

|

61999C0150

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 26 päivänä syyskuuta 2000. - Ruotsin valtio vastaan Stockholm Lindöpark AB ja Stockholm Lindöpark AB vastaan Ruotsin valtio. -

Ennakkoratkaisupyyntö: Svea hovrätt - Ruotsi. - Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudes direktiivi - Vapautukset - Kiinteän omaisuuden vuokraus - Urheilu ja liikuntakasvatus. - Asia C-150/99.

Oikeustapauskokoelma 2001 sivu I-00493

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Vuoteen 1997 saakka urheilutilojen tai muiden urheilupaikkojen ja tähän liittyvästä urheiluvarusteiden ja muiden välineiden luovuttamisesta urheiluun tai liikuntakasvatukseen ei kannettu arvonlisäveroa Ruotsin lainsäädännön perusteella. Oliko verottomuus sallittua kuudennen arvonlisäverodirektiivin perusteella? Mikäli ei, millä edellytyksillä taloudellinen toimija, johon tällaisen lainvastaisen vapautuksen soveltaminen vaikuttaa erikseen, voi vedota suoraan direktiiviin ja/tai hakea valtiolta korvausta? Tällaisia ovat olennaisilta osin kysymykset, jotka Svea hovrätt (Tukholman alueen ja Kaakkois-Ruotsin alueen toimivaltainen muutoksenhakutuomioistuin) on esittänyt.

Asiaa koskeva lainsäädäntö, tosiseikat ja menettely kansallisessa tuomioistuimessa

Yhteisön oikeussäännöt

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan perusteella taloudellista toimintaa on liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määritetään palvelujen suorituksella tarkoitettavan "liiketoiminta, joka ei ole - - tavarantoimintaa".

3. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa luetellaan kaikki tapaukset, joissa muut kuin kansainvälistä kauppaa koskevat tavarat ja palvelut on vapautettava tai voidaan vapauttaa arvonlisäverosta.

4. Kyseisen 13 artiklan A kohta koskee "tietyille yleishyödyllisille toiminnoille" myönnettäviä vapautuksia. Tämän ryhmän osalta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa luetellaan tietyt toimet, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta, ja niihin sisältyvät "m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille".

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa luetellaan muita pakollisia vapautuksia, joihin kuuluu

"b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista".

6. Direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen - toisin sanoen oikeuden luopua arvonlisäverovapautuksesta - kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

7. Päällekkäisen verotuksen välttämiseksi 17 artiklassa säädetään vähennysjärjestelmästä. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa: "Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen - - arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen."

Ruotsin lainsäädäntö

8. Arvonlisäveroa säännellään Ruotsissa mervärdesskattelagenilla (arvonlisäverolaki), jossa säädetään, että tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta kannetaan arvonlisäveroa, ellei laissa toisin säädetä. Kyseisen lain 3 luvun 2 ja 3 §:ssä säädetään poikkeuksista kiinteän omaisuuden osalta. Lain 3 luvun 2 §:n mukaan verottomia ovat kiinteistön myynti sekä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, asumisoikeuden, tonttioikeuden, rasiteoikeuden tai muun vastaavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttaminen. Ennen 1.1.1997 tähän pykälään sisältyi toinen momentti (jäljempänä riidanalainen säännös), jossa säädettiin seuraavaa:

"Verottomuus koskee myös urheilutilojen tai muiden urheilupaikkojen tai niiden osien tarjoamista urheiluun tai liikuntakasvatukseen ja tähän liittyvää urheiluvarusteiden tai muiden vastaavien välineiden luovuttamista."

9. Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että Ruotsin parlamentti teki vuonna 1994 useita muutoksia arvonlisäverolakiin valmistellakseen Ruotsin liittymistä Euroopan yhteisöön. Hallituksen pyytämän asiantuntijalausunnon mukaan riidanalainen säännös ei ollut yhteisön oikeuden mukainen. Tästä huolimatta päätettiin, ettei lakia muutettaisi siinä vaiheessa, vaan odotettaisiin tarkempaa selvitystä.

10. Riidanalainen säännös kumottiin kuitenkin 1.1.1997 lukien ja lain 3 lukuun lisättiin uusi 11 a §, jossa säädettiin muun muassa sellaisten palvelujen verottomuudesta, joissa henkilölle tarjotaan mahdollisuus osallistua urheiluharrastuksiin tai liikuntakasvatukseen edellyttäen kuitenkin, että tällaisia palveluja tarjoavat valtio tai kunnat taikka voittoa tavoittelemattomat yhteisöt.

Oikeudenkäynti kansallisessa tuomioistuimessa

11. Stockholm Lindöpark Aktiebolag (jäljempänä Lindöpark) on osakeyhtiö, jonka kotipaikka on Vallentuna (Ruotsi) ja jonka pääasiallinen toimiala on yritysgolftoiminta. Asiakkaina sillä on yksinomaan yrityksiä, jotka haluavat tarjota työntekijöilleen ja asiakkailleen mahdollisuuden pelata golfia tähän tarkoitukseen varatulla kentällä. Suullisessa käsittelyssä esitettyjen lausumien perusteella asiakkaat suorittavat "jäsenmaksun", jonka perusteella heillä on oikeus varata golfvuoroja haluamilleen henkilöille.

12. Ruotsin veroviranomaiset katsoivat 1.1.1997 saakka, että yritysgolftoiminta oli arvonlisäverosta vapaata riidanalaisen säännöksen nojalla. Tämä merkitsi sitä, että Lindöparkin suorittamista palveluista ei kannettu arvonlisäveroa, mutta sen lisäksi - koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vähennysoikeus rajoitetaan koskemaan yksinomaan verollisiin liiketoimiin käytettyjä tavaroita ja palveluja - Lindöpark ei kyennyt vähentämään tätä toimintaa varten hankituista tavaroista ja palveluista kannettua arvonlisäveroa. Toimintaa on kuitenkin 1.1.1997 lähtien pidetty verollisena, joten ostoihin sisältyvä vero on voitu vähentää.

