

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
C. STIX-HACKL  
van 10 april 2003 <sup>1</sup>

I — Inleiding

II — Rechtskader

A — *De lotteriskattelagen (552/1992) (wet betreffende de belasting op loterijen)*

1. Na zijn arresten Schindler <sup>2</sup>, Läärä e.a. <sup>3</sup> en Zenatti <sup>4</sup> wordt aan het Hof in deze zaak wederom een vraag voorgelegd over de verenigbaarheid van een nationale regeling inzake kansspelen met de bepalingen van het Verdrag inzake het vrij verrichten van diensten. De Ålands förvaltningsdomstol (Finland) verzoekt om een prejudiciële beslissing over de vraag, of artikel 49 EG eraan in de weg staat dat een lidstaat prijzen van in andere lidstaten georganiseerde kansspelen voor de inkomstenbelasting tot het belastbare inkomen van de winnaar rekent, terwijl prijzen van in die lidstaat georganiseerde kansspelen van de inkomstenbelasting zijn vrijgesteld.

2. Overeenkomstig § 1 van de lotteriskattelagen is aan het Rijk een belasting op kansspelen verschuldigd voor in Finland georganiseerde loterijen.

3. Volgens § 2, lid 1, van deze wet moet onder loterij onder meer worden verstaan: „de verloting van goederen, de verloting van geld, bingo- en totospelen [...]”.

4. § 3 van de lotteriskattelagen bepaalt onder meer: „Als belastingplichtige wordt degene aangemerkt die de loterij organiseert”.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Arrest van 24 maart 1994 (C-275/92, Jurispr. blz. I-1039).

3 — Arrest van 21 september 1999 (C-124/97, Jurispr. blz. I-6067).

4 — Arrest van 21 oktober 1999 (C-67/98, Jurispr. blz. I-7289).

B — *De inkomstkattelagen (1535/1992)*  
(*wet op de inkomstenbelasting*)

5. § 1, leden 1 en 2, van de inkomstkattelagen bepaalt:

„Inkomsten en belastingplichtigen. Over inkomsten uit arbeid is belasting verschuldigd aan het Rijk, aan de gemeente en aan de kerkgemeente. Over inkomsten uit vermogen is belasting verschuldigd aan het Rijk. Het recht van de gemeente in de opbrengst van de belasting op inkomsten uit vermogen wordt in aanmerking genomen bij de verdeling van de belastingopbrengst zoals geregeld in die wet en in de wet inzake belastingheffing (611/78).”

6. § 9, leden 1 en 2, van de inkomstkattelagen bepaalt wie en welke inkomsten onder de belastingplicht vallen. Volgens deze bepalingen zijn personen die gedurende het belastingjaar woonplaats in Finland hebben gehad, inkomstenbelasting verschuldigd over binnenlandse en buitenlandse inkomsten. Belastbare inkomsten zijn de inkomsten van de belastingplichtige, bestaande in geld of een op geld waardeerbaar voordeel. De inkomsten van natuurlijke personen en nalatenschappen worden ingedeeld in twee categorieën, namelijk inkomsten uit vermogen en inkomsten uit arbeid.

7. Met betrekking tot prijzen uit loterijen wordt in § 85 van de inkomstkattelagen het volgende bepaald:

„Prijzen uit loterijen. Prijzen verkregen bij in § 2 van de loteriskattelagen bedoelde loterijen vormen geen belastbaar inkomen. Wel belastbaar zijn de voordelen die als redelijke tegenprestatie voor enigerlei prestatie of als loon in de zin van de wet op de inhouding van loonbelasting kunnen worden aangemerkt.”

C — *De kommunalskattelagen för landskapet Åland* (gemeentebelastingwet voor de regio Åland)

8. § 1, lid 1, bepaalt onder meer:

„Werkings sfeer van de wet. Over inkomsten uit arbeid [...] is belasting verschuldigd aan de gemeente; de verrekening van verliezen geschiedt volgens de bepalingen van de inkomstkattelagen (FFS 1535/92) en de förordningen om skatt på inkomst (FFS 1551/92) [verordening inzake de inkom-

stenbelasting], behoudens de in deze wet en in bijzondere bepalingen genoemde uitzonderingen.”

### III — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

9. Lindman, verzoekster in het hoofdgeding, is Fins burger en woont in Saltvik op de Ålandseilanden. Tijdens een verblijf in Zweden heeft zij een lot gekocht in een door de AB Svenska Spel georganiseerde loterij. Bij de trekking op 7 januari 1998 in Stockholm werd vastgesteld dat zij een prijs van 1 000 000 SEK had gewonnen. Deze prijs, overeenkomende met 672 100 FIM, werd in het kader van de inkomstenbelasting voor het belastingjaar 1998 als belastbare inkomsten uit arbeid aangemerkt.

10. Aangezien deze prijs werd aangemerkt als inkomsten uit arbeid, werden daarop de aan de Finse staat verschuldigde rijksbelasting, de aan de gemeente Saltvik verschuldigde gemeentebelasting, de aan de kerkgemeente toekomende kerkbelasting en een aanvullende ziekteverzekeringspremie op grond van de sjukförsäkringslag (ziekteverzekeringwet), gekoppeld aan de door de verzekerde verschuldigde gemeentebelasting, geheven.

11. De prijs van de loterij werd niet overeenkomstig § 85 van de inkomstkattelagen

als belastingvrij aangemerkt, omdat deze vrijstelling van belasting alleen geldt voor de in § 2 van de lotteriskattelagen genoemde loterijen, waaronder alleen loterijen vallen die in Finland zijn georganiseerd. De prijs werd evenmin als inkomsten uit vermogen behandeld, omdat daaronder voordelen worden verstaan die worden geacht uit eigendom te kunnen worden getrokken, hetgeen in casu niet het geval was.

12. Lindman vocht de belastingbeschikking voor de skatterättelsenämnd (fiscale herzieningscommissie) aan. Haar verzoek om de belastingheffing op de prijs van de loterij uit Zweden nietig te verklaren of het bedrag van de belasting te verminderen, werd evenwel, nadat advies was ingewonnen bij de skattestyrelsen (directie van de belastingdienst), bij beschikking van 22 mei 2000 afgewezen.

13. Tegen deze beschikking van de skatterättelsenämnd heeft Lindman beroep ingesteld bij de Ålands förvaltningsdomstol, de rechterlijke instantie van het hoofdgeding.

14. In het kader van haar beroep vordert zij dat de belastingheffing op haar prijs van de Zweedse loterij wordt nietigverklaard en, subsidiair, dat de prijs wordt belast als inkomsten uit vermogen, waarvoor een lager belastingtarief geldt.

15. De Finse autoriteiten stellen in het hoofdgeding dat de in de inkomstkattelagen geregelde belastingvrijstelling uitsluitend geldt voor in Finland georganiseerde loterijen en dat dit voor een Zweedse loterijonderneming geen beletsel vormt om haar diensten vrijelijk in Finland aan te bieden in de zin van artikel 49 EG.

16. Volgens de Ålands förvaltningsdomstol geldt de belastingvrijstelling krachtens de inkomstkattelagen op grond van de lotteriskattelagen alleen voor in Finland georganiseerde loterijen. Op grond daarvan meent deze rechter dat de heffing van inkomstenbelasting op prijzen van in het buitenland georganiseerde loterijen (als inkomsten uit arbeid of inkomsten uit vermogen) eventueel als discriminatie op grond van de plaats van dienstverrichting zou kunnen worden beschouwd.

