

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
CHRISTINE STIX-HACKL  
föredraget den 10 april 2003<sup>1</sup>

I — Inledning

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Lotteriskattelagen (552/1992)*

1. I förevarande mål skall domstolen återigen efter domarna i målen Schindler<sup>2</sup>, Läära<sup>3</sup> och Zenatti<sup>4</sup> utreda en fråga som rör en nationell bestämmelse om huruvida spel om pengar är förenligt med fördragsbestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster. Ålands förvaltningsdomstol har begärt förhandsavgörande av huruvida artikel 49 EG utgör hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka lotterivinster från lotterier som anordnas i andra medlemsstater vid inkomstbeskattningen räknas som skattepliktig inkomst för vinnaren samtidigt som lotterivinster från lotterier som anordnas i ifrågavarande medlemsstat är skattefria vid inkomstbeskattningen.

2. Enligt 1 § lotteriskattelagen (552/1992) skall lotteriskatt betalas till staten på lotterier som anordnas i Finland.

3. Med lotteri avses enligt 2 § första stycket i denna lag bland annat "varulotteri, penningslotteri, bingospel och totopspel ...".

4. Ett utdrag ur 3 § lotteriskattelagen har följande lydelse: "Skattskyldig är den som anordnar ett lotteri."

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 24 mars 1994 i mål C-275/92, Schindler (REG 1994, s. I-1039; svensk specialutgåva, tillägg, s. 119).

3 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-124/97, Läära (REG 1999, s. I-6067).

4 — Dom av den 21 oktober 1999 i mål C-67/98, Zenatti (REG 1999, s. I-7289).

B — *Inkomstskattelagen (1535/1992)*

7. Vad beträffar lotterivinster föreskrivs följande i 85 § inkomstskattelagen:

5. I 1 § 1 och 2 mom. inkomstskattelagen föreskrivs följande:

”Lotterivinster. Skattepliktig inkomst är inte vinster från lotterier som avses i 2 § lotteriskattelagen. Sådan inkomst är dock vinster som kan anses som skälig ersättning för någon prestation eller som kan betraktas som lön enligt lagen om förskottsuppbörd.”

”Inkomst och skattetagare. För förvärvsinkomst skall betalas skatt till staten, kommunen och församlingen. För kapitalinkomst skall betalas skatt till staten. Kommunernas rätt till avkastning av beskattningen av kapitalinkomster beaktas vid fördelningen av skatteinkomsterna såsom denna lag och lagen om skatteuppbörd (611/78) stadgar.”

C — *Kommunalskattelagen för landskapet Åland*

6. I 9 § 1 och 2 mom. inkomstskattelagen fastställs vem som är skattskyldig och vilka inkomster som är skattepliktiga. Skyldiga att betala skatt på inkomst som har förvärvats här och annorstädes är personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland. Skattepliktiga inkomster utgörs av de inkomster som de skattskyldiga har i pengar eller i pengars värde. Fysiska personers och dödsboms inkomster delas upp i två inkomstslag, nämligen kapitalinkomster och förvärvsinkomster.

8. Ett utdrag ur 1 § 1 mom. har följande lydelse:

”Lagens tillämpningsområde. På förvärvsinkomst ... skall betalas skatt till kommun samt medges förlustutjämning vid kommunalbeskattningen i enlighet med vad därom är föreskrivet i inkomstskattelagen (FFS 1535/92) samt förordningen om skatt på inkomst (FFS 1551/92) med de undantag

som följer av denna lag och särskilda bestämmelser.”

### III — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9. Diana Elisabeth Lindman, klagande i målet vid den nationella domstolen, är finsk medborgare och bosatt i Saltvik kommun på Åland. I samband med en vistelse i Sverige köpte hon en lott i ett lotteri som AB Svenska Spel hade anordnat. Vid vinstdragningen i Stockholm den 7 januari 1998 vann hon 1 000 000 SEK. Lotterivinsten på 1 000 000 SEK, motsvarande 672 100 FIM, räknades som skattepliktig förvärvsinkomst vid inkomstbeskattningen för skatteåret 1998.

10. Eftersom lotterivinsten ansågs utgöra förvärvsinkomst uppbars härpå statsskatt till finska staten, kommunalskatt till Saltviks kommun, kyrkoskatt till församlingen samt ytterligare en sjukförsäkringspremie, som togs ut med stöd av sjukförsäkringslagen och hängde samman med den försäkrades kommunalbeskattning.

11. Vinsten ansågs inte vara skattefri enligt 85 § inkomstskattelagen, eftersom skattefriheten endast gäller de lotterier som avses i 2 § lotteriskattelagen, till vilka endast räknas lotterier som anordnas i Finland. Vinsten ansågs inte heller utgöra kapitalinkomst, eftersom man med kapitalinkomst avser inkomst som kan anses ha influerats av egendom, vilket det inte ansågs vara fråga om i förevarande fall.

12. Diana Elisabeth Lindman begär omprövning av beskattningen vid skatterättelsenämnden. Hennes yrkande om att beskattningen av lotterivinsten från Sverige skulle upphävas eller reduceras, ogillades emellertid genom beslut av den 22 maj 2000, efter det att skattestyrelsen hade tagit ställning i frågan.

13. Diana Elisabeth Lindman överklagade skatterättelsenämndens beslut vid Ålands förvaltningsdomstol — den hänskjutande domstolen.

14. Hon yrkade att beskattningen av den lotterivinst hon erhållit från Sverige skulle upphävas. Alternativt yrkades att vinsten inte skulle beskattas som förvärvsinkomst utan som kapitalinkomst, vilket innebär en lindrigare skattesats.

15. I målet vid den nationella domstolen har de finska myndigheterna företrätt uppfattningen att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i inkomstskattelagen endast är tillämpligt på lotterier som anordnas i Finland och att detta inte utgör ett hinder för en svensk lotterisammanslutnings frihet att tillhandahålla tjänster i Finland i den mening som avses i artikel 49 EG.

16. Enligt vad Ålands förvaltningsdomstol har anfört omfattar undantaget från skatteplikt enligt inkomstskattelagen mot bakgrund av lotteriskattelagen endast lotterier som anordnas i Finland. Förvaltningsdomstolen företräder därför uppfattningen att inkomstbeskattningen, antingen i form av förvärvs- eller kapitalinkomstbeskattning, av vinster från utomlands anordnade lotterier eventuellt kan anses utgöra särbehandling på grundval av var tjänsten tillhandahålls.

17. Ålands förvaltningsdomstol begär därför, genom beslut av den 5 februari 2000, att domstolen skall meddela förhandsavgörande i enlighet med artikel 234 EG i följande fråga:

”Utgör artikel 49 EG hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka lotterivinster från lotterier som anordnas i andra medlemsstater vid inkomstbeskattningen räknas som skattepliktig inkomst för vinnaren samtidigt som lotterivinster från lotterier som anordnas i ifrågasvarande medlemsstat är skattefria vid inkomstbeskattningen?”