13. Lindöpark nosti vuonna 1996 Solna tingsrättissä kanteen Ruotsin valtiota vastaan ja vaati sen velvoittamista korvaamaan Lindöparkille 541 632 Ruotsin kruunua (SEK). Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, että tämä summa koostui (asianosaisten kesken sovitusta) 500 000 SEK:sta, joka oli määrältään se ostoihin sisältynyt vero, jota Lindöpark ei ollut voinut vähentää vuonna 1995, ja 41 632 SEK:n koroista korvaukseksi siitä, että yhtiöllä ei ollut ollut käytettävissään kyseistä pääomaa. Asiassa ei ilmene, kuinka suuri vaihdannan myöhemmässä vaiheessa kannettava vero olisi ollut, jos vapautusta ei olisi sovellettu.

14. Solna tingsrätt määräsi 29.9.1997 Lindöparkille maksettavaksi 500 000 SEK:n suuruisen korvauksen (lisättyä kanteen nostamispäivästä lainmukaisella korkokannalla lasketuilla viivästyskoroilla mutta ilman tätä edeltävää ajanjaksoa koskevia korkoja, joita Lindöpark oli vaatinut) sillä perusteella, että asiassa Francovich vahvistetun periaatteen mukaan Ruotsin valtio oli vastuussa Lindöparkille kuudennen direktiivin virheellisestä täytäntöönpanosta aiheutuneesta vahingosta.

15. Molemmat asianosaiset valittivat Svea hovrättiin: Lindöpark sillä perusteella, että sen vaatimus olisi pitänyt hyväksyä kokonaisuudessaan - toisin sanoen myös kanteen nostamista edeltänyttä ajanjaksoa koskevan korkovaatimuksen osalta - ja Ruotsin valtio sillä perusteella, että direktiivissä ei anneta yksityisille oikeuksia ja että yhteisön oikeuden rikkominen ei ollut riittävän vakava, jotta se voisi olla vahingonkorvauksen perusteena.

16. Asianosaisten esittämien väitteiden perusteella kansallinen tuomioistuin on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta antamaan ennakkoratkaisun seuraaviin kysymyksiin:

"1. Kielletäänkö kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa ja 13 artiklan B kohdan b alakohdassa sellaiset kansalliset säännökset, joissa säädetään sellaisesta

urheilupaikkojen tarjoamisen yleisestä verottomuudesta, josta on säädetty mervärdesskattelagenin (1994:200) 3 luvun 2 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1997?

2. Annetaanko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa, tarkasteltuna yhdessä saman direktiivin 2, 6 ja 17 artiklan kanssa, yksityisille oikeussubjekteille oikeuksia, joihin ne voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltioita vastaan?

Jos kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

3. Onko mervärdesskattelagenin (1994:200) 3 luvun 2 §:n 2 momentin toteuttamista ja soveltamista pidettävä sellaisena vakavana (ilmeisenä) yhteisön oikeuden rikkomisena, joka voi olla peruste jäsenvaltion vahingonkorvausvelvollisuudelle?"

17. Pääasian asianosaiset Lindöpark ja Ruotsin valtio sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia ja suullisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimelle. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on esittänyt suullisia huomautuksia istunnossa.

Asian tarkastelu

18. Yhteisön oikeuteen liittyviä seikkoja, jotka on tutkittava, jotta Svea hovrättille kyettäisiin antamaan sen tarvitsemat vastaukset, voidaan luonnehtia seuraavasti: ensinnäkin on ratkaistava, oliko riidanalainen säännös ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, ei vain yleisesti vaan myös - koska riidanalaisen säännöksen mukainen yleinen vapautus voi osittain olla yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa ja osittain ristiriidassa sen kanssa - erityisesti siltä osin kuin sitä sovelletaan Lindöparkin toteuttamien liiketoimien tyyppisiin liiketoimiin. Jos näin on, tämän jälkeen on tutkittava, voivatko yksityiset vedota suoraan direktiivin asiaa koskeviin säännöksiin ja mitä oikeussuojateitä heillä on käytettävissään. Lopuksi, tosin ainoastaan siinä tapauksessa, että riidanalainen säännös on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, on tutkittava, täytyvätkö edellytykset sille, että valtiolle syntyy vahingonkorvausvastuu Lindöparkin kaltaista asianosaista kohtaan.

Oliko riidanalainen säännös kuudennen direktiivin vastainen

a) Yleistä

19. Ruotsin valtio väittää, että kyseinen säännös oli asianmukainen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan perusteella, koska verosta vapautettu palvelu oli "kiinteän omaisuuden vuokrausta" eli kiinteän omaisuuden asettamista muiden käytettäväksi rajoitetuksi ajaksi vastiketta vastaan. Se väittää, ettei 13 artiklan B kohdan b alakohdassa rajoiteta vapautusta koskemaan yksinomaan vuokrausta tiettyihin tarkoituksiin tai tietyksi ajaksi. Ruotsin valtio korosti suullisessa käsittelyssä, että se, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa vapautetaan "tietyt" läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelusuoritukset verosta, kun niitä tarjoavat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt, ei merkitse sitä, että mitään tällaisia palveluja ei voitaisi vapauttaa verosta muista hyväksyttävistä syistä, kun niitä tarjoavat liikeyritykset.

20. Lindöpark väittää, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan ja B kohdan b alakohdan säännöksissä kielletään implisiittisesti kansalliset säännöt, joissa säädetään direktiivin mukaisia vapautuksia laajemmista vapautuksista.

21. Komissio korostaa, että 13 artiklan mukaisia vapautuksia on tulkittava suppeasti. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu vapautus koskee selvästi vain voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen suorittamia palveluita. Kiinteän omaisuuden vuokraus käsittää yleensä melko pitkän ajanjakson ja merkitsee vuokralaisen yksinomaista käyttöoikeutta.

22. Aluksi voidaan huomauttaa, että - kuten kaikki asiassa huomautuksia esittäneet ovat myöntäneet - 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan mukainen vapautus koskee vain voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä.

