação torna aquelas lotarias sem dúvida menos atractivas do que as lotarias cujos prémios são isentos de imposto e, em consequência, é adequada a dissuadir os jogadores finlandeses de participarem em

lotarias no estrangeiro. Este é precisamente o objectivo que, segundo as informações do Governo finlandês, se pretende alcançar com esta regulamentação fiscal.

60. As disposições fiscais em causa constituem, por isso, fundamentalmente, uma restrição à livre prestação de serviços<sup>22</sup>.

61. Esta conclusão, também não é, no essencial, contestada pelos governos que apresentaram observações neste processo.

62. Assim, as disposições fiscais em causa só podem ser compatíveis com a livre prestação de serviços caso existam as respectivas razões justificativas e se o princípio da proporcionalidade for respeitado.

#### B — *Quanto aos motivos justificativos a ter em conta*

63. Impedimentos à liberdade de prestação de serviços podem justificar-se principalmente pelas razões de interesse geral

21 — V., nomeadamente, acórdãos de 13 de Fevereiro de 2003, Comissão/Itália (C-131/01, Colect., p. I-1659, n.º 26); de 11 de Julho de 2002, Deutsche Paracelsus Schulen (C-294/00, Colect., p. I-6515, n.º 38); de 3 de Outubro de 2000, Corsten (C-58/98, Colect., p. I-7919, n.º 33); de 28 de Março de 1996, Gniot (C-272/94, Colect., p. I-1905, n.º 10); de 9 de Agosto de 1994, Vander Elst (C-43/93, Colect., p. I-3803, n.º 14); e de 25 de Julho de 1991, Säger (C-76/90, Colect., p. I-4221, n.º 12).

22 — V., por exemplo, acórdão de 28 de Abril de 1998, Kohl (C-158/96, Colect., p. I-1931, n.º 35).

expressamente previstas no artigo 46.º CE, aplicável por via do artigo 55.º CE ou, de acordo com a jurisprudência, por razões imperiosas de interesse geral.

64. Embora nos acórdãos Schindler, Läärä e Zenatti, nos quais se baseiam a título principal os governos que apresentaram observações, o Tribunal de Justiça tenha remetido para as razões justificativas nos termos do artigo 46.º CE, não fez, no entanto, nenhum exame autónomo com base nesta disposição.

65. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça, referindo-se às particularidades dos jogos de fortuna e azar e aos perigos específicos que estão associados à organização deste tipo de jogos — e que também foram exaustivamente referidos no caso em apreço — reconheceu razões imperiosas de interesse geral que podem justificar impedimentos à livre prestação de serviços no sector dos jogos de fortuna e azar.

66. O Tribunal de Justiça declarou que os motivos invocados nos processos acima referidos — tais como a prevenção do perigo de fraude e de outras actividades criminosas, a prevenção do perigo de aproveitamento do vício de jogo e a prevenção de consequências pessoais e sociais nocivas, bem como a utilização dos fundos obtidos para fins de utilidade pública e de beneficiência — não devem ser considerados isoladamente mas no seu conjunto, e estes motivos resumem-se no sentido de se prenderem com «a protecção dos destinatários do serviço e, mais geral-

mente, dos consumidores, e ainda com a protecção da ordem social»<sup>23</sup>.

67. Contudo, no caso presente parece duvidoso que a regulamentação fiscal em causa possa de algum modo ser justificada por — essas ou outras — razões imperiosas de interesse geral.

68. De facto, a jurisprudência assente faz referência a medidas «indiferenciadamente aplicáveis», no que respeita a estes motivos justificativos<sup>24</sup>.

69. Deste modo, em relação às regulamentações nacionais em matéria de jogos de fortuna e azar, em relação às quais admitiu como justificação razões imperiosas de interesse geral, o Tribunal de Justiça declarou que as mesmas são indiferenciadamente aplicáveis quer aos operadores do mercado estabelecidos no território nacional, quer aos estabelecidos no de outro Estado-Membro<sup>25</sup>.

23 — V. acórdãos Schindler (referido na nota 2, n.º 57 e segs.), Läärä (referido na nota 3, n.º 31 e segs.), e Zenatti (referido na nota 4, n.º 29 e segs.).