#### IV — Yttranden vid domstolen

18. I förevarande mål har Diana Elisabeth Lindman, den finska, den belgiska och den danska regeringen, kommissionen liksom Eftas övervakningsmyndighet och den norska regeringen avgivit yttranden.

19. Diana Elisabeth Lindman har endast anfört att hon anser att hon genom beskattningen av lotterivinsten har utsatts för diskriminerande behandling. Hennes uppfattning är att vinsten inte skulle ha varit skattepliktig om hon hade varit bosatt i Sverige eller om hon hade vunnit i ett finskt lotteri.

20. Den finska, den belgiska, den danska och den norska regeringen har företrätt uppfattningen att en skattebestämmelse såsom den finska, enligt vilken vinster från lotterier som har anordnats i andra medlemsstater beskattas i motsats till lotterivinster i den egna medlemsstaten, är förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG. Dessa regeringar har framför allt åberopat domstolens rättspraxis i målen Schindler<sup>5</sup>, Läärä<sup>6</sup> och Zenatti<sup>7</sup>. De har visserligen i huvudsak tillstått, att en sådan beskattning av lotte-

5 — Se ovan fotnot 2.

6 — Se ovan fotnot 3.

7 — Se ovan fotnot 4.

rivinsten är ägnad att begränsa friheten att tillhandahålla tjänster, men likväl inte ansett denna bestämmelse som nödvändigtvis diskriminerande. De har gjort gällande att de finska bestämmelserna i varje fall är berättigade av tvingande hänsyn av allmänintresse och har framhållit att medlemsstaterna enligt nämnda rättspraxis har ett stort utrymme för skönmässig bedömning vad gäller bestämmelser om spel om pengar.

21. Den finska regeringen har närmare bestämt anfört att anordnande av spel om pengar i Finland är reglerat så att spelarens rättssäkerhet garanteras, brott förhindras och sociala men som orsakas av spel om pengar minskas. Dessa syften har i domen i målet Schindler ansetts motivera en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster, och den ifrågavarande skattebestämmelsen skulle därmed vara berättigad, eftersom den utgör en del av den nationella lotterilagstiftningen.

22. Den finska regeringen har anfört att inkomsterna från de spel om pengar som anordnas av de tre sammanslutningar som har erhållit tillstånd att anordna spel om pengar i Finland är betydande. Den har hänvisat till att intäkterna skall ingå i statsbudgeten, för att säkerställa att de främjar allmänna mål i samhället. Finska staten har avstått från att beskatta spel om pengar så att detta skulle äventyra användningen för allmännyttiga ändamål.

23. Den finska regeringen har dessutom anfört att lotteriverksamhet i Finland därför beskattas mycket lågt och att ingen annan skatt än lotteriskatten föreskrivs. I dagens läge motsvarar lotteriskattenivån inte längre den skatt som vinstmottagaren skulle bli tvungen att betala om vinsterna skulle betraktas som beskattningsbar inkomst för mottagaren.

24. Den finska regeringen har gjort gällande att eftersom Finland inte kan beskatta utländska bolag som bedriver lotteriverksamhet återstår, som enda till buds stående medel, att uppbära skatten för utländska lotterivinsten hos vinnaren. I annat fall skulle de personer i Finland som erhåller utländska lotterivinsten och utländska anordnare få del av en skatteförmån, oberoende av om intäkterna från lotteriet kommer till användning för allmännyttiga ändamål i källstaten eller om dessa skyddsändamål beaktas i denna stat, såsom är fallet med de finska bestämmelserna.

25. Vid förhandlingen har den finska regeringen vidare anfört att användning av lotteriintäkterna för allmännyttiga ändamål endast utgör ett tilläggsargument vad beträffar förenligheten med gemenskapsrätten. Framför allt är spel om pengar allmänt sett i Finland begränsade genom olika åtgärder vad avser insatser och vinster. Storleken på vinsterna har avgörande betydelse för hur mycket som spelas. Genom beskattningen kommer det att vara mindre lockande att delta i utländska spel om pengar, vilket möjliggör att kontroll av

och skydd mot spelets skadliga följder i samhället kan upprätthållas. Dessa målsättningar kan endast uppnås genom att utländska lotterivinster beskattas. Åtgärder med mindre begränsande verkan finns inte.

26. Den finska regeringen anser att nationella restriktioner i fråga om anordnande av spel och de villkor som föreskrivs för denna verksamhet är motiverade av tvingande hänsyn av allmänintresse, med avseende på skydd av spelarna och allmän ordning samt på finansieringen av allmännyttig verksamhet, även om de nationella bestämmelserna anses vara diskriminerande.

27. De ifrågavarande skattebestämmelserna kan dock inte anses vara diskriminerande. Anledningen till att lotterivinster inom landet inte beskattas är att anordnaren av dessa lotterier beskattas. Dessutom skulle lotterivinster inom landet likaså beskattas om de anordnades utan tillstånd, vilket innebär att det inte föreligger någon diskriminering på grund av nationalitet.

28. Även om diskriminering skulle anses föreligga, skall den i varje fall anses berättigad mot bakgrund av artikel 46 EG. Målet med regleringen av lotteriverksamheten är nämligen att hindra olagliga spel om pengar, penningtvätt och andra kriminella handlingar, vilket motsvarar mål som grundas på hänsyn till allmän ordning och säkerhet. Dessutom anses starkt spelberoende utgöra en sjukdom och den nationella regleringen av lotterier främjar därför även den allmänna hälsan.

29. Den finska regeringen har slutligen tillstått att det inte finns någon begränsning vad beträffar storleken på insatserna i finska lotterier.

30. Den belgiska regeringen har vad beträffar den finska lagstiftningen anfört att vinster från lotterier som är tillåtna i Finland visserligen är skattefria, men att beskattning emellertid sker av dem som anordnar lotteriet. Beskattningen av utländska lotterivinster skall med andra ord ses som en korrigerande faktor som medför att hänsyn tas till att finska anordnare av lotterier påförs skatt. I annat fall uppstår nämligen ett incitament att spela i utlandet, vilket innebär att nationella myndigheter förlorar kontrollen över utbudet av lotterier och konsekvenserna för samhället blir överblickbara.

31. Även den belgiska regeringen har företrätt uppfattningen att de relevanta finska bestämmelserna är motiverade av tvingande hänsyn av allmänintresse enligt de villkor som domstolen exempelvis har fastslagit i domarna i målen Kraus<sup>8</sup> och Gebhard<sup>9</sup>. Såsom tvingande hänsyn anses särskilt konsumentskydd och allmän ordning.