23. Toiseksi 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaista vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan kiinteän omaisuuden vuokraukseen, eikä tämä käsite puolestaan voi kattaa kaikkia kiinteän omaisuuden käyttöoikeutta koskevia liiketoimia, onpa kyseessä urheilu tai liikuntakasvatus taikka mikä tahansa muu käyttötarkoitus, ottamatta huomioon tällaisen käytön erityispiirteitä. Vapautusta rajoittavat tietyt vuokrasopimukselle tyypilliset ominaisuudet. Vaikka ne vaihtelevat välttämättä yksityiskohdiltaan eri kansallisissa oikeusjärjestyksissä, julkisasiamies Alber on 27.1.2000 ns. tietulli-asioissa antamissaan ratkaisuehdotuksissa esittänyt tietyt ominaisuudet, jotka ovat olennaisia käsitteen määrittelemiseksi kuudenteen direktiiviin liittyvissä kysymyksissä. Näissä asioissa 12.9.2000 antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin korosti erityisesti sitä, että sopimuspuolten välisessä suhteessa omaisuuden käyttöoikeuden kesto on välttämättä otettava huomioon vastikkeen suuruutta määräävänä tekijänä.

24. Tässä vaiheessa ei ole tarpeen tarkemmin määritellä vuokrasuhteen käsitettä. Riidanalainen säännös oli yleinen säännös, jolla vapautettiin verosta kaikki tilojen tai muiden paikkojen tarjoaminen urheilua tai liikuntakasvatusta varten. Vaikka riidanalainen säännös sisältyi sellaiseen arvonlisäverolain osaan, jossa säänneltiin kiinteää omaisuutta koskevia verovapautuksia, se oli sanamuodoltaan sellainen, että se kattoi paitsi 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokraamiseen liittyvät verottomat palvelut, myös 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettua yleishyödyllisten yhteisöjen suorittamat verottomat palvelut. Säännös oli kuitenkin muotoiltu niin yleisesti, että vaikuttaa siltä, että se on kattanut sellaisia muitakin palveluja kuin liikeyritysten harjoittaman vuokrauksen, joiden verottomuudesta ei säädetä 13 artiklassa.

25. Koska arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jota on sovellettava kaikkiin liiketoimiin, joiden osalta verosta vapauttaminen ei ole sallittua, kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen kysymykseen voidaan vastata yhtä yleisesti kuin se on esitettykin eli siten, että kansallinen oikeussääntö, jossa säädetään urheilutilojen tai muiden urheilupaikkojen tarjoamista urheilua tai liikuntakasvatusta varten koskevasta yleisestä verottomuudesta, on ristiriidassa kuudennen direktiivin säännösten kanssa.

b) Lindöparkin toiminta

26. Pääasian ratkaisun kannalta ei ole kuitenkaan riittävää todeta yksinomaan, että riidanalaisella säännöksellä käyttöön otettu vapautus ylitti kuudennessa direktiivissä sallitun ja oli tältä osin yhteensopimaton yhteisön oikeuden kanssa. Lisäksi on ratkaistava, oliko se, että vapautusta sovellettiin erityisesti kyseisiin liiketoimiin, ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Koska on kiistatonta, että Lindöpark ei liikeyrityksenä voi kuulua 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettua vapautuksen piiriin, kansallisen tuomioistuimen on tutkittava Lindöparkin asiakkailleen tarjoamat palvelut ja ratkaistava, onko niitä pidettävä kiinteän omaisuuden vuokraamisena ja voidaanko ne tällä perusteella vapauttaa verosta 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisesti.

27. Ruotsin valtio väittää, että vapautusjärjestelmän soveltamisala on erittäin laaja ja ettei ole aina itsestään selvää, mihin ryhmään palvelu olisi luokiteltava. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole koskaan tulkinnut sovellettavaa säännöstä tilanteessa, josta nyt on kysymys, vaikka saksalainen

tuomioistuimien kysyikin vuonna 1997 ennakkoratkaisupyyntönsä, joka sittemmin peruutettiin, oliko tenniskenttien tarjoaminen asiakkaiden käyttöön vastiketta vastaan kiinteän omaisuuden vuokrausta, osoittaen tällä tavoin, että kysymys ei ole selvä. Sekä Saksa että Yhdistynyt kuningaskunta rinnastavat tilojen tarjoamisen urheilua tai liikuntakasvatusta varten vuokraukseen ainakin tietyissä olosuhteissa. Lindöpark ja komissio katsovat kuitenkin, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan ja B kohdan b alakohdan säännökset ovat täysin selvät ja että vapautus ei ole niiden perusteella mahdollista esillä olevassa asiassa vallitsevissa olosuhteissa. Komissio väittää, että vuokrauksesta poiketen, urheilutilojen kuten golfkentän tarjoaminen asiakkaiden käyttöön on sekä kohteeltaan että käyttöoikeuden keston osalta rajoitettua ja että se ei yleensä merkitse käyttäjän yksinoikeutta vaan edellyttää palvelun tarjoajan jatkuvaa valvontaa, hallinnointia ja ylläpitoa.

28. Käsitettä "kiinteän omaisuuden vuokraus" ei ole määritelty direktiivissä. Kuten Ruotsin valtio on korostanut, yhteisöjen tuomioistuinta ei ole myöskään tähän mennessä pyydetty määrittelemään käsitettä tyhjentävästi. Siltä osin kuin yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut tätä kysymystä ennen nyt esillä olevaa ennakkoratkaisupyyntöä, kyse on ollut lähinnä hotelleja ja majoitusliikkeitä tai pysäköintipaikkoja koskevien samanlaisten vapautusten soveltamisalasta sekä vuokrasopimuksen ennenaikaisen irtisanomisen ("surrender") oikeusvaikutuksista. Se on kuitenkin myöhemmin - ja nyt esillä olevassa asiassa pidetyn suullisen käsittelyn jälkeen - tarkastellut asiaa yleisemminkin ja todennut, että vuokrasopimuksen olennainen osa on se, että sopimuspuolet sopivat kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestosta, erityisesti päättääkseen suoritettavan vastikkeen suuruudesta.