24 — V., entre outros, acórdãos Deutsche Paracelsus Schulen (C-294/00, referido na nota 21, n.º 39); de 4 de Julho de 2000, Haim (C-424/97, Colect., p. I-5123, n.º 57); Zenatti (referido na nota 4, n.º 29); e Gebhard (referido na nota 9, n.º 37).

25 — V. acórdãos Schindler (referido na nota 2, n.º 47), Läärä (referido na nota 3, n.º 28), e Zenatti (referido na nota 4, n.º 26). As legislações nacionais em causa nos dois últimos acórdãos referidos não continham — ao contrário da do acórdão Schindler — nenhuma proibição geral das actividades respectivamente em causa no sector dos jogos de fortuna e azar, mas reservavam estas actividades a determinadas entidades (nacionais). Embora tais legislações prejudicassem inevitavelmente prestadores de serviços estrangeiros, ou praticamente excluíssem a sua actividade naquele território, o Tribunal de Justiça qualificou ainda estas legislações como não discriminatórias, uma vez que as restrições das actividades de jogos de fortuna e azar diziam sempre respeito a todos os operadores no mercado — nacionais ou estrangeiros — que não tinham nenhuma autorização para o efeito nem podiam obter uma licença.

70. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça declarou várias vezes que as medidas discriminatórias apenas podiam justificar-se pelas razões expressamente previstas no artigo 46.º CE<sup>26</sup>.

71. Conforme alegou o Governo finlandês, embora o advogado-geral F. G. Jacobs, nas suas conclusões no processo Danner, se tenha pronunciado no sentido de não distinguir entre razões justificativas de medidas discriminatórias e não discriminatórias<sup>27</sup>, no entanto, não resulta do respectivo acórdão que o Tribunal de Justiça tenha acolhido essa tese, até porque não qualificou as medidas aí em causa como discriminatórias<sup>28</sup>.

72. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça só recentemente, no processo C-388/01, declarou que as medidas discriminatórias — pelo menos quando prevejam uma discriminação baseada na nacionalidade — «só são compatíveis com o direito comunitário se puderem ser abrangidas por uma disposição derogatória expressa, como o artigo 46.º CE, [...] a saber, a ordem pública, a segurança pública e a saúde pública»<sup>29</sup>.

73. É, pois, evidente que, quanto às possibilidades de justificação, deve continuar a distinguir-se entre, por um lado, medidas que, embora restrinjam a liberdade de prestação de serviços, não são discriminatórias, e, por outro, medidas discriminatórias, se bem que da jurisprudência não resultem critérios inequívocos de delimitação<sup>30</sup>.

74. Em qualquer caso, deve declarar-se que o artigo 46.º CE, relativamente aos motivos justificativos nele indicados, se refere a «*regimes especiais para os estrangeiros*». Deste modo, esta disposição diz expressamente respeito, sobretudo a medidas discriminatórias com base no critério da nacionalidade — que, no caso de uma empresa, corresponde à sua sede<sup>31</sup>.

75. Contudo, o Tribunal de Justiça também se referiu, nalguns casos, a propósito de medidas discriminatórias, à origem da prestação dos serviços<sup>32</sup>.

26 — V. acórdãos Ciola (referido na nota 18, n.º 16); de 14 de Novembro de 1995, Svensson (C-484/93, Colect., p. I-3953, n.º 15); de 25 de Julho de 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Colect., p. I-4007, n.º 11); de 25 de Julho de 1991, Comissão/Paises Baixos (C-353/89, Colect., p. I-4069, n.º 15); e de 26 de Abril de 1988, Bond van Adverteerders e o. (352/85, Colect., p. 2085, n.º 32). V. também as minhas conclusões de 10 de Outubro de 2002, Comissão/Itália (acórdão de 16 de Outubro de 2003, C-388/01, Colect., p. I-721, n.º 35).

27 — Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs, de 21 de Março de 2002, no processo C-136/00 (acórdão referido na nota 19, n.ºs 40 e 41).

28 — Acórdão Danner (referido na nota 19, n.ºs 32 e segs.).