32. Den belgiska regeringen har påpekat att de skadliga verkningarna av lotterier såväl individuellt sett som vad avser samhället uppkommer i den stat där spelaren är bosatt och inte där lotterna säljs. Det ligger därför inom Finlands handlingsutrymme att i den utsträckning det är möjligt begränsa sådana skadliga verkningar genom att endast undanta sådana lotterivinster från skatteplikt som har erhållits i lotterier som har anordnats av kontrollerade anordnare med tillstånd. I Finland ansvarar ett organ, som kontrolleras av finska staten, för lotteriverksamheten. Därmed eftersträvas att spelarna undanhålls från penningspelens "grå zon". Denna målsättning riskerar att undergrävas på grund av utländska lotterier. Enligt domen i målet Zenatti<sup>10</sup> är minskade spelmöjligheter tillräckligt för att berättiga inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster.

33. Det har vidare anförts att den finska lagstiftningen inte medför någon diskriminering på grund av nationalitet. För skattskyldigheten är nationaliteten nämligen inte avgörande, utan i stället huruvida anordnaren innehar tillstånd eller inte. Med hänsyn till det spelberoende som lotterier kan förorsaka står den finska lagstiftningen dessutom i proportion till det eftersträfvade syftet att begränsa spelutbudet till en socialt lämplig nivå.

34. Den danska regeringen har till stor del instämt i det ovanstående. Den har dessutom påpekat att den har valt att ta ställning i frågan, eftersom beskattning av lotterier med den utformning som återfinns i Finland är vanligt förekommande i medlemsstaterna. Om man låter vinster från utländska lotterier vara skattefria, blir följderna att medborgarna uppmuntras att delta i utländska lotterier samt att de bestämmelser som den aktuella medlemsstaten har fastställt, och som domstolen har ansett vara berättigade, för att tillgodose tvingande hänsyn av allmänintresse förlorar sin verkan, vilket även inträffar om lotteriet i fråga även regleras i en annan medlemsstat.

35. Den danska regeringen har betonat att de relevanta skattebestämmelserna utgör en integrerad del av lagstiftningen, genom vilken anordnande och marknadsföring av lotterier och andra spel om pengar regleras och begränsas och vilken domstolen har

8 — Dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167), punkt 32.

9 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 37.

10 — Se ovan fotnot 4, punkt 36.

ansett vara berättigad på grund av ett flertal tvingande hänsyn av allmänintresse. Även mot bakgrund av de möjligheter som Internet medför, måste ett förbud mot marknadsföring av spel om pengar kompletteras med åtgärder på skatteområdet.

36. Den nederländska regeringen har anfört att den finska regeringens huvudsyfte utgörs av att uppbära den skatt som tillkommer finska staten. Vem som såsom skattskyldig betalar skatten är inte avgörande. Finland påför den som vinner på lotteri antingen direkt eller på sätt och vis indirekt genom den som anordnar lotteriet. Medan en finsk vinnare på lotteri i Finland redan har betalat skatt genom anordnaren av lotteriet, har en finsk vinnare i ett utländskt lotteri ännu inte betalat någon sådan skatt, eftersom det utländska lotteriet som sådant inte är skattepliktigt i Finland. Därav följer att de finska skattebestämmelserna inte är diskriminerande och är förenliga med artikel 49 EG.

37. Även om de emellertid skulle anses vara diskriminerande, är de trots det förenliga med artikel 49 EG mot bakgrund av de hänsyn som följer av artikel 46 EG, eftersom dessa skattebestämmelser syftar till att motarbeta lotteriers skadliga verkningar och inte går utöver vad som krävs för att uppnå dessa syften. Beskattning av lotterivinster från lotterier som har anordnats i en annan medlemsstat med den följden att storleken på vinsterna begränsas,

utgör den enda möjligheten att begränsa allmänhetens intresse för sådana spel utan att fullständigt förbjuda dem.

38. Även den norska regeringen har hänvisat till de hänsyn som anges i artikel 46 EG och har med hänvisning till allmän ordning anfört att beskattning av lotterivinster särskilt syftar till att förhindra penningtvätt. Vinstlotter kan nämligen köpas av dem som behöver bevisa för skattemyndigheten att pengarna har erhållits på ett lagligt sätt.

39. Kommissionen liksom Eftas övervakningsmyndighet har däremot företrätt uppfattningen att beskattning uteslutande av utländska lotterivinster, såsom i Finland, är diskriminerande och inte kan anses vara berättigad med hänsyn till allmänintresset. Beskattningen innebär en överträdelse av artikel 49 EG.

40. De undantag som föreskrivs i artikel 46 EG är i förevarande fall nämligen inte tillämpliga enligt kommissionen. De finska relevanta bestämmelserna har inte till syfte att reglera penningspelsverksamhet av hänsyn till allmänintresset eller att skydda de enskilda från riskerna med spel om pengar. Den finska lagstiftningen får däremot till följd att endast utländska lotterivinster anses utgöra skattepliktig inkomst. Den finska regeringens påstående att den ifrågavarande bestämmelsen gagnar allmän



ordning och hälsa är, enligt vad kommissionen anförde vid den muntliga förhandlingen, vagt och långsökt. Därutöver kan de tvingande hänsyn som anges i domstolens domar i målen Schindler, Läärä och Zenatti inte anses motivera direkt diskriminering som den som föreligger i förevarande fall. Även om de finska skattebestämmelserna inte skall anses diskriminerande, föreligger inte tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera inskränkningar i rätten till fri rörlighet för tjänster.

41. Kommissionen har slutligen hänvisat till domen i målet Fischer<sup>11</sup>, i vilken det anges att en medlemsstat enligt principen om skatteneutralitet inte skall belägga olagligt anordnande av spel med mervärdesskatt, när motsvarande lagliga verksamheter har undantagits från skatteplikt. *A fortiori* kan en medlemsstat, i enlighet med principen om icke-diskriminering, inte behandla en vinnare från den egna staten, som har deltagit i ett lotteri som har anordnats utomlands, mindre förmånligt än en vinnare i ett nationellt lotteri. I övrigt har kommissionen vid den muntliga förhandlingen pekat på den stora skillnaden vad avser skattesatserna, som föreligger mellan den lotteriskatt som uppbärs från anordnare av lotteri i den egna staten och den inkomstskatt som i förekommande fall påförs vinnare i utländska lotterier. Dessutom skulle dubbelbeskattning kunna uppstå, eftersom även det svenska lotteriet beskattas.

42. Eftas övervakningsmyndighet har i huvudsak samma uppfattning som kommissionen. Den har konstaterat att det i de finska inkomstskattebestämmelserna vad beträffar vinnare på lotteri görs en åtskillnad, med avseende på tjänsteleverantörens etableringsort, och att detta därför innebär en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster för dem som anordnar lotterier. Det faktum att lotterivinster i det egna landet respektive utomlands skattemässigt behandlas olika kan avvålla finska spelare från att delta i utländska lotterier.