29. Joka tapauksessa tämän käsitteen sisältö, kuten kaikki kuudennessa direktiivissä valmistetut vapautukset arvonlisäverosta, on vahvistettava yhteisön oikeudessa, eikä se saa vaihdella eri jäsenvaltioissa. Lisäksi, kuten komissio on todennut, yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneessa oikeuskäytännössään katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti. Näin ollen sellaista vuokrauksen käsitteen laajaa tulkintaa, johon Ruotsin valtio ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ovat vedonneet suullisessa käsittelyssä, ei voida hyväksyä.

30. Vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää kyseisten liiketoimien täsmällinen laatu, Lindöparkin toiminnan, sellaisena kuin se on kuvattu yhteisöjen tuomioistuimelle, ei ole syytä katsoa kuuluvan kiinteän vuokrauksen käsitteen alaan kahdesta eri syystä.

31. Ensinnäkin on kysyttävä yleisesti, onko liiketoimea pidettävä kiinteän omaisuuden käyttämisenä vai palvelusuorituksena, johon kiinteä omaisuus toissijaisesti vaikkakin olennaisesti liittyy.

32. Esimerkkinä tästä erosta voidaan käyttää hotellimajoituksen tarjoamista - jonka voidaan katsoa kuuluvan "vuokrausta" koskevan yhteisön käsitteen piiriin tässä tarkoituksessa sen vuoksi, että päivävästaisessä tapauksessa ei olisi ollut tarpeen sulkea sitä pois vapautuksen piiristä - vertaamalla sitä aterian tarjoamiseen hotellin ravintolassa. Kun hotellihuoneen käyttö yhden tai useamman yön ajan (tai jopa lyhyemmän ajanjakson ajan) rinnastetaan vuokraukseen tietyissä oikeudellisissa järjestelmissä, tämä tuskin koskee aterian nauttimista kyseisen hotellin yleisölle avoimessa ruokasalissa. Hotellihuoneen käyttösopimuksen tärkein osatekijä on oikeus käyttää tiloja, kun taas ruokailtaessa ravintolassa tärkein osatekijä on aterian tarjoaminen, riippumatta siitä, ovatko sisustus tai tilojen ominaisuudet olleet perusteena kuluttajan valinnalle.

33. Mihin edellä mainituista ryhmistä Lindöparkin liiketoimet olisi luokiteltava?

34. On ilmeistä, että tiettyjä liiketoimia, joissa tarjotaan oikeutta käyttää urheilutiloja, voidaan pitää kiinteän omaisuuden vuokraamisena, kun taas tiettyjä muita liiketoimia ei. Jos yksityiselle omistajalle kuuluva urheilukenttä annetaan klubin tai muun urheiluseuran käyttöön hyvin pitkäksi ajaksi maksua vastaan, liiketoimi kuuluu selvästi määritelmän alaan. Jos sitä vastoin yksityinen

suorittaa pääsymaksun päästäkseen samaan aikaan kuin muut yksityiset ja lyhyeksi ajaksi yleiseen uimahalliin, käsitteen alaa laajennettaisiin kohtuuttomasti, jos tällaista liiketoimea pidettäisiin kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

35. Samanlainen vastakkainasettelu voidaan esittää golfkentän osalta. Se, että luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö maksaa omistajalle siitä, että sillä on yksinoikeus käyttää kenttää tietyn ajanjakson ajan - esimerkiksi järjestääkseen turnauksen tai kilpailun - ja että sillä on samaan aikaan oikeus kerätä pääsymaksuja pelaajilta ja/tai katsojilta, kuuluu varsin selvästi vuokrauksen käsitteen piiriin. Tilanne ei kuitenkaan ole sama, jos kyseessä on satunnainen golfin pelaaja tai pelaajaryhmä, joka on tullut pelaamaan. Vaikka on ilmeisen vaikeaa pelata golfia ilman kenttää, suoritettu palvelu on kyseisessä tapauksessa asianomaiselle annettu mahdollisuus pelata eikä mahdollisuus saada kenttä käyttöön. Ei siis voida katsoa, että golfinpelaaja ottaisi kentän käyttöönsä, vaan hän ainoastaan kulkee kentällä. Hänellä on vain oikeus liikkua väylältä toiselle tahtiin, jonka yleensä määrittävät muut kentän käyttäjät, ainoana tarkoituksenaan käyttää kullakin väylällä käytettävissä olevia pelimahdollisuuksia. Ensimmäiset 18 reikää eivät olennaisesti ehkä eroa 19. reiästä.

36. Ainoastaan kansallinen tuomioistuin voi tehdä tosiseikkoja koskevat toteamukset, jotka ovat tarpeen Lindöparkin toiminnan luokittelemiseksi, mutta tässä yhteydessä sen on pidettävä mielessä, että jotta sopimusta voitaisiin pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena, siitä eivät saa puuttua vuokrasopimuksen olennaiset erityispiirteet, ja toistaakseni julkisasiamies Alberin tietulliasioissa antamissa ratkaisuehdotuksissa esittämät toteamukset, joihin Yhdistynyt kuningaskunta on viitannut nyt käsiteltävän asian suullisessa käsittelyssä, "vuokrauksen oikeudellisten tunnusmerkkien [on oltava] sopimuksessa vallitsevina".

37. Yhteisöjen tuomioistuin on kyseisissä asioissa todennut, että vuokrasopimusten olennainen erityispiirre on se, että sopimuspuolet sopivat kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestosta, erityisesti vastiketta vahvistaessaan. Julkisasiamies Alber on niin ikään korostanut, että vuokrauksen tunnusmerkit eivät ole vallitsevia siinä tapauksessa, että tienkäyttäjä maksaa tiemaksun, koska sopimuspuolten välisen sopimuksen olennainen tarkoitus ei ole kiinteän omaisuuden käyttäminen vaan pikemminkin tätä omaisuutta käyttäen tarjotun palvelun tarjoaminen, ja painottanut, ettei tilannetta, jossa tietyt henkilöt käyttävät tietä samaan aikaan, voida millään tavoin rinnastaa kiinteän omaisuuden yhteiskäyttäjien tilanteeseen. Tienkäyttäjät - ja sama pätee golfinpelaajiin - eivät saa mitään suojaa kolmansien luvaton käyttöä vastaan, eivätkä he myöskään voi määrätä kyseisestä omaisuudesta vapaasti.