29 — Acórdão de 16 de Janeiro de 2003, Comissão/Itália (C-388/01, Colect., p. I-721, n.º 19).

30 — Assim, por exemplo, no acórdão no processo Ciola (referido na nota 18, n.º 16), o Tribunal de Justiça declarou que medidas discriminatórias em razão do lugar de residência do beneficiário apenas estarão em conformidade com o direito comunitário com fundamento numa disposição derogatória expressa do Tratado, enquanto, no acórdão recentemente proferido no processo C-388/01 (referido na nota 29, n.º 21), analisou se uma medida que, segundo este critério, é discriminatória, se justifica com base em razões imperiosas de interesse geral.

31 — V., acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273, n.º 18).

32 — Entre outros, os acórdãos Comissão/Paises Baixos (referido na nota 26, n.º 15), e Bond van Adverteerders (referido na nota 26, n.º 32).

76. A identificação de regulamentações discriminatórias em matéria de prestações de serviços, com base na origem da prestação de serviços e não com base na sede ou na nacionalidade do prestador de serviços parece oportuna, em particular em casos tais como o presente, em que os aspectos pessoais da liberdade de prestação de serviços são relegados para segundo plano e é analisada a prestação de serviços enquanto tal. Estas manifestações da liberdade de prestação de serviços enquanto «livre circulação de produtos» revelam um paralelismo maior com a livre circulação de mercadorias — na qual o critério da nacionalidade também não é determinante — do que com a livre circulação de pessoas.

77. Há que declarar, no caso vertente, que a inclusão controvertida no imposto sobre o rendimento diz respeito, sem excepção, aos ganhos provenientes de lotarias organizadas noutros Estados-Membros, ou seja, a prestações de serviços com origem noutros Estados-Membros.

78. A referência do Governo finlandês ao facto de a tributação em causa de ganhos provenientes de lotarias não dizer apenas respeito a lotarias estrangeiras, mas também a todas as lotarias organizadas na Finlândia sem autorização deve, na minha opinião, ser rejeitada, desde logo porque os jogos de fortuna e azar legalmente organizados não podem ser comparados com jogos de fortuna e azar ilegais.

79. Por outro lado, no caso presente, não existe — ao contrário dos processos Schin-

der, Läärä e Zenatti, onde se tratava de actividades de jogos de fortuna e azar no Estado-Membro dos beneficiários da prestação de serviços<sup>33</sup> — nenhuma relação com uma autorização ou concessão para o exercício na Finlândia de actividades no sector da lotaria.

80. De resto, também não posso partilhar da posição defendida pelos Governos finlandês, belga e neerlandês, segundo a qual a regulamentação fiscal em causa não é discriminatória, essencialmente porque os organizadores nacionais de lotarias estão sujeitos ao imposto sobre as lotarias e, deste modo, os ganhos de jogo de lotarias nacionais e estrangeiras acabam por ser tributados na mesma medida.

81. De facto, não se trata de uma tributação comparável. Isto porque, conforme resulta das declarações do Governo finlandês, o montante do imposto sobre as lotarias a pagar pelos organizadores finlandeses de lotarias não corresponde ao montante do imposto que os premiados em lotarias teriam de pagar se tais ganhos fossem considerados sujeitos a imposto sobre o rendimento. Conforme alegou a Comissão, o imposto sobre o rendimento pode atingir 56%, enquanto o imposto sobre as lotarias, segundo as informações do Governo finlandês, é muito inferior, pelo que é evidente que a tributação de ganhos de lotarias nacionais é inferior em comparação com a tributação das lotarias estrangeiras.

33 — V., *supra*, n.º 48 e segs., e nota 25.

82. Além disso, o imposto sobre o rendimento e o imposto sobre as lotarias também se distinguem no que respeita ao seu cálculo. Isto porque, uma vez que os ganhos de lotarias estrangeiras são incluídos na base de cálculo do imposto progressivo sobre o rendimento finlandês, a tributação efectiva destes ganhos depende, em última instância, do montante do prémio e, aparentemente, também do montante dos restantes rendimentos do premiado finlandês da lotaria.