43. Utan tvekan anser medlemsstaterna ofta att spel om pengar medför risker av moraliskt, religiöst eller kulturellt slag, men det kan mot bakgrund av att det finns ett flertal nationella lotterier i Finland ifrågasättas om dessa risker kan motivera en helt annan behandling av utländska lotterier. Diskriminerande nationella bestämmelser kan endast i undantagsfall vara berättigade med hänvisning till de tvingande hänsyn som anges i artikel 46 EG. Sådana hänsyn föreligger emellertid inte vad beträffar de ifrågavarande skattebestämmelserna.

## V — Bedömning

44. Domstolen har redan vid ett flertal tillfällen, närmare bestämt i målen Schindler<sup>12</sup>, Läärä<sup>13</sup> och Zenatti<sup>14</sup>, avgjort frå-

12 — Ovan fotnot 2.

13 — Ovan fotnot 3.

14 — Ovan fotnot 4.

11 — Dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369).

gan huruvida nationella bestämmelser på området för spel om pengar är förenliga med de grundläggande friheterna.

45. Det skall emellertid påpekas att det föreligger två skillnader som utmärker förevarande mål jämfört med nämnda mål och som det skall tas hänsyn till vid den följande gemenskapsrättsliga bedömningen.

46. Dels skall i det förevarande målet en skattebestämmelse om spel om pengar för första gången prövas i samband med de grundläggande friheterna.

47. Den hänskjutande domstolen söker klarhet i huruvida regler, enligt vilka lotterivinster från lotterier som anordnas i andra medlemsstater vid inkomstbeskattningen räknas som skattepliktig inkomst för vinnaren samtidigt som lotterivinster från lotterier som anordnas i ifrågavarande medlemsstat är skattefria vid inkomstbeskattningen, är förenliga med friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG.

48. Dels har, i de mål som domstolen hittills har avgjort, i fråga om friheten att tillhandahålla tjänster på området för spel om pengar, de utländska anordnarna respektive deras företrädare varit verksamma på territoriet respektive marknaden i den medlemsstat som mottagarna av tjänsten befunnit sig eller, snarare, hindrats från att bedriva sådan verksamhet.

49. I målet Schindler infördes lotterireklam och lottsedlar till invånarna i en medlemsstat av anordnare av ett lotteri (respektive av deras företrädare) i en annan medlemsstat, i syfte att möjliggöra för dessa invånare att delta i detta lotteri.<sup>15</sup>

50. I målet Läärä rörde det sig om bedrivande av penningautomatverksamhet av en aktör i en annan medlemsstat.<sup>16</sup>

51. I målet Zenatti möjliggjorde en representant som var verksam i mottagarmedlemsstaten att en utländsk anordnare kunde organisera vadhållning vid sportevenemang.<sup>17</sup>

15 — Se domen i målet Schindler (ovan fotnot 2), punkt 3.

16 — Se domen i målet Läärä (ovan fotnot 3), punkt 2.

17 — Se domen i målet Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 2.

52. Sätillvida rörde det sig i nämnda mål om statlig reglering av penningsspelsverksamhet i de olika medlemsstaterna och framför allt vad avser kontrollen av utbudet.

53. I förevarande fall handlar det däremot inte om frågan i vilken utsträckning en utländsk aktör som tillhandahåller tjänster på penningsspelsområdet kan vara verksam i en annan medlemsstat. Svensk lotteriverksamhet i Finland är inte föremål för diskussion. Utgångspunkten är snarare ianspråktagandet av en tjänst som erbjuds i en annan medlemsstat. Härvid rör det sig om en form av passiv frihet att tillhandahålla tjänster, eftersom Diana Elisabeth Lindman deltog i ett svenskt lotteri under en vistelse i Sverige.<sup>18</sup>

54. Ianspråktagandet av denna tjänst har i förevarande fall emellertid sannolikt inte varit syftet med utlandsvistelsen utan har ägt rum i samband med denna vistelse. Tonvikten ligger nämligen inte på inskränkningar i en persons rätt att bege sig till en annan medlemsstat utan snarare på inskränkningar som rör den fria rörligheten för tjänster som sådan, med andra ord ”fri

rörlighet för produkter”. Jämförbara härmed är även fall där någon via telefon, fax eller Internet deltar i ett lotteri som anordnas av en utländsk anordnare, med andra ord även rena korrespondenttjänster som dock, till skillnad från tjänsterna i målet Schindler, inte har något samband med verksamhet som utländska aktörer som tillhandahåller lotteritjänster i en annan medlemsstat bedriver.

*A — Inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster genom de omstridda skattebestämmelserna*

55. Inledningsvis skall det erinras om att även om frågor om direkta skatter enligt fast rättspraxis, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.<sup>19</sup>

56. Såsom domstolen redan har konstaterat i målet Schindler<sup>20</sup>, utgör anordnande av ett lotteri en tjänst i den mening som avses i artikel 50 EG. De relevanta

18 — Enligt fast rättspraxis innefattar fri rörlighet för tjänster frihet för kunden att bege sig till en annan medlemsstat och där ta tjänster i anspråk, utan att hindras av inskränkningar i denna rätt. Se bland annat dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 20, av den 29 april 1999 i mål C-224/97, Ciola (REG 1999, s. I-2517), punkt 11, av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk specialutgåva, volym 7, s. 473), punkt 16, och av den 2 februari 1989 i mål 186/87, Cowan (REG 1989, s. 195; svensk specialutgåva, volym 10, s. 1), punkt 15.

19 — Se bland annat dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-225), punkt 28, av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings (REG 1999, s. I-7447), punkt 32, och av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21.

20 — Domen i målet Schindler (ovan fotnot 2), punkt 19.

skattebestämmelsernas förenlighet med friheten att tillhandahålla tjänster skall därmed utredas i enlighet med artikel 49 EG.

regeringens uppgift har skattebestämmelsen också fått precis denna effekt.

57. Enligt fast rättspraxis innebär artikel 49 EG ett förbud inte endast mot all form av diskriminering på grund av nationalitet av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, utan mot varje inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.

60. De omstridda skattebestämmelserna utgör därför i princip, från såväl de utländska lotterianordnarnas som de finska deltagarnas synvinkel, en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.<sup>22</sup>

58. Som sådana inskränkningar skall samtliga åtgärder anses — även om de är tillämpliga på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad — som innebär att utövande av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt.<sup>21</sup>

61. Detta bestrids i huvudsak inte av de regeringar som har avgivit yttranden i förevarande mål.

59. Visserligen innebär den omstridda beskattningen av lotterivinster inte att finska medborgare inte kan delta i lotterier i en annan medlemsstat. Denna beskattning innebär dock utan tvekan att sådana lotterier förefaller mindre attraktiva än lotterier vars vinster är skattefria, och är därmed ägnad att avhålla finska spelare från att delta i lotterier utomlands. Enligt den finska

62. De omstridda skattebestämmelserna kan med andra ord endast vara förenliga med friheten att tillhandahålla tjänster om de kan anses berättigade på grundval av vissa skäl och om proportionalitetsprincipen har iakttagits.