38. Haluaisin lisätä, että vuokrasopimuksen merkittävänä ja tyypillisenä tunnusmerkkinä on myös se, että se merkitsee välttämättä sitä, että vastikkeen maksajalle annetaan tietty oikeus käyttää omaisuutta kuin se olisi hänen omaansa ja kieltää tai hyväksyä käyttö muilta henkilöiltä ja että tämä oikeus liittyy tiettyyn kiinteään omaisuuteen tai sen osaan. Näiden seikkojen valossa Lindöparkin toimintaa, sellaisena kuin se on kuvattu yhteisöjen tuomioistuimelle, ei mielestäni ole pidettävä golfkentän tai sen osan vuokrauksena.

39. Toiseksi, ja mikä merkittävämpää, kuudennen direktiivin liitteessä H, jossa luetellaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin voidaan soveltaa alennettuja ALV-kantoja, olevan luettelon 13 kohdasta ilmenee selvästi, että "urheilutilojen" käyttö on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. On hyvin vaikeaa kuvitella, etteivät urheilutilat voisi tässä yhteydessä käsittää kiinteää omaisuutta - itse asiassa arvelen, että juuri tällaisia tiloja on lähinnä tarkoitettu. Jotta Lindöparkin tarjoamat palvelut olisivat verovapaita, edellytettäisiin siis ratkaisevaa seikkaa, jonka perusteella ne eroaisivat "urheilutilojen käytöstä" käsitteen tavanomaisessa merkityksessä ja olisivat siis vuokrausta. Näyttöä tällaisen seikan olemassaolosta ei ole esitetty kansallisessa oikeudenkäynnissä eikä ainakaan yhteisöjen tuomioistuimelle. Tästä syystä katson, että "urheilutilojen käyttöoikeuden" luovuttaminen liiketoiminnassa kuuluu verollisiin liiketoimiin kuudennen direktiivin järjestelmässä.

40. Kansalliselle tuomioistuimelle voidaan siis antaa sen ensimmäisen kysymyksen yhteydessä tiettyjä lisätietoja täsmentämällä, että tilojen tai alueiden tarjoamista liiketoiminnassa urheilua tai liikuntakasvatusta varten ei lähtökohtaisesti voida vapauttaa arvonlisäverosta. Jotta liiketoimi kuuluisi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisen vapautuksen alaan, sen on erotuttava niistä tavanomaisista tilanteista, joissa tarjotaan toisten käyttöön urheilutiloja, sen vuoksi, että se täyttää vuokrauksen olennaiset tunnusmerkit, eli kyseessä on oikeus käyttää omaisuutta kuin se olisi omaa ja kieltää tai hyväksyä käyttö muilta henkilöiltä sekä osapuolten sopimus, jossa käyttöoikeuden kesto otetaan huomioon erityisesti hinnan määrittelyn perusteena. Näiden erityispiirteiden on lisäksi oltava vallitsevina sopimuksessa.

Onko kuudennen direktiivin asiaa koskevilla säännöksillä välitön vaikutus?

41. Hovrätt tiedustele toisella kysymyksellään, annetaanko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa, tarkasteltuna yhdessä 2, 6 ja 17 artiklan kanssa, yksityisille oikeussubjekteille oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltioita vastaan. Katson kuitenkin, että koska Lindöpark pyrkii kanteessaan lähinnä siihen, että sillä todettaisiin olevan oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, kysymys on pikemminkin siitä, annetaanko 17 artiklassa, tarkasteltuna yhdessä muiden säännösten kanssa, tällaisia oikeuksia.

42. Siltä osin kuin kysymys koskee yleisesti näiden säännösten välitöntä vaikutusta, siihen on helppo vastata.

43. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että yksityiset voivat tosiaankin vedota kansallisissa tuomioistuimissa kuudennen direktiivin sellaisiin säännöksiin, jotka ovat riittävän selviä, täsmällisiä ja ehdottomia. Se on antanut tällaisen ratkaisun ensimmäistä kertaa vuonna 1982 asiassa Becker ja vahvistanut tämän oikeuskäytännön sen jälkeen useissa tuomioissa, muun muassa asioissa Balocchi ja BP Supergaz. Mielestäni ei ole syytä katsoa, että nyt käsiteltävään asiaan liittyvät säännökset eivät täyttäisi näitä edellytyksiä.

44. Ilmaisujen "selvä" ja "täsmällinen" käyttäminen saattaa tässä tapauksessa olla harhaanjohtavaa. Ei edellytetä sitä, että säännöksen merkitys olisi täysin kiistaton. Yhteisöjen tuomioistuin on useissa asioissa, kuten Balocchi ja BP Supergaz antamissaan tuomioissa, aluksi antanut kansalliselle tuomioistuimelle tulkinnan direktiivin säännöksestä ennen kuin se on todennut, että säännöksellä on välitön vaikutus. Oikeudenhoidollisesti ajatellen olisi outoa pitää yleisesti lain säännöstä mahdolltomana soveltaa yksinomaan sen vuoksi, että se edellyttää tuomioistuimen tulkintaa. Kyse onkin lähinnä siitä, että säännöksen on oltava sillä tavoin selvä ja täsmällinen, että kansalliset tuomioistuimet kykenevät tulkitsemaan sitä ja soveltamaan sitä välittömästi.

45. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että vähennysoikeutta koskevissa 17 artiklan 1 ja 2 kohdan säännöksissä annetaan yksityisille oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa. Direktiivin 2 artikla ja 6 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta (ainoa

säännöksen kohta, jolla on merkitystä tässä tapauksessa) ovat yksiselitteisiä. Yhdessäkään näistä säännöksistä ei myöskään anneta jäsenvaltioille harkintavaltaa, ja säännökset ovat laadultaan ja sanamuodoltaan sellaisia, että jos jäsenvaltiossa on käytössä arvonlisäverojärjestelmä, kansalliset tuomioistuimet ja muut viranomaiset voivat soveltaa niitä välittömästi, ilman että edellytettäisiin erityisiä toimenpiteitä niiden täytäntöön panemiseksi. Yksikään nyt esillä olevassa asiassa huomautuksia esittäneistä osapuolista ei ole myöskään väittänyt, että niillä ei olisi välitöntä vaikutusta.

46. Entäpä 13 artikla, jossa esillä olevan asian kannalta tarkastellen säädetään vähennysoikeuden käytön edellytyksistä? Yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut vapautusta koskevia säännöksiä verrattain yksityiskohtaisesti asiassa Becker antamassaan tuomiossa ja hylännyt tietyt yleiset väitteet siitä, ettei niillä olisi välitöntä vaikutusta. Yksityiset voivat siis lähtökohtaisesti vedota näihin säännöksiin kansallisessa tuomioistuimessa. Olisi yllättävää, jos näin ei olisi kun kyse on säännöksistä, joilla jäsenvaltiot velvoitetaan vapauttamaan tietyt liiketoimet arvonlisäverosta. Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdasta voidaan tulkita selvästi ja täsmällisesti ja soveltaa välittömästi. Siihen ei myöskään liity muita edellytyksiä kuin ne, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa (mutta eivät laajentaa) sen ulottuvuutta. Yksityinen voi siis vedota 13 artiklan B kohdan b alakohdasta jäsenvaltiota vastaan kansallisessa tuomioistuimessa.

Oikeussuojakeinot, joihin perusteettoman arvonlisäveroa koskevan vapautuksen vuoksi vahinkoa kärsinyt voi turvautua

47. Lindöparkin vaatimukset pääasiassa eivät kohdistu ainoastaan sen toteamiseen, ettei riidanalaista säännöstä voida soveltaa, vaan se vaatii tämän lisäksi korvausta vahingosta, jonka se väittää kärsineensä säännöksen soveltamisen vuoksi. Lindöpark vetoaa siihen, ettei se ollut kyennyt vähentämään ostoihin sisältyntä arvonlisäveroa, koska sen palvelujen oli virheellisesti katsottu olevan verottomia, ja vaatii Ruotsin valtiolta korvausta vahingosta, jonka se väittää tästä syystä kärsineensä. Ruotsin valtio on huomautuksissaan korostanut, että Lindöpark on valinnut tämän oikeussuojakeinon sen sijaan, että se olisi saattanut verovelvollisuutensa ja siihen liittyvän vähennysoikeutensa veroasioissa toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

48. Tässä yhteydessä on huomautettava, että kun verovelvollista on virheellisesti estetty vähentämästä arvonlisäveroa, tilanne korjataan yleensä oikaisemalla verotus jälkikäteen. Tämä seuraa asiaa koskevien säännösten välittömästä vaikutuksesta ja siitä, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, erityisesti jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu, ja yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut, että jäsenvaltioiden on annettava kansallisessa oikeusjärjestyksessään oikeussäännöt, joilla nämä virheet voidaan korjata.

49. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen kannalta. Kansallisen tuomioistuimen ratkaisu riippuu vastauksesta siihen kysymykseen, millä edellytyksillä jäsenvaltio on vahingonkorvausvastuussa kansallisessa oikeudessa säädetyistä perusteettomasta verottomuudesta.

Valtion vastuun syntymisen edellytykset

50. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion voidaan todeta olevan vastuussa yksityisille yhteisön oikeuden rikkomisesta aiheutuneista vahingoista, kun rikkomisen on katsottava johtuvan jäsenvaltiosta. Tämä koskee erityisesti niitä tapauksia, joissa direktiiviä ei ole pantu asianmukaisesti täytäntöön. Oikeutta vahingonkorvaukseen ei voida sulkea pois sillä perusteella, että rikottuun säännökseen voidaan vedota välittömästi kansallisessa tuomioistuimessa.

51. Yhteisön oikeuden mukaan oikeus vahingonkorvaukseen syntyy kolmen edellytyksen täyttyessä, eli kun rikotun oikeussäännön tarkoituksena on antaa oikeuksia yksityisille, kun rikkominen on riittävän ilmeinen ja kun vahinko, joka on aiheutunut niille henkilöille, joiden

oikeuksia on loukattu, on välittömässä syy-yhteydessä valtion veloitteen laiminlyöntiin. Asiassa Dillenkofer antamassaan tuomiossa, joka koski direktiivin täytäntöönpanon laiminlyöntiä, yhteisöjen tuomioistuin muotoili ensimmäisen edellytyksen hieman eri tavalla - eli että direktiivissä säädettyyn tulokseen sisältyy se, että yksityisille annetaan oikeuksia, joiden sisältö voidaan yksilöidä direktiivin säännösten perusteella - mutta korosti samalla, että molemmat ilmaisut merkitsivät asiallisesti samaa.

52. Oikeuskäytännön mukaan on lähtökohtaisesti kansallisten tuomioistuinten tehtävänä ratkaista, täyttyvätkö edellytykset, jotta valtiolle syntyisi vastuu yhteisön oikeuden rikkomisesta. Tietyissä asioissa yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että sillä on ollut käytettävissään kaikki tarvittavat tiedot, jotta se on kyennyt tekemään ratkaisunsa, kun taas tietyissä muissa asioissa se on esittänyt ne seikat, jotka kansallisten tuomioistuinten olisi otettava huomioon. Joka tapauksessa kysymys siitä, annetaanko yksityisille oikeuksia, kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan. Asian tarkastelu aloitetaan tästä kysymyksestä, minkä jälkeen tarkastellaan näitä kolmea edellytystä.