83. Por isso, deve, em suma, declarar-se que a regulamentação tributária controvertida não constitui, ao contrário das disposições nacionais em causa nos processos Schindler, Läärä e Zenatti, uma regulamentação indiscriminadamente aplicável e que, por isso, se justifica por razões imperiosas de interesse geral. Trata-se, pelo contrário, de uma medida discriminatória que só se pode justificar pelas razões referidas no artigo 46.º CE.

#### C — *Quanto às razões de natureza económica*

84. A relação dos Estados com os jogos de fortuna e azar pode, caracterizar-se de ambivalente: por um lado, estes vêm-se tradicionalmente obrigados, devido aos riscos sociais ligados aos jogos de fortuna e azar, a ter uma intervenção regulamentar ou restritiva, sendo certo que por outro lado, os jogos de fortuna e azar têm uma grande importância para o orçamento público, tanto do ponto de vista fiscal, como, em geral, económico.

85. Já o advogado-geral C. Gulmann discutiu estas implicações económicas dos jogos de fortuna e azar exaustivamente nas suas conclusões no processo Schindler e fez referência a uma parte das consequências consideráveis para as finanças públicas dos Estados-Membros, de uma liberalização neste sector<sup>34</sup>.

86. Todavia, as restrições à livre prestação de serviços só são aceitáveis à luz do direito comunitário na medida em que essas restrições estejam relacionadas com as políticas de ordenamento e protecção adoptadas pelos Estados-Membros por causa dos riscos específicos dos jogos de fortuna e azar.

87. Com efeito, o facto de a garantia de um poder discricionário adequado dos Estados-Membros neste sector — como se manifestou nos acórdãos Schindler, Läärä e Zenatti — poder destinar-se igualmente a servir interesses económicos de determinados Estados-Membros, não deve ocultar que o direito comunitário não pode, em princípio, oferecer quaisquer meios para a manutenção de restrições por razões económicas ou proteccionistas.

34 — Conclusões de 16 de Dezembro de 1993 no processo C-275/92 (acórdão referido na nota 2, n.ºs 114 e segs.).

88. Esta consequência inequívoca decorre da jurisprudência assente, segundo a qual as razões económicas não se incluem nem nas razões do artigo 46.º CE nem nas razões imperiosas de interesse geral que podem justificar uma restrição a uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado<sup>35</sup>.

89. Resulta do exposto, em primeiro lugar, que, no caso em apreço, a regulamentação fiscal controvertida não se pode justificar através da simples garantia do financiamento de determinados fins de interesse público.

90. O mesmo decorre, a meu ver, igualmente do acórdão Zenatti, onde o Tribunal de Justiça declarou que, embora não seja «indiferente» que as lotarias e outros jogos de fortuna e azar possam participar significativamente no financiamento de actividades sem fins lucrativos ou de interesse público, «tal motivo não pode, em si mesmo, ser considerado uma justificação objectiva das restrições à livre prestação de serviços»<sup>36</sup>.

91. Alguns dos governos que apresentaram observações também fizeram mais ou menos explicitamente referência à salva-

guarda das receitas dos impostos sobre a lotaria. No entanto, em geral, a necessidade de evitar a perda de receitas fiscais — que ocorreria, por exemplo, com a participação de jogadores em lotarias de organizadores noutros Estados-Membros — não justifica restrições à livre prestação de serviços nos termos do artigo 46.º CE nem como razão imperiosa de interesse geral<sup>37</sup>.

92. Em contrapartida, não se deve considerar a salvaguarda da coerência do regime fiscal uma razão de natureza económica, questão com a qual o Tribunal de Justiça já se confrontou diversas vezes em conexão com regulamentações fiscais relativas à livre prestação de serviços<sup>38</sup>.

93. No entanto, abstraindo da problemática relativa à possibilidade de invocar esta razão justificativa no caso de medidas discriminatórias como as que aqui estão em causa, os tratamentos fiscais discriminatórios só podem, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, justificar-se por razões de coerência do sistema fiscal quando exista uma relação directa entre as medidas fiscais em causa<sup>39</sup>.