#### B — Skäl som kan komma i fråga

21 — Bland annat dom av den 13 februari 2003 i mål C-131/01, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-1659), punkt 26, av den 11 juli 2002 i mål C-294/00, Deutsche Paracelsus Schulen (REG 2002, s. I-6515), punkt 38, av den 3 oktober 2000 i mål C-58/98, Corsten (REG 2000, s. I-7919), punkt 33, av den 28 mars 1996 i mål C-272/94, Guiot (REG 1996, s. I-1905), punkt 10, av den 9 augusti 1994 i mål C-43/93, Vander Elst (REG 1994, s. I-3803; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-59), punkt 14, och av den 25 juli 1991 i mål C-76/90, Säger (REG 1991, s. I-4221), punkt 12.

63. En inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster kan principiellt sett anses berättigad på grundval av de hänsyn

22 — Se exempelvis dom av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 35.

av allmänintresse som anges i artikel 46 EG, till vilken det hänvisas i artikel 55 EG, eller motsvarande tvingande hänsyn av allmänintresse som framgår av rättspraxis.

64. I domarna i målen Schindler, Läärä och Zenatti, på vilka de aktuella regeringarna huvudsakligen har grundat sig i sina yttranden, har domstolen visserligen hänvisat till de skäl som anges i artikel 46 EG, men har trots detta inte gjort någon särskild prövning mot bakgrund av denna bestämmelse.

65. Domstolen har i stället med hänvisning till det som kännetecknar spel om pengar och de specifika risker som är förenade med anordnande av spel om pengar — vilka även har aktualiserats i förevarande mål — godtagit att det föreligger tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster på området för spel om pengar.

66. Domstolen har konstaterat att de i de ovan nämnda målen angivna grunderna — såsom att förhindra fara för bedrägeri och andra brott samt utnyttjande av spelberoende och att undvika skadliga följder för enskilda och för samhället, liksom att avsätta de medel som krävs för allmännyttiga och välgörande ändamål — inte skall bedömas var för sig utan i ett sammanhang och att dessa grunder sammanfattningsvis rör skyddet för mottagarna av tjänsten och, mer allmänt, kon-

sumentskyddet, liksom skyddet för ordningen i samhället.<sup>23</sup>

67. I förevarande fall förefaller det emellertid vara tveksamt om de omstridda skattebestämmelserna över huvud taget kan anses vara berättigade på grundval av — sådana eller andra — tvingande hänsyn av allmänintresse.

68. Enligt fast rättspraxis refereras i samband med dessa skäl nämligen till åtgärder som är ”tillämpliga utan åtskillnad”.<sup>24</sup>

69. Således har domstolen, i fråga om de nationella bestämmelser på området för spel om pengar vilka har ansetts berättigade mot bakgrund av beskrivna tvingande hänsyn av allmänintresse, alltid gjort bedömningen att de är tillämpliga oberoende av om aktörerna är etablerade inom landet eller i någon annan medlemsstat.<sup>25</sup>

23 — Se domarna i målen Schindler (ovan fotnot 2), punkterna 57 ff., Läärä (ovan fotnot 3), punkterna 31 ff., och Zenatti (ovan fotnot 4), punkterna 29 ff.

24 — Se bland annat dom i mål C-294/00 (ovan fotnot 21), punkt 39, av den 4 juli 2000 i mål C-424/97, Haim (REG 2000, s. I-5123), punkt 57, i målet Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 29, och av den 30 november 1995 i målet Gebhard (ovan fotnot 9), punkt 37.

25 — Se domarna i målen Schindler (ovan fotnot 2), punkt 47, Läärä (ovan fotnot 3), punkt 28, och Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 26. De omstridda nationella bestämmelserna i de två sistnämnda målen innehöll — till skillnad från i målet Schindler — inte något generellt förbud vad beträffar de däri ifrågavarande verksamheterna på området för spel om pengar, utan föreskrev att särskilda (inhemska) organ skulle ansvara för dessa verksamheter. Även om sådana bestämmelser oundvikligen är till nackdel för utländska tjänsteleverantörer respektive i praktiken omöjliggör verksamhet i den aktuella staten, ansåg domstolen att dessa bestämmelser oberoende härav var tillämpliga utan åtskillnad, eftersom inskränkningarna i verksamheten för spel om pengar avsåg samtliga — inhemska som utländska — aktörer, vilka inte innehade något tillstånd eller kunde erhålla ett sådant.

70. Däremot har domstolen vid upprepade tillfällen fastslagit att diskriminerande åtgärder endast kan anses vara berättigade med hänvisning till de hänsyn som uttryckligen anges i artikel 46 EG.<sup>26</sup>

71. Såsom den finska regeringen har anfört, har generaladvokaten Jacobs i sitt förslag till avgörande i målet Danner ställt sig positivt till att frånga åtskillnaden mellan godtagbara skäl vad avser diskriminerande åtgärder och åtgärder som gäller utan åtskillnad.<sup>27</sup> Det framgår dock inte av domen i det målet att domstolen följde detta förslag och den har framför allt underlåtit att uttryckligen fastslå att de däri omstridda åtgärderna är diskriminerande.<sup>28</sup>

72. Domstolen har först nyligen i domen i målet C-388/01 fastslagit att diskriminerande åtgärder — åtminstone om det föreskrivs en åtskillnad på grund av nationalitet — ”endast är förenliga med gemenskapsrätten om de framgår av en uttrycklig undantagsbestämmelse, såsom artikel 46 EG ..., nämligen allmän ordning, säkerhet eller hälsa”.<sup>29</sup>

73. Liksom tidigare är det med andra ord fråga om att göra en åtskillnad mellan, å ena sidan, de åtgärder som visserligen innebär en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster men som är tillämpliga utan åtskillnad och, å andra sidan, diskriminerande åtgärder, för att avgöra om åtgärderna är berättigade även om det av rättspraxis inte framgår några entydiga avgränsningskriterier.<sup>30</sup>

74. Det kan dock fastställas att artikel 46 EG och de däri angivna skälen för berättigande hänförs till ”författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare”. Därmed avses i denna bestämmelse uttryckligen framför allt åtgärder som innebär en diskriminering på grund av nationalitet — som vad beträffar ett bolag motsvarar bolagets säte.<sup>31</sup>

75. Vad beträffar diskriminerande åtgärder har domstolen även vid några tillfällen hänvisat till tjänsternas ursprung.<sup>32</sup>

26 — Se dom av den 29 april 1999 i målet Ciola (ovan fotnot 18), punkt 16, av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson (REG 1995, s. I-3955), punkt 15, av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda (REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-331), punkt 11, av den 25 juli 1991 i mål C-353/89, kommissionen mot Nederländerna (REG 1991, s. I-4069; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-353), punkt 15, och av den 26 april 1988 i mål 352/85, Bond van Adverteerders m.fl. (REG 1988, s. 2085; svensk specialutgåva, volym 9, s. 449), punkt 32. Jämför även mitt förslag till avgörande av den 10 oktober 2002 i mål C-388/01, kommissionen mot Italien (dom av den 16 januari 2003, REG 2003, s. I-721), punkt 35.