- Yksityisille annetut oikeudet

53. Ruotsin valtio myöntää, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa annetaan oikeus vapautukseen verosta ja 17 artiklassa vähennysoikeus, joihin yksityiset voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa. Vähennysoikeus perustuu kuitenkin velvollisuuteen maksaa arvonlisäveroa, jota ei voida pitää yksityisille annettuna oikeutena. Yksityiset eivät ainakaan voi vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeutta, jos he eivät ole suorittaneet veroa vaihdannan myöhemmässä vaiheessa.

54. Lindöpark väittää, että verolainsäädännöllä perustetaan velvollisuuksia mutta että kuudennessa direktiivissä annetaan myös näihin liittyvä vähennysoikeus. Vapautuksella poistetaan sekä yksityisille asetettu velvoite että heille annettu oikeus.

55. Komissio huomauttaa, että arvonlisäverovelvollisuudesta saattaa olla hyötyä, koska vapautus verovelvollisuudesta voi lisätä verorasitetta, kun ostoihin sisältyvää veroa ei voida vähentää eikä kustannuksia vyöryttää. Ei ole siis lainkaan ristiriitaista katsoa, että kun 13 artiklassa myönnetään vapautuksia tietyissä tilanteissa, siinä samalla annetaan verovelvollisille oikeus tulla verotetuiksi, kun he toimittavat tavaroita tai suorittavat palveluja joissakin toisissa tilanteissa.

56. Tältä osin voidaan yhtyä Lindöparkin kantaan. Vaikka oikeuskäytännössä viitataan yleisesti yksityisille annettuihin "oikeuksiin", olennaista on tietenkin se, että rikotun oikeussäännön tarkoituksena on ollut antaa yksityiselle juuri se oikeus, joka on vahingonkorvausvaatimuksen perusteena. Lindöpark vaatii kansallisessa tuomioistuimessa korvausta siitä, että sillä ei ole ollut mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa. Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on annettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, jonka on tunnustettu - minkä Ruotsin valtiokin myöntää - antavan yksityisille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa. Oikeuksien sisältö on selvästi yksilöitävissä 17 artiklan 2 kohdan sanamuodon perusteella, kun sitä luetaan yhdessä muiden asiaa koskevien säännösten kanssa. Kansallisella säännöksellä, jolla vapautetaan verosta liiketoimet, joiden osalta ei ole perustetta vapautukseen kuudennen direktiivin nojalla, evätään tämä oikeus yksityisiltä ja rikotaan näin ollen oikeussääntöä, jolla on tarkoitus antaa tiettyjä oikeuksia yksityisille.

- Riittävän ilmeinen oikeussääntöjen rikkominen

57. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden rikkominen on riittävän ilmeinen, kun jäsenvaltio on lainsäädäntövaltaansa käyttäessään rikkonut selvällä ja vakavalla tavalla sen harkintavallalle asetettuja rajoja. Niitä seikkoja, joita toimivaltainen tuomioistuin voi ottaa huomioon, ovat erityisesti rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, rikotussa oikeusnormissa kansallisille tai yhteisön toimielimille annetun harkintavallan laajuus,

laiminlyönnin tai vahinkoa aiheuttaneen teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut vaikuttaa kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden laiminlyöntiin, toteuttamiseen tai ylläpitämiseen yhteisön oikeuden vastaisesti. Silloin kun oikeussääntöjä on rikottu laiminlyömällä direktiivin asianmukainen täytäntöönpano, yhteisöjen tuomioistuin on keskittynyt erityisesti kahteen ensiksi mainittuun tekijään, mutta muutkin voivat olla merkityksellisiä.

58. Tässä yhteydessä on ehkä korostettava, että näistä eri tekijöistä on tehtävä kokonaisarvio eivätkä ne ole päällekkäisiä edellytyksiä siten, että yhden edellytyksen täyttymättä jääminen merkitsisi sitä, ettei kyseessä ole ilmeinen oikeussääntöjen rikkominen. Tilanteen mukaan näet mikä tahansa niistä saattaa olla riittävä vaikkakaan ei välttämätön edellytys valtion vastuun syntymiselle. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi katsonut, että tapauksessa, jossa jäsenvaltio ei ollut yhteisön oikeutta rikkoessaan tilanteessa, jossa se olisi joutunut tekemään lainsäädäntöön liittyviä valintoja, vaan tilanteessa, jossa sen harkintavalta oli oleellisesti vähentynyt tai jopa olematon, yhteisön oikeuden rikkomisen jo sellaisenaan voidaan katsoa olevan riittävän ilmeinen rikkominen.

59. Oikeussääntöjen rikkominen voi olla myös erityisen selvää. Yhteisöjen tuomioistuin on ranskan kielellä aina käyttänyt - alun perin yhteisön vastuun yhteydessä - ilmaisua "violation suffisamment caractérisée". Ilmaisua käännetään nykyään yleensä englanniksi "sufficiently serious breach". Ilmaisulla "caractérisée" - jonka perusmerkitykseen liittyy vakavuus - tarkoitetaan kuitenkin sitä, että oikeussääntöjen rikkominen (tai jokin muu menettely) on näytetty selvästi toteen sen oikeudellisen määritelmän mukaisesti, toisin sanoen, että kyseessä on selvä ja yksiselitteinen oikeussääntöjen rikkominen. Tämä ehkä selittää sen, miksi tämä ilmaisu käännettiin alun perin ilmaisulla "sufficiently flagrant violation", ja selventää niiden tekijöiden valintaa, jotka yhteisöjen tuomioistuimen mukaan on otettava huomioon ratkaistaessa, onko oikeussääntöjen rikkominen riittävän ilmeinen. Saattaa olla, että Svea hovrätt on juuri näistä syistä kysymyksessään viitannut "vakavaan (selvään) oikeussääntöjen rikkomiseen".

60. Silloin kun kyseessä on täysin selvä oikeudenvastaisuus - yhteisöjen tuomioistuimen perusmääritelmän mukaan tilanne, jossa toimivaltainen elin on selvällä ja vakavalla tavalla ylittänyt harkintavaltansa rajat - eli toimenpide tai laiminlyönti, jonka osalta ei vallitse minkäänlaista epävarmuutta siitä, että se ylittää selvästi sen, mikä on yhteisön oikeudessa sallittua - oikeudenvastaisuus on yleensä sillä tavoin riittävän ilmeinen, että siitä vastaavalle jäsenvaltiolle syntyy vahingonkorvausvastuu.