35 — V., entre outros, acórdãos de 16 de Janeiro de 2003, Comissão/Itália (C-388/01, referido na nota 29, n.º 19); de 21 de Novembro de 2002, X e Y (C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 50); de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 48); de 28 de Abril de 1998, Kohll (C-158/96, referido na nota 22, n.º 41); e de 14 de Novembro de 1995, Svensson (referido na nota 26, n.º 15).

36 — Acórdão de 21 de Outubro de 1999, Zenatti (referido na nota 4, n.º 36); v., no entanto, também o acórdão de 26 de Abril de 1988, Bond van Adverteerders (referido na nota 26, n.º 34).

37 — V. acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, referido na nota 19, n.º 56), e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 51).

38 — V., por exemplo, acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, referido na nota 35, n.ºs 48 e 56), e acórdãos referidos na nota seguinte.

39 — V. acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, referido na nota 19, n.º 36), de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft Ltd. e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 69), e de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (referido na nota 35, n.º 57).

94. No caso em apreço não pode, no entanto, falar-se de uma relação daquela natureza entre a tributação de organizadores de lotarias finlandesas, por um lado, e a isenção de imposto sobre o rendimento de premiados nestas lotarias, por outro.

95. Em primeiro lugar, porque se trata de duas tributações independentes de sujeitos passivos diferentes e, em segundo lugar, conforme já referi, porque o valor do imposto sobre a lotaria a pagar pelos organizadores finlandeses de lotarias não está em correlação com o imposto que teria de ser pago pelos premiados em lotarias finlandesas caso estes prémios fossem tributados como prémios de lotarias estrangeiras.

*D — Quanto à prova da justificação da regulamentação em causa e quanto à proporcionalidade*

96. Pelo menos uma parte dos argumentos apresentados pelo Governo finlandês pode enquadrar-se nas razões de ordem e segurança públicas e, sobretudo, de saúde pública, enunciados no artigo 46.º CE. Conforme este alegou, a regulamentação em causa reprimiria, em particular, o vício de jogo e afastaria o perigo de lavagem de dinheiro e de outras actividades criminosas.

97. No entanto, uma medida nacional restritiva de uma das liberdades fundamentais

garantidas pelo Tratado só pode justificar-se por uma das razões enunciadas no artigo 46.º CE se respeitar o princípio da proporcionalidade.

98. Segundo jurisprudência assente, isto significa que essa medida tem de ser adequada a garantir a realização do objectivo que prossegue e que não pode ultrapassar o que é necessário para atingir esse objectivo; o mesmo resultado não pode ser atingido através de medidas menos restritivas<sup>40</sup>.

99. Antes de abordar o carácter adequado e a necessidade da medida controvertida, gostaria de, à parte, referir uma certa ambiguidade na argumentação do Governo finlandês, mas também dos outros governos que apresentaram observações.

100. Por um lado, as alegações apresentadas para justificar a tributação em causa indicam que a tributação, enquanto tal, se destina a servir determinados objectivos, tais como a repressão do vício de jogo.

40 — Neste sentido, entre outros, v. acórdãos do Tribunal de Justiça de 26 de Novembro de 2002, Olazabal (C-100/01, Colect., p. I-10981, n.º 43); de 9 de Julho de 1997, De Agostini (C-34/95, C-35/95 e C-36/95, Colect., p. I-3843, n.º 55); de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C-55/94, referido na nota 9, n.º 37); e de 25 de Julho de 1991, Comissão/Países Baixos (C-353/89, referido na nota 26, n.º 19).

101. Por outro lado, através de uma argumentação mais vasta sustentou-se que a regulamentação fiscal em causa constitui uma componente essencial do regime finlandês dos jogos de fortuna e azar, uma vez que impede que os fins de protecção prosseguidos por um Estado-Membro ou a «política de canalização» no sector dos jogos de fortuna e azar, que o Tribunal de Justiça considerou, no essencial, justificada, sejam desvirtuados pelo facto de se poder participar em jogos de fortuna e azar estrangeiros.

102. Finalmente, é de referir que o Tribunal de Justiça atribui ao poder de apreciação de um Estado-Membro a determinação que este «entende garantir no seu território em matéria de lotarias e outros jogos a dinheiro»<sup>41</sup>.