27 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs av den 21 mars 2002 i mål C-136/00 (ovan fotnot 19), punkterna 40 och 41.

28 — Domen i målet Danner (ovan fotnot 19), punkterna 32 ff.

29 — Dom av den 16 januari 2003 i mål C-388/01, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-721), punkt 19.

30 — Således har domstolen exempelvis fastslagit i domen i målet Ciola (ovan fotnot 18), punkt 16, att diskriminerande åtgärder, som en följd av mottagarens bosättningsort, endast är förenliga med gemenskapsrätten om de kan hänföras till en uttrycklig undantagsbestämmelse i fördraget, medan domstolen nyligen i domen i mål C-388/01 (ovan fotnot 29), punkt 21, har undersökt huruvida en åtgärd som åtskilts enligt detta kriterium kan anses berättigad mot bakgrund av tvingande hänsyn till allmänintresset.

31 — Se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18.

32 — Bland annat i domarna i målen kommissionen mot Nederländerna (ovan fotnot 26), punkt 15, och Bond van Adverteerders (ovan fotnot 26), punkt 32.

76. Att identifiera diskriminerande bestämmelser på området för tjänster alltefter tjänstens ursprung och inte alltefter tjänsteleverantörernas säte eller nationalitet, förefaller lämpligt, särskilt i fall som det förevarande, i och med att de bedömningsgrunder för friheten att tillhandahålla tjänster som är relaterade till person får en underordnad roll och tonvikten, i stället, läggs på tjänsten som sådan. En sådan beskrivning av friheten att tillhandahålla tjänster som "fri rörlighet för produkter" uppvisar fler paralleller med fri rörlighet för varor — som är oberoende av kriteriet nationalitet — än med fri rörlighet för personer.

77. Sätillvida skall det fastställas att det omstridda innefattandet av vinster i inkomstskatten genomgående endast avser vinster från lotterier som har anordnats i andra medlemsstater, med andra ord tjänster som har sitt ursprung i andra medlemsstater.

78. Den finska regeringens påpekande, att den ifrågavarande beskattningen av lotterivinster inte endast omfattar utländska lotterier utan alla lotterier som anordnas utan tillstånd i Finland, skall enligt min mening bortses från, eftersom lagligt anordnade spel om pengar inte kan jämföras med olagliga spel om pengar.

79. Dessutom aktualiseras i förevarande fall — till skillnad från i målen Schindler,

Läärä och Zenatti, där det rörde sig om penningspelsverksamhet i tjänstemottagarens medlemsstat<sup>33</sup> — inte något tillstånd eller koncession för att inleda verksamhet på området för lotterier i Finland.

80. För övrigt förstår jag inte det resone-mang som har förts av den finska, den belgiska och den nederländska regeringen, enligt vilket den omstridda skattebestämmelsen i huvudsak inte skulle vara diskriminerande, eftersom anordnarna av lotterier i den egna staten påförs lotteriskatt och spelvinster från inhemska och utländska lotterier därmed skulle beskattas på samma sätt.

81. Det rör sig nämligen inte om en jämförbar beskattning. Såsom framgår av de uppgifter som den finska regeringen har lämnat, motsvarar inte storleken på den lotteriskatt som anordnare av spel om pengar skall erlägga den skatt som vinnare på lotteri skall betala, om de aktuella vinsterna anses vara inkomstskattepliktiga. Såsom kommissionen har anfört kan inkomstskattesatsen uppgå till 56 procent medan lotteriskatten är mycket låg enligt den finska regeringen. Man kan således uppenbarligen utgå från att beskattningen av vinster från inhemska lotterier är obetydlig i jämförelse med beskattningen av vinster från utländska lotterier.

33 — Se ovan punkterna 48 ff. och fotnot 25.

82. Dessutom föreligger det en skillnad vad avser beräkningen av inkomstskatten respektive lotteriskatten. Medan utländska lotterivinster innefattas i beräkningsunderlaget för den progressivt utformade finska inkomstskatten, beror den faktiska beskattningen av dessa vinster slutligen på storleken på vinsten och tydligen även på storleken på den finska lotterivinnarens övriga inkomster.

83. Mot bakgrund härav kan det fastställas att det vad avser de omstridda skattebestämmelserna, till skillnad från de nationella bestämmelser som aktualiserades i samband med målen Schindler, Läärä och Zenatti, inte rör sig om bestämmelser som är tillämpliga utan åtskillnad och som därför skall motiveras på grundval av tvingande hänsyn av allmänintresse. Det rör sig snarare om en diskriminerande åtgärd som endast kan anses vara motiverad med hänvisning till de hänsyn som anges i artikel 46 EG.

### C — Ekonomiska skäl

84. Olika staters inställning till penningspelsverksamhet skulle allmänt sett kunna karaktäriseras som ambivalent: Dels anser de sig traditionellt sett mot bakgrund av de samhällsrisiker som följer av spel om pengar vara tvingade att vidta begränsande åtgärder eller åtgärder för att upprätthålla ordningen, dels har spel om pengar stor betydelse, såväl skattemässigt som från allmän ekonomisk synvinkel, för de offentliga finanserna.

85. I sitt förslag till avgörande i målet Schindler har generaladvokaten Gulmann utförligt redogjort för dessa ekonomiska aspekter på spel om pengar samt för de delvis långtgående konsekvenserna av en liberalisering på detta område för medlemsstaternas offentliga finanser.<sup>34</sup>

86. Gemenskapsrättsligt kan inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster likväl endast godtas i den utsträckning som dessa inskränkningar har ett samband med den ordnings- och skyddspolitik som bedrivs av medlemsstaterna som en följd av riskerna med spel om pengar.

87. Även om medlemsstaterna på detta område givits ett vederbörligt handlingsutrymme, vilket — såsom det gavs uttryck för i målen Schindler, Läärä och Zenatti — kan föranleda att vissa medlemsstaters ekonomiska intressen gynnas, skall det uppmärksammas att det enligt gemenskapsrätten i princip inte är tillåtet att upprätthålla inskränkningar i ekonomiska eller protektionistiska skäl.

34 — Förslag till avgörande av den 16 december 1993 i mål C-275/92 (ovan fotnot 2), punkterna 114 ff.



88. Detta framgår tydligt av fast rättspraxis, enligt vilken ekonomiska hänsyn varken omfattas av de hänsyn som anges i artikel 46 EG eller av de tvingande hänsyn av allmänintresse som anses berättiga en inskränkning i de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget.<sup>35</sup>

89. Därav följer att de omstridda skattebestämmelserna i förevarande fall inte kan motiveras med att finansieringen av vissa allmännyttiga ändamål skall säkerställas.