17. Derhalve heeft de Ålands förvaltningsdomstol bij beschikking van 5 februari 2000 het Hof de volgende vraag ter prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 234 EG gesteld:

„Verzet artikel 49 EG zich ertegen dat een lidstaat bepalingen toepast, volgens welke prijzen van in andere lidstaten georganiseerde kansspelen, voor de inkomstenbelasting tot het belastbaar inkomen van de winnaar worden gerekend, terwijl prijzen

van in de betrokken lidstaat georganiseerde kansspelen vrij zijn van inkomstenbelasting?”

#### IV — Ingediende opmerkingen

18. In deze zaak hebben Lindman, de Finse, de Belgische en de Deense regering, de Commissie alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA en de Noorse regering opmerkingen ingediend.

19. Lindman heeft enkel gesteld dat zij de belasting van haar loterijprijzen discriminerend acht. Volgens haar zou haar prijs namelijk niet zijn belast indien zij in Zweden had gewoond of indien zij het bedrag in een Finse loterij had gewonnen.

20. De Finse, de Belgische, de Deense en de Noorse regering zijn van mening dat een belastingregeling als de Finse, volgens welke prijzen van in andere lidstaten georganiseerde kansspelen, in tegenstelling tot prijzen van binnenlandse kansspelen, worden belast, verenigbaar is met de vrijheid van dienstverrichting overeenkomstig artikel 49 EG. Zij beroepen zich daarbij inzonderheid op de rechtspraak van het Hof in de zaken Schindler<sup>5</sup>, Läärä e.a.<sup>6</sup> en Zenatti.<sup>7</sup> Weliswaar erkennen zij, dat een

5 — Aangehaald in voetnoot 2.

6 — Aangehaald in voetnoot 3.

7 — Aangehaald in voetnoot 4.

dergelijke fiscale behandeling van loterijprijzen zou kunnen leiden tot een beperking van de vrijheid van dienstverrichting, doch zij menen dat deze regeling niet noodzakelijkerwijs discriminerend is. Zij stellen unaniem dat de Finse wettelijke bepalingen hoe dan ook door dwingende redenen van algemeen belang worden gerechtvaardigd en dat de lidstaten volgens de aangehaalde rechtspraak bij de regeling van kansspelen over een ruime beoordelingsvrijheid beschikken.

21. Daarnaast voert de Finse regering meer gedetailleerd aan dat de organisatie van kansspelen in Finland is onderworpen aan een regelgeving die is gericht op de rechtszekerheid van de spelers, het voorkomen van criminaliteit en het beperken van de door kansspelen veroorzaakte maatschappelijke schade. Deze doelstellingen zijn in het arrest Schindler erkend als rechtvaardigingsgronden voor de beperking van het vrij verrichten van diensten en zij rechtvaardigen ook de onderhavige belastingregeling, omdat deze een onderdeel vormt van de nationale loterijwetgeving.

22. De Finse regering verklaart dat de inkomsten uit de kansspelen, georganiseerd door de drie Finse ondernemingen die daartoe vergunning hebben verkregen, aanzienlijk zijn. Deze inkomsten komen ten goede aan de nationale begroting teneinde te waarborgen dat zij zoveel mogelijk het maatschappelijk welzijn dienen. De Finse staat heeft daarom ook geen te hoge belasting op kansspelen willen heffen, omdat dit de aanwending van de opbreng-

sten voor doeleinden van algemeen belang zou kunnen ondermijnen.

23. De Finse regering voegt hieraan toe, dat dit de reden is waarom loterijactiviteiten in Finland zeer laag worden belast en niet aan andere belastingen dan de loterijbelasting zijn onderworpen. Deze is tegenwoordig lager dan de belasting die een winnaar zou moeten betalen indien zijn prijs als inkomsten werd belast.

24. De Finse regering betoogt dat haar, aangezien zij geen belasting kan heffen van buitenlandse organisatoren van loterijen, niets anders overblijft dan de winnaars van buitenlandse loterijen te belasten. Anders zouden binnenlandse winnaars, evenals de buitenlandse organisatoren van loterijen zelf, een belastingvoordeel genieten, en zulks ongeacht of in het land van herkomst van de loterijen de opbrengsten uit kansspelen voor doelstellingen van openbaar belang worden aangewend, dan wel of dezelfde beschermingsdoeleinden worden nagestreefd als in de Finse regelingen.

25. Ter terechtzitting heeft de Finse regering gepreciseerd, dat de aanwending van de loterijopbrengsten voor doeleinden van algemeen belang slechts een bijkomend argument is dat voor de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht pleit. Kansspelen zijn in Finland vooral onderworpen aan tal van algemene beperkende maatregelen aanzien van inzet en prijzen. Het bedrag van de prijzen beïnvloedt in beslissende mate de aantrekkingskracht van het spel.

Door het heffen van belasting wordt de deelname aan buitenlandse loterijen minder aantrekkelijk, zodat de controle van en de bescherming tegen de schadelijke maatschappelijke gevolgen van dit spel niet in het gedrang komen. Deze doelstellingen kunnen alleen worden verwezenlijkt door de prijzen van buitenlandse kansspelen te belasten, aangezien minder ingrijpende maatregelen niet bestaan.

26. Naar de mening van de Finse regering kunnen de in de nationale bepalingen vervatte beperkingen betreffende de organisatie van kansspelen en de voor deze activiteit geldende voorwaarden zelfs wanneer zij discriminerend zijn, door dwingende redenen van algemeen belang — verband houdend met de bescherming van gokkers, de openbare orde en de financiering van activiteiten van algemeen belang — gerechtvaardigd zijn.

27. De onderhavige fiscale regeling kan echter niet discriminerend worden geacht. De reden waarom de prijzen van binnenlandse loterijen niet zijn belast is namelijk, dat deze loterijen via hun organisatoren worden belast. Bovendien moet over de prijzen van nationale loterijen wel belasting worden betaald wanneer de loterijen zonder vergunning hebben plaatsgevonden, zodat van discriminatie op grond van nationaliteit geen sprake is.

28. Maar ook al was de regeling wel discriminerend, dan nog is, alles overziende, in ieder geval sprake van een rechtvaardigingsgrond op basis van artikel 46 EG. Het doel van de regeling van loterijactiviteiten is namelijk het voorkomen van illegale gokspelen, van het witwassen van gelden en van iedere andere vorm van criminaliteit, hetgeen beantwoordt aan de doelstellingen van openbare orde en veiligheid. Bovendien moet gokverslaving als een ziekte worden beschouwd, zodat de nationale regeling van loterijen eveneens strekt tot bescherming van de volksgezondheid.

29. Tot slot erkent de Finse regering dat aan de hoogte van de inzet bij Finse loterijen geen limiet wordt gesteld.

30. De Belgische regering wijst erop dat krachtens de Finse wetgeving de prijzen van in Finland toegestane loterijen belastingvrij zijn, maar dat de organisatoren daarentegen wel worden belast. De belastingheffing op prijzen van buitenlandse loterijen moet daarom worden gezien als een soort correctiemiddel waarmee recht wordt gedaan aan het feit dat Finse organisatoren van loterijen aan belasting zijn onderworpen. Ware dit anders, zou er immers een aansporing bestaan om in het buitenland te gokken, waardoor de nationale autoriteiten de controle over het bestaande aanbod van kansspelen zouden verliezen, met alle onvoorzienbare maatschappelijke gevolgen van dien.