103. As precedentes considerações devem ser manifestamente entendidas no sentido de os Estados-Membros poderem, no essencial, regular as condições gerais e o nível de protecção relativamente ao exercício de actividades de jogos de fortuna e azar *no seu território*, segundo o seu entendimento. Os processos Schindler, Läärä e Zenatti referiam-se, em particular, ao controlo da oferta<sup>42</sup>. A este respeito, o Tribunal de Justiça determinou que é às autoridades nacionais que compete «apreciar se, no contexto da finalidade prosseguida, é necessário proibir total ou parcialmente as actividades desta natureza ou se basta restringi-las e prever, para este efeito,

modalidades de controlo mais ou menos estritas»<sup>43</sup>. Este poder de apreciação não é, no entanto, a tal ponto lato que permita que, como no caso em apreço, um Estado-Membro possa impedir ou restringir a simples participação numa lotaria organizada noutro Estado-Membro, que não está ligada a actividades de lotaria no seu território ou no seu mercado.

104. Com efeito, nesse caso, as prestações de serviços de lotarias oferecidas no outro Estado-Membro não são, ou são apenas indirectamente, parte da «oferta de jogos de fortuna e azar» no Estado-Membro em causa, cujo controlo ou restrição são, sem dúvida, da competência deste último<sup>44</sup>.

105. No entanto, no que respeita, desde logo, ao objectivo de prevenção da lavagem de dinheiro e de outras actividades criminosas, ou seja, a defesa da ordem pública, não resulta dos elementos apresentados pelos governos que apresentaram observações em que medida a tributação em causa de ganhos de lotarias estrangeiras é adequada ou necessária para atingir estes objectivos.

106. O Governo norueguês referiu-se, em relação com o combate à lavagem de dinheiro, à possibilidade de, na falta da

41 — V. acórdão Zenatti (referido na nota 4, n.º 33).

42 — V. nota 25.

43 — Acórdão Zenatti (referido na nota 4, n.º 33).

44 — V., a este respeito, conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo Zenatti (C-67/98, acórdão referido na nota 4, n.º 33).

tributação controvertida, as pessoas comprarem talões estrangeiros para provar às autoridades tributárias a proveniência lícita do dinheiro.

107. Em primeiro lugar, a tributação só é adequada a evitar tais manobras se a lavagem de dinheiro se tornar menos atractiva pelo facto de os dinheiros ilícitos em causa serem tributados. No entanto, esta medida, por si só, em nada altera a possibilidade de lavagem de dinheiro.

108. Quanto à necessidade da tributação de ganhos de lotarias estrangeiras com o intuito de evitar a lavagem de dinheiro neste sector, há que declarar que, a este respeito, se deve proceder, acima de tudo, a uma verificação da realidade dos ganhos de lotarias que, em princípio, também pode ser feita sem a tributação desses ganhos<sup>45</sup>.

109. Nestes termos, em minha opinião, não existe, na tributação geral de ganhos estrangeiros, uma relação proporcional ao fim prosseguido.

110. No que respeita ao objectivo da repressão do vício do jogo, isto é, a

protecção da saúde pública, podem retirar-se elementos mais concretos das alegações apresentadas. De acordo com esses elementos, a atracção pelo jogo deve ser diminuída, em particular através da redução do montante dos ganhos recorrendo a medidas fiscais.

111. Uma vez que a atractividade de uma lotaria está relacionada com o montante do ganho possível, a medida em causa é, em princípio, adequada a reduzir o vício do jogo.

112. Contudo, vários aspectos se opõem à proporcionalidade ou à necessidade da regulamentação fiscal em causa para fins da protecção da saúde pública.

De resto, estas objecções dizem em grande parte respeito igualmente à justificação da medida controvertida pelas razões imperiosas de interesse geral referidas no processo.