90. Enligt min åsikt framgår detta även av domen i målet Zenatti, där domstolen har påpekat att även om det inte är "utan betydelse" att lotterier och andra spel om pengar på ett avgörande sätt kan bidra till finansieringen av ideella eller allmännyttiga verksamheter, "kan ett sådant skäl inte i sig anses utgöra ett objektivt berättigande för inskränkningar i rätten att tillhandahålla tjänster".<sup>36</sup>

91. Flera av de berörda regeringarna har mer eller mindre tydligt pekat på betydelsen av att tillvarata skatteintäkterna från lotte-

rier. Allmänt sett kan emellertid behovet av att hindra att skatteintäkterna minskas — vilket exempelvis följer av att spelare deltar i lotterier som anordnas av aktörer i andra medlemsstater — varken berättiga inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 46 EG eller utgöra tvingande hänsyn av allmänintresse.<sup>37</sup>

92. Att säkerställa kongruensen i skattesystemet skall däremot inte anses utgöra ett ekonomiskt skäl, vilket domstolen redan vid ett flertal tillfällen har fastställt vad gäller skattebestämmelser som rör området frihet att tillhandahålla tjänster.<sup>38</sup>

93. Även om man bortser från problematiken kring tillämpligheten av detta skäl för diskriminerande åtgärder som de förevarande, kan skattemässig särbehandling, enligt domstolens rättspraxis, endast anses berättigad av hänsyn till kongruensen i skattesystemet om det föreligger ett omedelbart samband mellan de aktuella skatteåtgärderna.<sup>39</sup>

35 — Se bland annat dom av den 16 januari 2003 i mål C-388/01 (ovan fotnot 29), punkt 19, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-0000), punkt 50, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooyen (REG 2000, s. I-4071), punkt 48, av den 28 april 1998 i mål C-158/96 (ovan fotnot 22), punkt 41, och av den 14 november 1995 i målet Svensson (ovan fotnot 26), punkt 15.

36 — Domen i målet Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 36, se dock även domen i målet 352/85 (ovan fotnot 26), punkt 34.

37 — Se dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00 (ovan fotnot 19), punkt 56, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161), punkt 51.

38 — Se exempelvis dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98 (ovan fotnot 35), punkterna 48 och 56, och de domar som nämns i följande fotnoter.

39 — Se dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00 (ovan fotnot 19), punkt 36, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft Ltd m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 69, och av den 6 juni 2000 i målet Verkooyen (ovan fotnot 35), punkt 57.

94. I förevarande fall föreligger emellertid inte ett sådant samband mellan beskattningen av anordnare av finska lotterier å ena sidan och undantag från inkomstskatt för vinnarna i samma lotterier å andra sidan.

95. För det första rör det sig närmare bestämt om två skilda beskattningar av olika skatteskyldiga personer, och för det andra motsvarar inte storleken på den lotteriskatt som de finska anordnarna av lotterier skall erlägga den skatt som vinnare på finska lotterier skulle ha betalat, om dessa vinster hade beskattats på samma sätt som vinster från utländska lotterier.

*D — Bevis för att den aktuella bestämmelsen är berättigad samt proportionalitetsprincipen*

96. Åtminstone en del av de argument som den finska regeringen har framställt kan hänföras till de hänsyn till allmän ordning och säkerhet och framför allt till allmän hälsa som anges i artikel 46 EG. Såsom denna regering har anfört skall den ifrågasvarande bestämmelsen begränsa spelberoendet och avvärja risken för penningtvätt och andra brott.

97. En nationell åtgärd varigenom en av de grundläggande friheterna inskränks, vilka säkerställs i fördraget, kan emellertid endast anses berättigad med hänvisning till de hänsyn som anges i artikel 46 EG, under förutsättning att proportionalitetsprincipen iakttas.

98. Enligt fast rättspraxis innebär detta att en sådan åtgärd skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas härigenom, och den skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Samma målsättning skall med andra ord inte kunna uppnås genom åtgärder med mindre begränsande verkan.<sup>40</sup>

99. Innan jag går in på lämplighet och behov av den omstridda bestämmelsen, ämnar jag kort peka på en viss tvetydighet i den finska regeringens argumentation, vilket även gäller övriga berörda regeringar.

100. Dels har det vad beträffar berättigandet av den omstridda beskattningen anförts att beskattningen i sig gagnar vissa målsättningar såsom begränsning av spelberoende.

40 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Olazabal (REG 2002, s. I-10981), punkt 43, av den 9 juli 1997 i de förenade målen C-34/95, C-35/95 och C-36/95, De Agostini (REG 1997, s. I-3843), punkt 55, av den 30 november 1995 i mål C-55/94 (ovan fotnot 9), punkt 37, och av den 25 juli 1991 i mål C-353/89 (ovan fotnot 26), punkt 19.

101. Dels består större delen av argumentationen i att de omstridda skattebestämmelserna utgör en nödvändig del av penningpelsverksamheten i Finland, eftersom de förhindrar att de skyddsändamål och den skyddspolitik som eftersträvas av en medlemsstat på området för spel om pengar, och som domstolen i princip har ansett vara berättigade, undergrävs genom att deltagande i utländska spel om pengar är möjligt.

102. Slutligen skall det erinras om att domstolen har överlämnat till medlemsstaterna att avgöra omfattningen av det skydd som en medlemsstat "önskar upprätthålla inom sitt territorium i fråga om lotterier och andra spel om pengar".<sup>41</sup>

103. Det står emellertid klart att detta skall förstås så att medlemsstaterna har rätt att fastställa rambestämmelser och skydds nivå såsom de finner lämpligt, vad beträffar tillhandahållande av spel om pengar på *deras territorium*. I målen Schindler, Läära och Zenatti aktualiserades härvid särskilt kontroll av utbudet.<sup>42</sup> Beträffande detta har domstolen fastslagit att det är nationella myndigheters sak att "inom ramen för det mål som eftersträvas bedöma om det är nödvändigt att helt eller delvis förbjuda sådana aktiviteter eller att endast inskränka dem och att i det syftet föreskriva mer eller mindre strikta kontrollmetoder".<sup>43</sup> Denna

rätt att avgöra omfattningen av skyddet får dock inte leda till att en medlemsstat, såsom i förevarande fall, hindrar eller inskränker deltagande i ett lotteri som har anordnats i en annan medlemsstat, och som inte har ett samband med lotteriverksamhet på det egna territoriet respektive på den egna marknaden.