31. Ook de Belgische regering is van mening dat de onderhavige Finse regeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, onder de voorwaarden als door het Hof is bepaald in bijvoorbeeld zijn arresten Kraus<sup>8</sup> en Gebhard.<sup>9</sup> Daarbij moet met name worden gedacht aan de bescherming van de consumenten en de openbare orde.

32. De Belgische regering wijst erop, dat de schadelijke gevolgen van kansspelen zich zowel in individueel als maatschappelijk opzicht openbaren in het land waar de speler woont en niet in het land waar hij zijn loterijbriefje heeft gekocht. Het behoort derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de Finse staat om deze schadelijke gevolgen zoveel mogelijk te beperken, door alleen die prijzen vrij te stellen van belasting die zijn gewonnen in loterijen die over een vergunning beschikken en aan toezicht zijn onderworpen. In Finland worden loterijen georganiseerd door een door de Finse staat gecontroleerde organisatie. Aldus wordt getracht het gokken enigszins te kanaliseren en te bevorderen dat spelers zich verre houden van dit „grijze gebied”. Dit beleid zou door buitenlandse loterijen kunnen worden ondermijnd. Volgens het arrest Zenatti<sup>10</sup> volstaat de doelstelling van de beperking van spelgelegenheden om de beperking van de vrijheid van dienstverrichting te rechtvaardigen.

33. Bovendien kan niet worden gezegd dat de Finse regelgeving discrimineert op grond

8 — Arrest van 31 maart 1993 (C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 32).

9 — Arrest van 30 november 1995 (C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 37).

10 — Aangehaald in voetnoot 4, punt 36.

van nationaliteit. Bij de vrijstelling van belasting wordt immers niet onderscheiden naar nationaliteit doch naar het feit of de organisator al dan niet een vergunning bezit. Bovendien zijn de Finse bepalingen, die tot doel hebben het spelaanbod tot een maatschappelijk aanvaardbaar niveau te beperken, evenredig in verhouding tot de gokverslaving die door loterijen kan worden veroorzaakt.

34. De Deense regering sluit zich bij deze rechtsopvattingen grotendeels aan. Zij wijst er bovendien op dat zij in deze zaak opmerkingen heeft ingediend, omdat een belasting van loterijen als in Finland plaatsvindt, onder de lidstaten algemeen gebruikelijk is. Indien de prijzen van buitenlandse loterijen nergens werden belast, zou dit het publiek in de verschillende lidstaten ertoe verleiden aan zulke loterijen deel te nemen, waardoor de wettelijke voorschriften — die de betrokken lidstaat ter bescherming van dwingende redenen van algemeen belang heeft vastgesteld en die door het Hof als gerechtvaardigd zijn aangemerkt — van hun effect zouden worden beroofd, zelfs wanneer de loterij in een andere lidstaat aan een regeling is onderworpen.

35. De Deense regering beklemtoont dat de onderhavige fiscale regeling integraal deel uitmaakt van de wettelijke voorschriften waarmee de organisatie en exploitatie van loterijen en andere kansspelen worden geregeld en beperkt, en die door het Hof op grond van verschillende dwingende redenen van algemeen belang als gerechtvaardigd zijn erkend. Gelet ook op de mogelijkheden die door het Internet wor-

den geboden, kan het exploitatieverbod van kansspelen alleen effect blijven sorteren met behulp van begeleidende fiscale maatregelen.

36. De Nederlandse regering zet uiteen, dat de Finse regering er voornamelijk naar streeft de belastingen te heffen die haar toekomen. Wie die belasting is verschuldigd en betaalt is niet van beslissend belang. Finland belast prijswinnaars hetzij direct hetzij indirect via de organisator van de loterij. Terwijl dus een Finse winnaar in een Finse loterij zijn belasting al via de organisator van de loterij heeft betaald, heeft een Finse winnaar in een buitenlandse loterij, die als zodanig in Finland niet aan belasting is onderworpen, nog geen belasting betaald. Hieruit volgt dat de Finse fiscale bepalingen niet discriminerend en niet onverenigbaar met artikel 49 EG zijn.

37. Maar zelfs indien zij discriminerend werden geacht, zijn zij uit hoofde van de in artikel 46 EG genoemde gronden toch verenigbaar met artikel 49 EG, omdat deze fiscale voorschriften ertoe strekken de schadelijke gevolgen van kansspelen te bestrijden en zij niet verdergaan dan ter verwezenlijking van deze doelstellingen nodig is. Het heffen van belasting op prijzen van een in een andere lidstaat georganiseerde loterij met als gevolg dat het bedrag van de prijs wordt verminderd, vormt de enige mogelijkheid om de belangstelling van het publiek voor dergelijke

spelen te beperken, zonder de deelname daaraan volledig te verbieden.

38. De Noorse regering wijst eveneens op de rechtvaardigingsgronden van artikel 46 EG en zet aangaande de openbare orde uiteen, dat de belastingheffing op prijzen van kansspelen er met name ook toe dient om het witwassen van geld te bestrijden. Loterijbriefjes kunnen namelijk door bepaalde personen worden gekocht met het oogmerk de legale herkomst van het geld jegens de belastingautoriteiten te bewijzen.

39. De Commissie en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA menen daarentegen dat het heffen van belasting op uitsluitend de prijzen van buitenlandse loterijen, zoals in Finland, discriminerend is en niet kan worden gerechtvaardigd door redenen van algemeen belang. Dit is derhalve in strijd met artikel 49 EG.

40. De in artikel 46 EG voorziene uitzonderingen zijn naar de mening van de Commissie in casu namelijk niet van toepassing. In het bijzonder hebben de litigieuze Finse wettelijke voorschriften niet tot doel, de kansspelactiviteit vanuit de optiek van het algemeen belang te regelen of het individu te beschermen tegen de gevaren van het kansspel. De Finse wetgeving heeft veeleer tot gevolg dat alleen de prijzen van buitenlandse kansspelen als belastbaar inkomen worden beschouwd. Het argument van de Finse regering dat de onder-



havige regeling de openbare orde en de volksgezondheid dient, is, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, vaag en vergezocht. Bovendien kan een directe discriminatie, waarvan in casu sprake is, niet door de door het Hof in de zaken Schindler, Läärä e.a. en Zenatti genoemde redenen worden gerechtvaardigd. Maar zelfs al zou men aanvaarden dat de Finse fiscale voorschriften niet discriminerend zijn, ontbreken dwingende redenen van algemeen belang die de beperkingen van het vrij verrichten van diensten rechtvaardigen.

41. Ten slotte verwijst de Commissie naar het arrest Fischer<sup>11</sup>, volgens hetwelk een lidstaat krachtens het beginsel van fiscale neutraliteit op transacties aangaande illegale kansspelen geen BTW kan heffen wanneer de overeenkomstige legale transacties daarvan zijn vrijgesteld. A fortiori kan een lidstaat overeenkomstig het beginsel van non-discriminatie een binnenlandse winnaar die aan een in het buitenland georganiseerd kansspel heeft deelgenomen, niet ongunstiger behandelen dan een winnaar in een nationaal kansspel. Verder heeft de Commissie ter terechtzitting gewezen op het grote verschil in belastingniveau dat bestaat tussen de via de binnenlandse organisator geheven loterijbelasting en de inkomstenbelasting die de winnaar van een buitenlandse loterij eventueel moet betalen. Bovendien is wellicht sprake van een dubbele belasting, omdat ook de Zweedse loterij aan belasting is onderworpen.