113. As alegações do Governo finlandês nas observações escritas de que mantinha a tributação de lotarias na Finlândia o mais baixa possível para não pôr em perigo o financiamento de actividades de interesse comum não são compatíveis com os objec-

45 — É possível que as actividades de lavagem de dinheiro comportem maiores dificuldades para os participantes em lotarias do que para os organizadores das mesmas — que, por essa razão, estão, e bem, sujeitos a um controlo adequado ou a um sistema de concessões. Por um lado, teriam de ser encontrados os vencedores de talões premiados de lotarias estrangeiras. Por outro, os prémios especialmente elevados ou — mesmo — os prémios frequentes num jogo de fortuna e azar tal como a lotaria não passariam certamente despercebidos.

tivos prosseguidos através da política fiscal finlandesa relativa às lotarias, de limitar o vício do jogo por razões de política da saúde.

114. Em geral, resulta da jurisprudência relativa ao artigo 46.º CE que as razões justificativas aí referidas não permitem que os Estados-Membros tenham dois pesos e duas medidas em relação às restrições. No que respeita à ordem pública, o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro não pode, com esse fundamento, adoptar medidas em relação a um nacional de outro Estado-Membro, «devido a um comportamento que, quando praticado pelos nacionais do primeiro Estado-Membro, não dá lugar a medidas repressivas ou a outras medidas reais e efectivas destinadas a combatê-lo»<sup>46</sup>. Transposto para o caso vertente, isso significa, portanto, que não se pode, por razões ligadas ao combate ao vício do jogo, agir, relativamente a lotarias estrangeiras, de modo mais restritivo do que relativamente a lotarias nacionais. Assim, é de sublinhar que o Governo finlandês não conseguiu indicar medidas de combate ao vício do jogo em relação a lotarias finlandesas, comparáveis com a regulamentação em causa.

115. O imposto sobre as lotarias que o organizador finlandês de uma lotaria tem de pagar não é comparável com a tributação do ganho proveniente de lotarias

estrangeiras, desde logo quanto ao seu efeito (reprimir o vício do jogo) porque é de valor manifestamente inferior e, sobretudo, porque o jogador da lotaria só tem de suportar de forma apenas indirecta. Acresce que o Governo finlandês admitiu que, relativamente às lotarias, na Finlândia também não há nenhuma limitação atendendo ao montante de dinheiro em jogo.

116. Finalmente, se o Governo finlandês sustenta que a tributação de prémios de lotarias estrangeiras deve destinar-se unicamente a compensar a falta de tributação fiscal através do imposto sobre a lotaria, então nessa tributação deveria ter-se em conta igualmente a eventual tributação, desde logo, da lotaria estrangeira no país de origem. Isto porque, caso contrário, a medida em causa ultrapassaria a medida necessária para atingir o objectivo indicado.

117. Relativamente à possibilidade de verificar essa situação, pode remeter-se, conforme o Tribunal de Justiça já fez várias vezes em casos análogos, para a Directiva 77/799/CEE<sup>47</sup>, segundo a qual um Estado-Membro pode obter das autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento<sup>48</sup>. Com efeito,

47 — Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94).

48 — V. acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, referido na nota 19, n.º 49); de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard (C-55/98, referido na nota 18, n.º 26); de 15 de Maio de 1997, Futura Participations (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 30); e de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 26).

46 — Acórdão Olazabal (C-100/01, referido na nota 40, n.º 42); v. também acórdão de 18 de Maio de 1992, Adoui e Coruaille (115/81 e 116/81, Colect., p. 1665, n.º 9).

a regulamentação fiscal em causa inclui os ganhos provenientes de lotarias estrangeiras na base de cálculo do imposto sobre o rendimento.

119. Em consequência, a regulamentação fiscal controvertida não está justificada.

118. Deste modo, deve declarar-se que a regulamentação em causa não é necessária por nenhum dos motivos enunciados no artigo 46.º CE.

120. Tendo em conta as considerações precedentes, deve declarar-se que disposições fiscais tais como as que aqui estão em causa não são compatíveis com o artigo 49.º CE.

## VI — Conclusão

121. Em consequência, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo à questão prejudicial:

«O artigo 49.º CE opõe-se a disposições nacionais como as disposições finlandesas, segundo as quais os ganhos provenientes de lotarias organizadas noutros Estados-Membros são considerados rendimento tributável do premiado para efeitos de imposto sobre o rendimento, quando as lotarias organizadas no Estado-Membro em questão estão isentas desse imposto.»