104. I ett sådant fall utgör de lotteritjänster som erbjuds i den andra medlemsstaten nämligen inte eller endast indirekt en del av "utbudet av spel om pengar" i den aktuella medlemsstaten som denna utan tvekan är behörig att utöva kontroll över eller inskränka.<sup>44</sup>

105. Vidare vad beträffar målsättningen att hindra penningtvätt och andra brott, med andra ord vad beträffar skydd för allmän ordning, framgår det av de berörda regeringarnas uppgifter inte särskilt tydligt i vad mån den omstridda beskattningen av utländska lotterivinster är ändamålsenlig eller nödvändig för att uppnå denna målsättning.

106. Den norska regeringen har i samband med motarbetande av penningtvätt påpekat

41 — Se domen i målet Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 33.

42 — Se fotnot 25.

43 — Domen i målet Zenatti (ovan fotnot 4), punkt 33.

44 — Se generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i mål C-67/98 (ovan fotnot 4), punkt 33.

att om den omstridda skattebestämmelsen inte hade existerat, skulle det ha varit möjligt att köpa utländska vinstlotter för att gentemot skattemyndigheten bevisa pengarnas ursprung.

107. Vidare är beskattningen ägnad att förhindra sådana åtgärder endast i det avseendet att penningtvätt därigenom blir mindre intressant eftersom de aktuella olagliga pengarna beskattas.

108. Vad beträffar behovet av beskattning av utländska lotterivinster, i syfte att förhindra penningtvätt på detta område, kan därmed konstateras att det beträffande detta skulle vara lämpligare att besluta om en kontroll av huruvida sådana lotterivinster som i princip skulle kunna undslippa beskattning verkligen existerar.<sup>45</sup>

109. Mot bakgrund härav står den generella beskattningen av utländska vinster enligt min åsikt inte i rimlig proportion till det åsyftade målet.

45 — Penningtvätt på lotterideltagarnas sida i motsats till vad som gäller anordnarsidan — som av den anledningen i regel är underkastad lämplig tillsyn respektive ett koncessionssystem — uppnår svårigen någon större omfattning. Dels skulle personer som vunnit lämpligt belopp i utländska lotterier och som var villiga att sälja sin vinstlott behöva spåras upp. Dels skulle särskilt höga eller — framför allt — ofta förekommande vinster i spel om pengar såsom lotterier inte passera obemärkt förbi.

110. Vidare, vad beträffar målsättningen att begränsa spelberoendet, med andra ord vad beträffar skyddet för allmän hälsa, framgår denna tydligare av de berördas yttranden. I enlighet härmed innebär särskilt en reducering av storleken på vinsten genom skatteåtgärder att incitamentet att spela minskar.

111. Eftersom intresset för ett lotteri beror på storleken på de eventuella vinsterna, skall påståendet att den omstridda åtgärden medför en begränsning av spelberoendet i princip godtas.

112. Mycket talar emellertid för att behovet av de omstridda skattebestämmelserna inte står i rimlig proportion till det åsyftade målet att skydda allmän hälsa.

Dessutom har de omstridda åtgärderna i dessa invändningar till stor del motiverats med de tvingande hänsyn av allmänintresse som har omnämnts i målet.

113. Det som den finska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande, att finska staten har avstått från att beskatta spel om pengar så att detta skulle äventyra finansieringen av allmännyttiga verksamheter, är inte förenligt med det — genom den finska

skattepolitiken beträffande lotterier — åsyftade hälsopolitiska målet att begränsa intresset för spel.

114. Generellt sett framgår det av rättspraxis, att de i artikel 46 EG angivna skälen inte innebär att medlemsstaterna har rätt att vad beträffar inskränkningar använda två olika måttstockar. Vad avser undantagsbestämmelserna om allmän ordning har domstolen fastslagit att en medlemsstat inte på grund härav får vidta åtgärder mot en medborgare från en annan medlemsstat ”på grund av ett uppträdande som medlemsstaten inte försöker förhindra när det gäller de egna medborgarna genom att vidta repressiva åtgärder eller andra faktiska och effektiva åtgärder”.<sup>46</sup> Tillämpat på förevarande mål innebär det att det endast på grund av motarbetande av spelberoende är tillåtet att vidta inskränkande åtgärder vad gäller utländska lotterier, i den mån som även inhemska lotterier omfattas härav. Härvid skall påpekas att den finska regeringen inte har kunnat visa att det har vidtagits åtgärder som är jämförbara med de omstridda bestämmelserna för att motarbeta spelberoendet vad avser finska lotterier.

115. Den lotteriskatt, som den finska anordnaren av ett lotteri skall erlagga, kan inte jämföras med beskattningen av vinster från utländska lotterier med hänvisning till effekten (som begränsar intresset för spel),

eftersom den förra uppenbarligen är obetydlig och framför allt eftersom det rör sig om en indirekt beskattning för spelaren. Dessutom har den finska regeringen tillstått att det i Finland beträffande lotterier inte finns någon övre gräns för spelinsatserna.

116. När den finska regeringen slutligen argumenterar för att beskattningen av vinster från utländska lotterier endast är avsedd att kompensera för den skattebelastning som saknas, skall härvid beaktas huruvida det utländska lotteriet redan är skattepliktigt i ursprungslandet. I annat fall går den omstridda åtgärden utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det angivna målet.

117. Domstolen har i ett flertal fall erinrat om att en medlemsstat, för att kontrollera detta, har möjlighet att åberopa direktiv 77/799/EEG,<sup>47</sup> enligt vilket en medlemsstat från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat har rätt att erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten.<sup>48</sup> Genom de omstridda

47 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

48 — Se dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00 (ovan fotnot 19), punkt 49, av den 28 oktober 1999 i målet Vestergaard (ovan fotnot 18), punkt 26, av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations (REG 1997, s. I-2471), punkt 30, och av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 26.

46 — Dom i mål C-100/01 (ovan fotnot 40), punkt 42. Se även dom av den 18 maj 1982 i de förenade målen 115/81 och 116/81, Adoui och Cornuaille (REG 1982, s. 1665), punkt 9.

skattebestämmelserna innefattas nämligen vinsterna i utländska lotterier i beräkningsunderlaget för inkomstskatten.

119. Den omstridda skattebestämmelsen är därför inte berättigad.

118. Därmed kan fastställas att de omstridda bestämmelserna inte kan anses vara nödvändiga mot bakgrund av de skäl som anges i artikel 46 EG.

120. Avslutningsvis skall fastställas att skattebestämmelser, som den förevarande, inte är förenliga med artikel 49 EG.

## VI — Förslag till avgörande

121. Slutligen föreslås att domstolen skall besvara frågan enligt följande:

Artikel 49 EG utgör hinder mot att en medlemsstat, här Finland, tillämpar regler enligt vilka lotterivinster från lotterier som anordnas i andra medlemsstater vid inkomstbeskattningen räknas som skattepliktig inkomst för vinnaren samtidigt som lotterivinster från lotterier som anordnas i ifrågavarande medlemsstat är skattefria vid inkomstbeskattningen.