42. De Toezichthoudende Autoriteit van de EVA deelt in grote lijnen de opvatting van de Commissie. Zij stelt vast dat de Finse bepalingen inzake de inkomstenbelasting ten aanzien van winnaars van loterijen verschillen naar gelang van de plaats van vestiging van de dienstverrichter en bijgevolg de vrijheid van dienstverrichting van de organisatoren van kansspelen beperken. De ongelijke fiscale behandeling van binnen- en buitenlandse loterijprijzen kan ertoe leiden dat Finse spelers afzien van deelname aan buitenlandse loterijen.

43. Ongetwijfeld zien de lidstaten doorgaans morele, religieuze of culturele gevaren in kansspelen, maar gezien de omstandigheid dat er in Finland meerdere nationale loterijen bestaan, is het de vraag of deze overwegingen een volstrekt andere behandeling van buitenlandse loterijen kunnen rechtvaardigen. Discriminerende nationale wettelijke bepalingen kunnen bovendien alleen bij wijze van uitzondering gerechtvaardigd zijn uit hoofde van de in artikel 46 EG genoemde gronden. Deze gronden ontbreken echter ten aanzien van de onderhavige fiscale bepalingen.

## V — Beoordeling

44. Het Hof heeft al herhaaldelijk, namelijk in de arresten Schindler<sup>12</sup>, Läärä

11 — Arrest van 11 juni 1998 (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369).

12 — Aangehaald in voetnoot 2.

e.a.<sup>13</sup> en Zenatti<sup>14</sup>, moeten oordelen over de verenigbaarheid van nationale bepalingen inzake kansspelen met de fundamentele vrijheden.

45. De onderhavige zaak vertoont echter twee verschillen met de genoemde zaken, waarmee rekening moet worden gehouden bij de onderstaande gemeenschapsrechtelijke beoordeling.

46. Om te beginnen wordt in de onderhavige procedure voor het eerst een fiscale regeling betreffende kansspelen getoetst aan de fundamentele vrijheden.

47. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de heffing van inkomstenbelasting op prijzen van loterijen die in andere lidstaten worden georganiseerd — terwijl prijzen van loterijen die in de betrokken lidstaat worden georganiseerd van inkomstenbelasting zijn vrijgesteld — verenigbaar is met de vrijheid van dienstverrichting krachtens artikel 49 EG.

48. In de tweede plaats waren in de tot dusverre door het Hof besliste zaken over de vrijheid van dienstverrichting op het gebied van kansspelen de buitenlandse dienstverrichters, respectievelijk hun vertegenwoordigers, steeds werkzaam op het grondgebied of de markt van de lidstaat van de ontvangers van de dienst of werden zij belet om dergelijke werkzaamheden aldaar te verrichten.

49. In de zaak Schindler werden aan de onderdanen van een lidstaat door een in een andere lidstaat gevestigde organisator van een loterij (respectievelijk door diens vertegenwoordiger) reclamemateriaal en loten toegezonden, teneinde hen in staat te stellen aan deze loterij deel te nemen.<sup>15</sup>

50. In de zaak Läärä e.a. ging het om de plaatsing en de exploitatie van speelautomaten door een in een andere lidstaat gevestigde exploitant.<sup>16</sup>

51. In de zaak Zenatti werd via een in de lidstaat van ontvangst actieve vertegenwoordiger de deelname aan weddenschappen op de uitslag van sportevenementen georganiseerd.<sup>17</sup>

13 — Aangehaald in voetnoot 3.

14 — Aangehaald in voetnoot 4.

15 — Aangehaald in voetnoot 2, punt 3.

16 — Aangehaald in voetnoot 3, punt 2.

17 — Aangehaald in voetnoot 4, punt 2.

52. In de genoemde zaken ging het dus telkens om de nationale regelgeving betreffende kansspelenactiviteiten op het grondgebied van de betrokken lidstaat en zulks voornamelijk met het oog op de controle van het aanbod in die staat.

53. In casu echter draait het niet om de vraag in hoeverre een buitenlandse dienstverrichter op het gebied van kansspelen in een andere lidstaat actief mag zijn. Aan de orde is namelijk niet de activiteit van een Zweedse loterij in Finland, doch de gebruikmaking van een in een andere lidstaat aangeboden dienst. Het gaat daarbij om een vorm van passieve vrijheid van dienstverrichting, aangezien Lindman tijdens een verblijf in Zweden aan de aldaar georganiseerde loterij heeft deelgenomen.<sup>18</sup>

54. Het benutten van deze dienst vond in casu echter kennelijk meer plaats naar aanleiding van dan als doel van het buitenlandse verblijf. Het gaat immers niet zozeer om beperkingen van het recht van een persoon om zich naar een andere lidstaat te begeven als wel om beperkingen die de vrijheid van dienstverrichting als zodanig betreffen, aspecten dus van het „vrij verkeer van goederen”. Met de onderhavige situatie te vergelijken zijn dan ook gevallen

waarin iemand telefonisch, per fax of via het Internet deelneemt aan een loterij die door een buitenlandse organisator wordt aangeboden, kortom typische dienstverlening per correspondentie. Anders dan de diensten in de zaak Schindler, gaan deze echter niet gepaard met activiteiten van buitenlandse ondernemers die loterijdiensten verrichten op het grondgebied van een andere lidstaat.

*A — De beperking van de vrijheid van dienstverrichting door de litigieuze fiscale regeling*

55. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat, ofschoon volgens vaste rechtspraak de directe belastingen als zodanig bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen.<sup>19</sup>

56. Zoals het Hof al in de zaak Schindler heeft uitgemaakt<sup>20</sup>, moet het organiseren van een loterij als een dienst in de zin van artikel 50 EG worden aangemerkt. De onderhavige fiscale regeling moet derhalve

18 — Volgens vaste rechtspraak impliceert de vrijheid van dienstverrichting de vrijheid van degenen te wier behoeve diensten worden verricht, om zich met het oog daarop naar een andere lidstaat te begeven zonder daarbij door beperkingen te worden gehinderd. Zie onder meer arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punt 16); 2 februari 1989, Cowan (186/87, Jurispr. blz. 195, punt 15); 29 april 1999, Ciola (C-224/97, Jurispr. blz. I-2517, punt 11), en 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 20).

19 — Zie inzonderheid arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21); 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 32), en 3 oktober 2002, Danner (C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 28).

20 — Aangehaald in voetnoot 2, punt 19.

worden getoetst aan de vrijheid van dienstverrichting overeenkomstig artikel 49 EG.

gesteld van belasting, en kan dus Finse spelers afschrikken om aan buitenlandse loterijen deel te nemen. Volgens de Finse regering is dit ook juist de bedoeling van deze fiscale regeling.

57. Volgens vaste rechtspraak verbiedt artikel 49 EG niet alleen elke discriminatie van een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van nationaliteit, doch ook alle beperkingen op het vrij verrichten van diensten in het algemeen.

60. De litigieuze fiscale regeling vormt derhalve principieel zowel vanuit het gezichtspunt van de buitenlandse organisatoren als dat van de Finse deelnemers een beperking van het vrij verrichten van diensten.<sup>22</sup>

58. Als dergelijke beperkingen moeten worden beschouwd alle maatregelen — ook indien deze zonder onderscheid gelden voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten — die de uitoefening van deze vrijheid van de dienstverrichter kunnen verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.<sup>21</sup>

61. Dit wordt door de regeringen die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend, ook niet echt betwist.

62. De litigieuze fiscale regeling kan derhalve alleen dan met de vrijheid van dienstverrichting verenigbaar zijn, wanneer de noodzakelijke rechtvaardigingsgronden aanwezig zijn en het evenredigheidsbeginsel in acht is genomen.

59. Weliswaar belemmert de litigieuze belastingheffing op loterijprijzen de Finse onderdanen niet volledig om aan loterijen in een andere lidstaat deel te nemen, maar het heeft ongetwijfeld tot gevolg dat dergelijke loterijen minder aantrekkelijk lijken dan loterijen waarvan de prijzen zijn vrij-

*B — De in aanmerking komende rechtvaardigingsgronden*

63. Beperkingen van de vrijheid van dienstverrichting kunnen in beginsel worden gerechtvaardigd door de in artikel 46 EG genoemde redenen van algemeen belang, welk artikel via artikel 55 EG van toepas-

21 — Zie inzonderheid arresten van 25 juli 1991, Säger (C-76/90, Jurispr. blz. I-4221, punt 12); 9 augustus 1994, Vander Elst (C-43/93, Jurispr. blz. I-3803, punt 14); 28 maart 1996, Guiot (C-272/94, Jurispr. blz. I-1903, punt 10); 3 oktober 2000, Corsten (C-58/98, Jurispr. blz. I-7919, punt 33); 11 juli 2002, Gräbner (C-294/00, Jurispr. blz. I-6515, punt 38), en 13 februari 2003, Commissie/Italië (C-131/01, Jurispr. blz. I-1659, punt 26).

22 — Zie inzonderheid arrest van 28 april 1998, Kohl (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 35).

sing is, dan wel, overeenkomstig de rechtspraak, door dwingende redenen van algemeen belang.

64. In de arresten Schindler, Läära e.a. en Zenatti, waarop de aan deze procedure deelnemende regeringen zich hoofdzakelijk baseren, heeft het Hof weliswaar naar de rechtvaardigingsgronden van artikel 46 EG verwezen, maar is het niet overgegaan tot een afzonderlijk, op dit artikel gebaseerd, onderzoek.

65. In feite heeft het Hof onder verwijzing naar de bijzondere kenmerken van kansspelen en de specifieke gevaren die aan de organisatie daarvan zijn verbonden — en die ook in de onderhavige procedure uitvoerig ter sprake zijn gekomen — het bestaan erkend van dwingende redenen van algemeen belang die beperkingen van het vrij verkeer van diensten op het gebied van het kansspelwezen kunnen rechtvaardigen.

66. Het Hof heeft vastgesteld dat de in bovengenoemde zaken genoemde redenen — zoals de bestrijding van de risico's van bedrog en andere criminele handelingen en van het exploiteren van de goklust, de preventie van schadelijke individuele en maatschappelijke gevolgen alsmede de aanwending van de verkregen opbrengsten voor de financiering van liefdadige doeleinden of activiteiten van algemeen belang — niet op zich maar in hun onderlinge samenhang moeten worden beschouwd. Het heeft deze redenen aldus samengevat dat zij verband houden „met de bescherming van degene te wiens behoeve de dienst wordt verricht, meer in het alge-

meen van de consument, en met de bescherming van de maatschappelijke orde”.<sup>23</sup>

67. In het onderhavige geval lijkt het echter twijfelachtig, of de litigieuze fiscale regeling op welke wijze dan ook door — dergelijke of andere — dwingende redenen van algemeen belang kan worden gerechtvaardigd.

68. Overeenkomstig vaste rechtspraak moet in het kader van deze rechtvaardigingsgronden immers altijd sprake zijn van maatregelen die „zonder discriminatie worden toegepast”.<sup>24</sup>

69. Zo heeft het Hof ook de nationale kansspelregelingen ten aanzien waarvan het de genoemde dwingende redenen van algemeen belang als rechtvaardiging heeft erkend, steeds gekwalificeerd als regelingen die zonder onderscheid van toepassing zijn op zowel de in het binnenland als de in een andere lidstaat gevestigde marktdeelnemers.<sup>25</sup>

23 — Zie arresten Schindler, aangehaald in voetnoot 2, punten 57 e.v., Läära e.a., aangehaald in voetnoot 3, punten 31 e.v., en Zenatti, aangehaald in voetnoot 4, punten 29 e.v.

24 — Zie inzonderheid arresten Gebhard, aangehaald in voetnoot 9, punt 37; Gräbner, aangehaald in voetnoot 21, punt 39; 4 juli 2000, Haim (C-424/97, Jurispr. blz. I-5134, punt 57), en Zenatti, aangehaald in voetnoot 4, punt 29.

25 — Zie arresten Schindler, aangehaald in voetnoot 2, punt 47; Läära e.a., aangehaald in voetnoot 3, punt 28, en Zenatti, aangehaald in voetnoot 4, punt 26. De in de twee laatstgenoemde zaken bestreden nationale voorschriften behelsden — anders dan in de zaak Schindler — geen algemeen verbod van de verschillende activiteiten op het gebied van kansspelen, doch behielden deze activiteiten aan bepaalde (nationale) instellingen voor. Ofschoon dergelijke voorschriften buitenlandse dienstverrichters onvermijdelijk benadelde, dan wel hun activiteit op dit gebied praktisch uitsluitte, heeft het Hof ze nochtans gekwalificeerd als zonder onderscheid toepasselijk, omdat de beperkingen van de kansspelactiviteiten op alle marktdeelnemers, nationale en buitenlandse, betrekking hadden, die geen vergunning bezaten of daarvoor niet in aanmerking kwamen.

70. Daar staat tegenover, dat het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld dat discriminerende maatregelen alleen kunnen worden gerechtvaardigd door de uitdrukkelijk in artikel 46 EG genoemde gronden.<sup>26</sup>

71. Zoals de Finse regering heeft uiteengezet, heeft advocaat-generaal Jacobs er in zijn conclusie in de zaak Danner weliswaar voor gepleit het onderscheid tussen rechtvaardigingsgronden voor discriminerende en voor zonder onderscheid geldende maatregelen te verlaten<sup>27</sup>, maar uit het betrokken arrest kan niet worden afgeleid dat het Hof deze suggestie heeft overgenomen, te meer daar het heeft nagelaten de in die zaak bestreden maatregelen uitdrukkelijk als discriminerend te kwalificeren.<sup>28</sup>

72. In feite heeft het Hof eerst recentelijk in zijn arrest in zaak C-388/01 bevestigd, dat discriminerende maatregelen — althans voorzover zij onderscheid maken op grond van nationaliteit — „slechts stroken met het gemeenschapsrecht indien zij onder een uitdrukkelijke afwijkende bepaling kunnen vallen, zoals artikel 46 EG, [...] te weten de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid”.<sup>29</sup>

73. Blijkbaar moet dus ter zake van de rechtvaardigingsmogelijkheden nog steeds een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds maatregelen die weliswaar de vrijheid van dienstverrichting beperken maar zonder onderscheid van toepassing zijn en anderzijds discriminerende maatregelen, ook al geeft de rechtspraak daarvoor geen duidelijke onderscheidende criteria.<sup>30</sup>

74. Hoe dan ook verwijst artikel 46 EG in samenhang met de daarin genoemde rechtvaardigingsgronden naar „bijzondere regelingen [...] voor vreemdelingen”. Dit betekent dat deze bepaling primair uitdrukkelijk doelt op maatregelen die discrimineren op grond van het criterium van de nationaliteit — hetgeen in het geval van een onderneming neerkomt op haar zetel.<sup>31</sup>

75. In enkele zaken over discriminerende maatregelen is het Hof echter ook uitgegaan van de oorsprong van de dienstverrichting.<sup>32</sup>

26 — Zie arresten van 26 april 1988, Bond van Adverteerders e.a. (352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 32); 25 juli 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/85, Jurispr. blz. I-4007, punt 11); 25 juli 1991, Commissie/Nederland (C-353/89, Jurispr. blz. I-4069, punt 15); 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 15), en Ciola (aangehaald in voetnoot 18, punt 16). Zie eveneens mijn conclusie van 10 oktober 2002 in zaak C-388/01, Commissie/Italië (arrest van 16 januari 2003, Jurispr. blz. I-721, punt 35).

27 — Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 21 maart 2002 in zaak C-136/00 (arrest aangehaald in voetnoot 19), punten 40 en 41.

28 — Arrest Danner, aangehaald in voetnoot 19, punten 32 e.v.

29 — Arrest Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 26, punt 19.

30 — Zo heeft het Hof bijvoorbeeld in punt 16 van zijn arrest Ciola (aangehaald in voetnoot 18) vastgesteld, dat maatregelen die discrimineren op grond van de woonplaats van de ontvanger alleen krachtens een uitdrukkelijk afwijkende bepaling van het Verdrag kunnen worden gerechtvaardigd, terwijl het Hof in punt 21 van zijn recente arrest C-388/01 (aangehaald in voetnoot 26) onderzocht of een bepaling die onderscheid maakte naar gelang van de woonplaats, werd gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

31 — Zie arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18).

32 — Zie onder meer arresten Bond van Adverteerders e.a., aangehaald in voetnoot 26, punt 32, en Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 26, punt 15.

76. De keuze van de oorsprong in plaats van de zetel of de nationaliteit van de dienstverrichter als grondslag voor de kwalificatie van discriminerende regelingen op het gebied van diensten lijkt met name op zijn plaats in gevallen als de onderhavige, waarin de persoonlijke aspecten van het vrij verrichten van diensten een ondergeschikte rol spelen en het veeleer aankomt op de dienstverrichting als zodanig. Dergelijke verschijningsvormen van de vrijheid van dienstverrichting vertonen als „vrij verkeer van producten” eerder overeenkomsten met het vrij verkeer van goederen — waar het criterium van de nationaliteit evenmin een rol speelt — dan met het vrij verkeer van personen.

77. Vastgesteld moet hier worden, dat de bestreden heffing van inkomstenbelasting alleen betrekking heeft op de prijzen van in andere lidstaten georganiseerde loterijen, dus op diensten die hun oorsprong in andere lidstaten hebben.

78. Het argument van de Finse regering, dat de onderhavige belastingheffing op de loterijprijzen niet alleen buitenlandse loterijen betreft maar ook alle loterijen die in Finland zonder vergunning worden georganiseerd, moet mijns inziens alleen al worden afgewezen, omdat wettig georganiseerde kansspelen niet met illegale kansspelen kunnen worden vergeleken.

79. Bovendien is in casu — anders dan in de zaken Schindler, Läärä e.a. en Zenatti, waar het om kansspelactiviteiten in de

lidstaat van de ontvanger van de dienst ging<sup>33</sup> — geen sprake van een vergunning of concessie om loterijactiviteiten in Finland te ontplooiën.

80. Overigens kan ik evenmin de door de Finse, de Belgische en de Nederlandse regering verdedigde opvatting volgen, dat de litigieuze fiscale regeling niet wezenlijk discriminerend is, omdat binnenlandse organisatoren van loterijen loterijbelasting moeten betalen en prijzen uit binnen- en buitenlandse loterijen dus in dezelfde mate worden belast.

81. Er is namelijk geen sprake van een vergelijkbare belasting. Zoals blijkt uit de inlichtingen van de Finse regering, komt het bedrag van de door de Finse organisatoren van kansspelen te betalen loterijbelasting niet overeen met het bedrag van de belasting die door de winnaars van loterijen zou moeten worden betaald indien dergelijke prijzen als belastbaar inkomen werden beschouwd. Zoals de Commissie heeft uiteengezet, kan de inkomstenbelasting oplopen tot 56 %, terwijl de loterijbelasting volgens de Finse regering zeer laag is, zodat ervan uitgegaan lijkt te mogen worden dat de belasting op prijzen van binnenlandse loterijen lager is dan die op prijzen van buitenlandse loterijen.

33 — Zie punten 48 e.v. supra en voetnoot 25.

82. Bovendien verschillen de inkomstenbelasting en de loterijbelasting ook ten aanzien van de wijze waarop zij worden berekend. Aangezien prijzen van buitenlandse loterijen namelijk worden meegeteld bij de berekeningsgrondslag voor de progressieve Finse inkomstenbelasting, hangt de daadwerkelijke belasting van deze prijzen uiteindelijk af van het bedrag van de prijs en blijkbaar ook van het bedrag van de overige inkomsten van de Finse loterijwinnaar.

83. Resumerend moet daarom worden vastgesteld dat de onderhavige belastingregeling, in tegenstelling tot de nationale bepalingen waarop de zaken Schindler, Läärä e.a. en Zenatti betrekking hadden, geen regeling is die zonder onderscheid van toepassing is en die dus door dwingende redenen van algemeen belang zou kunnen worden gerechtvaardigd. Het gaat hier om een discriminerende maatregel die uitsluitend uit hoofde van de in artikel 46 EG genoemde redenen kan zijn gerechtvaardigd.

### C — Redenen van economische aard

84. De houding van staten ten opzichte van kansspelen kan in het algemeen ambivalent worden genoemd: enerzijds hebben zij zich, wegens de aan kansspelen inherente maatschappelijke risico's, van oudsher verplicht gevoeld op dit gebied ordenend op te treden of beperkingen op te leggen, anderzijds zijn

kansspelen in zowel fiscaal als algemeen economisch opzicht van grote betekenis voor de staatsbegroting.

85. Advocaat-generaal Gulmann heeft deze economische implicaties van het kansspel reeds uitvoerig besproken in zijn conclusie in de zaak Schindler, en gewezen op de in sommige opzichten belangrijke consequenties van een liberalisering op dit gebied voor de openbare middelen van de lidstaten.<sup>34</sup>

86. Beperkingen in de vrijheid van dienstverrichting kunnen in het gemeenschapsrecht evenwel slechts worden aanvaard, voorzover zij verband houden met het beleid van regulering en bescherming dat de lidstaten met het oog op de specifieke risico's van het gokspel voeren.

87. Want ook al moge de erkenning van een zekere beoordelingsvrijheid van de lidstaten op dit gebied — zoals verwoord in de arresten Schindler, Läärä e.a. en Zenatti — wellicht de economische belangen van bepaalde lidstaten dienen, dit mag niet verhullen dat het gemeenschapsrecht beperkingen met een economische of protectionistische achtergrond principieel niet toestaat.

34 — Conclusie van 16 december 1993 in de zaak Schindler (arrest aangehaald in voetnoot 2), punten 114 e.v.



88. Dit vloeit duidelijk voort uit de vaste rechtspraak, dat economische redenen niet behoren tot de in artikel 46 EG genoemde gronden noch tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid kunnen rechtvaardigen.<sup>35</sup>

89. Hieruit volgt voor het onderhavige geval in de eerste plaats, dat de litigieuze belastingregeling niet enkel kan worden gerechtvaardigd op grond dat zij strekt tot financiering van bepaalde doelstellingen van algemeen belang.

90. Mijns inziens volgt dit ook uit het arrest Zenatti, waarin het Hof heeft vastgesteld dat, ofschoon het niet zonder belang is dat loterijen en andere kansspelen in belangrijke mate kunnen bijdragen aan de financiering van activiteiten van algemeen nut of activiteiten in het algemeen belang, „dit [...] op zichzelf niet [kan] worden beschouwd als een objectieve rechtvaardigingsgrond voor beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting”.<sup>36</sup>

91. Sommige van de aan de procedure deelnemende regeringen hebben al dan niet nadrukkelijk gewezen op het behoud van de belastingopbrengsten uit de loterij. In

het algemeen kan echter de noodzaak om een terugval in belastingopbrengsten te voorkomen — hetgeen bijvoorbeeld kan worden veroorzaakt doordat gokkers aan loterijen van organisatoren in andere lidstaten gaan deelnemen — beperkingen van het vrij verrichten van diensten niet krachtens artikel 46 EG en evenmin als dwingende reden van algemeen belang rechtvaardigen.<sup>37</sup>

92. Daarentegen kan het behoud van de samenhang van het belastingstelsel, waarover het Hof zich al menigmaal in verband met belastingregelingen op het gebied van de vrijheid van dienstverrichting heeft gebogen, niet als een economische reden worden aangemerkt.<sup>38</sup>

93. Maar afgezien van de vraag of deze rechtvaardigingsgrond wel voor discriminerende maatregelen als de onderhavige kan gelden, kunnen volgens de rechtspraak van het Hof ongelijke fiscale behandelingen slechts dan op grond van de samenhang van het belastingstelsel gerechtvaardigd zijn wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de betrokken fiscale maatregelen.<sup>39</sup>

35 — Zie met name arresten Svensson en Gustavsson, aangehaald in voetnoot 26, punt 15, en Kohll, aangehaald in voetnoot 22, punt 41; arresten van 6 juni 2000, Verkoopijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 48); 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 50), en Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 26, punt 19.

36 — Aangehaald in voetnoot 4, punt 36; zie eveneens arrest Bond van Adverteerders e.a., aangehaald in voetnoot 26, punt 34.

37 — Zie arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 51), en Danner, aangehaald in voetnoot 19, punt 56.

38 — Zie bijvoorbeeld arrest Verkoopijen, aangehaald in voetnoot 35, punten 48 en 56, en de in de volgende voetnoot vermelde arresten.

39 — Zie arrest Verkoopijen, aangehaald in voetnoot 35, punt 57; arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft Ltd. e.a. (C-307/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 69), en arrest Danner, aangehaald in voetnoot 19, punt 36.

94. In casu ontbreekt een dergelijk verband echter tussen de belastingheffing van organisatoren van Finse loterijen enerzijds en de vrijstelling van inkomstenbelasting van de winnaars in deze loterijen anderzijds.

95. In de eerste plaats is er namelijk sprake van twee afzonderlijke belastingen van verschillende belastingplichtigen en in de tweede plaats komt, zoals ik al heb vastgesteld, het bedrag van de door Finse organisatoren van loterijen te betalen loterijbelasting niet overeen met het bedrag aan belasting dat door winnaars in Finse loterijen moet worden betaald wanneer deze prijzen op dezelfde wijze worden belast als prijzen uit buitenlandse loterijen.

*D — Bewijs van de rechtvaardiging van de litigieuze regeling en evenredigheid*

96. In elk geval een deel van de door de Finse regering aangevoerde argumenten heeft betrekking op de in artikel 46 EG genoemde gronden van openbare orde, openbare veiligheid en vooral volksgezondheid. Zoals deze regering heeft verklaard, moet de onderhavige regeling met name de goklust beteugelen en het risico van witwassen van geld en andere vormen van criminaliteit afwenden.

97. Een nationale maatregel waardoor één van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden wordt beperkt, kan echter alleen dan door de in artikel 46 EG genoemde redenen worden gerechtvaardigd wanneer daarbij het evenredigheidsbeginsel in acht wordt genomen.

98. Volgens vaste rechtspraak betekent dit, dat een dergelijke maatregel geschikt moet zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en hij niet verder mag gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel; hetzelfde resultaat mag derhalve niet bereikbaar zijn door middel van minder ingrijpende regelingen.<sup>40</sup>

99. Alvorens in te gaan op de geschiktheid en de noodzakelijkheid van de litigieuze maatregel, wil ik nog kort wijzen op een zekere dubbelzinnigheid in de argumentatie van de Finse regering, maar ook in die van de andere deelnemende regeringen.

100. Enerzijds strekte het betoog ter rechtvaardiging van de litigieuze belastingheffing ertoe, aan te tonen dat deze maatregel als zodanig bepaalde doelstellingen, zoals het beteugelen van de goklust, nastreefde.

40 — Zie in die zin o.a. arresten Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 26, punt 19; Gebhard, aangehaald in voetnoot 9, punt 37; arresten van 9 juli 1997, De Agostini en TV-Shop (C-34/95, C-35/95 en C-36/95, Jurispr. blz. I-3843, punt 53), en 26 november 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Jurispr. blz. I-10981, punt 43).

101. Anderzijds werd het ruimere betoog gevoerd, dat de litigieuze belastingregeling een noodzakelijk onderdeel vormt van het Finse stelsel van kansspelen, omdat zij voorkomt dat de door een lidstaat beoogde beschermingsdoeleinden of het „kanalisatiebeleid” op het gebied van kansspelen dat door het Hof in beginsel gerechtvaardigd is geoordeeld, worden ondermijnd doordat aan buitenlandse kansspelen kan worden deelgenomen.

102. Wat dit laatste betreft, moet worden vastgesteld dat het Hof het aan de beoordelingsvrijheid van een lidstaat heeft overgelaten om te bepalen in hoeverre deze „de omvang van de bescherming [...] op het gebied van loterijen en andere kansspelen beoogt te bieden”.<sup>41</sup>

103. Dit moet echter duidelijk aldus worden verstaan, dat de lidstaten de kadervoorwaarden en het beschermingsniveau ten aanzien van de verrichting van kansspelactiviteiten *op hun grondgebied* in beginsel naar eigen inzicht mogen regelen. In de zaken Schindler, Läärä e.a. en Zenatti ging het daarbij met name om de beheersing van het aanbod.<sup>42</sup> Dienaangaande heeft het Hof vastgesteld, dat het aan de nationale autoriteiten staat te beoordelen „of het in verband met het nagestreefde doel noodzakelijk is, activiteiten van die aard geheel of gedeeltelijk te verbieden, dan wel ze slechts te beperken en met het oog

daarop meer of minder strenge controlemaatregelen te treffen”.<sup>43</sup> Deze beoordelingsvrijheid gaat echter niet zo ver dat een lidstaat, zoals in casu, de enkele deelname aan een in een andere lidstaat georganiseerde loterij, die geen verband houdt met loterijactiviteiten op zijn eigen grondgebied of markt, mag belemmeren of beperken.

104. In een dergelijk geval maken deze in een andere lidstaat aangeboden loterijdiensten immers geen, of slechts indirect, deel uit van het „kansspelaanbod” in de betrokken lidstaat, tot de controle of beperking waarvan deze ongetwijfeld bevoegd is.<sup>44</sup>

105. Wat om te beginnen de doelstelling van voorkoming van witwassen van geld en andere vormen van criminaliteit betreft — de bescherming van de openbare orde dus — kan uit de informatie van de aan de procedure deelnemende regeringen nauwelijks worden opgemaakt, in hoeverre de litigieuze belastingheffing op buitenlandse loterijprijzen voor het bereiken van deze doelstellingen geschikt of noodzakelijk is.

106. De Noorse regering heeft er in verband met de bestrijding van het witwassen van geld op gewezen, dat zonder de litigi-

<sup>41</sup> — Zie arrest Zenatti, aangehaald in voetnoot 4, punt 33.

<sup>42</sup> — Zie voetnoot 25.

<sup>43</sup> — Arrest Zenatti, aangehaald in voetnoot 4, punt 33.

<sup>44</sup> — Zie in dit verband advocaat-generaal Fennelly in zijn conclusie in de zaak Zenatti (arrest aangehaald in voetnoot 4), punt 33.

euze belastingheffing buitenlandse winnende loten kunnen worden opgekocht om jegens de belastingautoriteiten de legale herkomst van het geld aan te tonen.

107. Dienaangaande geldt in de eerste plaats dat de belastingheffing alleen in zoverre geschikt is om dergelijke praktijken te verhinderen, dat het witwassen van geld daardoor minder aantrekkelijk wordt, nu over de illegale gelden belasting moet worden betaald. In de mogelijkheid tot witwassen als zodanig brengt deze maatregel op zich geen wijziging.

108. Ten aanzien van de noodzaak buitenlandse loterijprijzen te belasten teneinde witwaspraktijken op dit gebied te verhinderen, moet vervolgens worden vastgesteld dat een verificatie van het bestaan van loterijprijzen de voorkeur verdient, hetgeen in beginsel evengoed kan plaatsvinden zonder dat er belasting over wordt geheven.<sup>45</sup>

109. Op grond hiervan ben ik van mening, dat het algemeen heffen van belasting op buitenlandse prijzen niet evenredig is aan het nagestreefde doel.

45 — Tot slot zijn witwasactiviteiten op grote schaal door de deelnemers aan loterijen, anders dan door de organisatoren zelf — die dan ook terecht meestal onderworpen zijn aan toezicht of een concessiestelsel — wellicht moeilijk te realiseren. Enerzijds zouden eerst verkopers van — buitenlandse — loten waarmee een bepaald bedrag is gewonnen, moeten worden opgespoord. Anderzijds zouden zeer hoge of — vooral — herhaalde prijzen in een kansspel als de loterij nauwelijks onopgemerkt blijven.

110. Wat de doelstelling van beteugeling van de goklust — de bescherming van de volksgezondheid dus — betreft, kunnen aan het betoog van partijen ietwat concretere gegevens worden ontleend. Kennelijk wordt met name beoogd via fiscale maatregelen het bedrag van de prijzen en daarmee de prikkel om te spelen te verminderen.

111. Aangezien de aantrekkingskracht van een loterij verband houdt met de waarde van de eventueel te winnen prijs, moet worden erkend dat de litigieuze maatregel in beginsel geschikt is om de goklust te beteugelen.

112. Verschillende argumenten pleiten echter tegen de evenredigheid, respectievelijk de noodzaak van de onderhavige fiscale regeling in het licht van de bescherming van de volksgezondheid.

Overigens gelden deze bezwaren voor het merendeel eveneens ten aanzien van de rechtvaardiging van de litigieuze maatregel door de in de procedure genoemde dwingende redenen van algemeen belang.

113. De verklaringen van de Finse regering in haar schriftelijke opmerkingen, dat zij de belastingdruk op loterijen in Finland zo laag mogelijk houdt opdat de financiering van activiteiten van algemeen belang niet in het gedrang komt, vallen namelijk moeilijk te rijmen met de — door middel van het

Finse fiscale beleid ten aanzien van loterijen — nagestreefde doelstelling van betoegeling van de goklust ter bescherming van de volksgezondheid.

alleen al daarom nauwelijks met de belasting van de prijs uit buitenlandse loterijen te vergelijken, omdat zij duidelijk lager is en vooral omdat de loterijspeler deze belasting slechts indirect behoeft te betalen. Bovendien heeft de Finse regering erkend dat in Finland geen beperking op het bedrag van de inzet bij loterijen bestaat.

114. In het algemeen kan uit de rechtspraak inzake artikel 46 EG worden afgeleid, dat de daarin genoemde rechtvaardigingsgronden de lidstaten niet toestaan om met twee maten te meten wanneer het om het opleggen van beperkingen gaat. Aangaande de openbare orde heeft het Hof vastgesteld, dat een lidstaat op deze grond geen maatregelen jegens een onderdaan van een andere lidstaat kan nemen „wegens gedragingen die, indien zij bij onderdanen van eerstgenoemde lidstaat worden vastgesteld, geen aanleiding geven tot repressieve maatregelen”.<sup>46</sup> Vertaald naar het onderhavige geval betekent dit, dat ter betoegeling van de goklust geen verdergaande beperkingen aan buitenlandse loterijen mogen worden opgelegd dan die welke voor nationale loterijen gelden. In dit verband moet erop worden gewezen, dat de Finse regering geen maatregelen heeft kunnen noemen die vergelijkbaar zijn met de bestreden bepalingen en die beoogen de goklust in het kader van Finse loterijen te betoegelen.

116. Wanneer tot slot de Finse regering betoogt dat de belastingheffing op prijzen van buitenlandse loterijen uitsluitend dient ter compensatie van het feit dat geen loterijbelasting kan worden geïnd, zou er bij deze belastingheffing eveneens rekening mee moeten worden gehouden of de buitenlandse loterij niet reeds in haar land van herkomst wordt belast. Anders gaat de litigieuze maatregel immers verder dan voor het bereiken van het gestelde doel noodzakelijk is.

117. Aangaande de mogelijkheid dit te verifiëren, kan, zoals het Hof dit reeds herhaaldelijk in soortgelijke gevallen heeft gedaan, worden verwezen naar richtlijn 77/799/EEG<sup>47</sup>, op grond waarvan een lidstaat de bevoegde autoriteiten kan verzoeken alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen.<sup>48</sup> De prijzen van buitenlandse loterijen worden namelijk op grond van de litigieuze

115. De loterijbelasting die de Finse organisator van een loterij moet betalen, is wat haar (de goklust betoegelend) effect betreft,

46 — Arresten van 18 mei 1982, *Adoui en Cornuaille* (115/81 en 116/81, Jurispr. blz. 1665, punt 9), en *Oteiza Olazabal*, aangehaald in voetnoot 40, punt 42.

47 — Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15).

48 — Zie arresten van 11 augustus 1995, *Wielockx* (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 26); 15 mei 1997, *Futwa Participations en Singer* (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 30); *Vestergaard*, aangehaald in voetnoot 18, punt 26, en *Danner*, aangehaald in voetnoot 19, punt 49.

fiscale regeling meegeteld bij de berekeningsgrondslag voor de inkomstenbelasting.

119. De litigieuze belastingregeling is dus niet gerechtvaardigd.

118. Derhalve moet worden vastgesteld dat de litigieuze regeling niet noodzakelijk is uit hoofde van een van de in artikel 46 EG genoemde redenen.

120. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat fiscale bepalingen als die welke hier in geding zijn, niet met artikel 49 EG verenigbaar zijn.

## VI — Conclusie

121. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 49 EG verzet zich tegen nationale bepalingen als de Finse, volgens welke prijzen van in andere lidstaten georganiseerde kansspelen voor de inkomstenbelasting tot het belastbaar inkomen van de winnaar worden gerekend, terwijl prijzen van in de betrokken lidstaat georganiseerde kansspelen vrij zijn van inkomstenbelasting.”