61. Kuten edellä on todettu, nämä kysymykset kuuluvat oikeastaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, mutta yhteisöjen tuomioistuin voi tietenkin mahdollisuuksiensa mukaan antaa neuvoja. Tilanne on mielestäni nyt käsiteltävässä asiassa tällainen. Seuraavassa tarkastellaan siis niitä tekijöitä, joita yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt merkityksellisinä.

a) Selkeys ja täsmällisyys

62. Edellytys, jonka mukaan säännöksen on oltava selkeä, täsmällinen ja ehdoton, jotta sillä voisi olla välitön vaikutus, on pidettävä erillään siitä selkeyttä ja täsmällisyyttä koskevasta tekijästä, joka on otettava huomioon sen selvittämiseksi, onko oikeussäännön rikkominen riittävän ilmeinen, jotta valtion vahingonkorvausvastuu voi syntyä. Ensin mainitussa tapauksessa mahdollinen tulkinnan tarve ei estä tuomioistuimia soveltamasta säännöstä välittömästi. Jälkimmäisessä tapauksessa paino on itse oikeussäännön rikkomisella ja sillä, oliko toimenpide tai laiminlyönti sellainen, että sen ristiriidasta yhteisön oikeussäännön kanssa ei ollut mitään epäilystä. Jos näin on, eikä ole mitään epäilystä kyseisen säännöksen sovellettavuudesta esillä olevaan asiaan siinä vallitsevissa olosuhteissa, oikeussäännön rikkominen on selvä ja yksiselitteinen ja siis yleensä "riittävän ilmeinen".

63. Nyt esillä olevassa asiassa on kysymys siitä, oliko riidanalaisen säännöksen mukaisen vapautuksen soveltaminen Lindöparkin toimintaan ilmeisessä ristiriidassa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan kanssa (siitä, että se on ristiriidassa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan kanssa, ei ole mitään epäilystä).

64. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäisen kysymyksen yhteydessä on esitetty syyt, joiden perusteella voidaan katsoa, että riidanalaiseen säännökseen sisältynyt yleinen vapautus on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa ja että Lindöparkin suorittamien palvelujen kaltainen palvelu ei täytä 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuja vapautuksen edellytyksiä, elleivät sen liiketoimet erotu tavanomaisista tilanteista, joissa tarjotaan toisten käyttöön urheilutiloja, sen vuoksi, että vuokrauksen olennaiset tunnusmerkit täytyvät, ja elleivät nämä erityispiirteet ole vallitsevina sopimuksessa.

65. Samoista syistä ja samoin varauksin voidaan katsoa, ettei ole epäilystäkään siitä, että Lindöparkin liiketoimet, sellaisina kuin ne on kuvattu yhteisöjen tuomioistuimelle, ovat verollisia ja että soveltamalla niihin yleistä vapautusta, joka kiistatta ylittää sen, mitä kuudennessa direktiivissä on katsottava sallitun, on rikottu yhteisön oikeutta niin ilmeisellä tavalla, että valtion vastuu syntyy. Erityisesti direktiivin liitteen H 13 kohta on selvä osoitus siitä, että urheilutilojen tarjoaminen on lähtökohtaisesti verollinen liiketoimi. Tilanne voisi olla toinen vain siinä tapauksessa, että kansallisen tuomioistuimen toteamat tosiseikat osoittaisivat, että Lindöparkin liiketoimet eivät tosiasiallisesti kuulu tähän luokkaan vaan poikkeavat niistä, koska ne täyttävät vuokrasopimuksen olennaiset tunnusmerkit.

66. Nyt käsiteltävänä olevaa tilannetta voidaan verrata tilanteeseen, josta oli kyse asiassa *British Telecommunications*, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että asianomainen säännös oli sanamuodoltaan epätarkka ja mahdollisti kohtuullisesti arvioiden Yhdistyneen kuningaskunnan siitä omaksuman tulkinnan, joka ei ollut ilmeisessä ristiriidassa kyseisen direktiivin sanamuodon ja sillä tavoitellun päämäärän kanssa. Tässä tilanteessa kumpikaan näistä edellytyksistä ei täyty.

b) Kansallisten viranomaisten harkintavalta

67. Ruotsin valtio korostaa erityisesti harkintavaltaa, joka jäsenvaltioille on annettu 13 artiklan B kohdan b alakohdan viimeisessä virkkeessä ja jonka mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa vuokrausta koskevan vapautuksen soveltamisalaa. Lindöpark väittää, että kuudennessa direktiivissä annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa vain erityistapauksissa, joihin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta ei kuulu. Sen mukaan Ruotsille ei ole liittymissopimuksessa annettu tällaista liikkumavaraa eikä ole mitään perustetta antaa uusille jäsenvaltioille laajempaa harkintavaltaa kuin muille jäsenvaltioille. Komissio arvioi, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan ja B kohdan b alakohdan säännösten perusteella vapautus ei ole mahdollinen nyt käsiteltävänä olevassa tilanteessa, eikä niissä anneta tältä osin harkintavaltaa.

68. Olen samaa mieltä Lindöparkin ja komission kanssa: säännöksissä ei anneta harkintavaltaa - ei ainakaan sellaista, jonka perusteella jäsenvaltioilla olisi oikeus laajentaa vapautusten alaa sillä

tavoin kuin riidanalaisessa säännöksessä on tehty. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohhta merkitsee harkintavaltaa määritellä "tietty palvelut", jotka kuuluvat vapautuksen piiriin, mutta ei laajentaa tätä vapautusta koskemaan palveluja, jotka suorittaa muu henkilö kuin voittoa tavoittelematon yhteisö. Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää lisäpoikkeuksista tämän vapautuksen soveltamisalaan - toisin sanoen laajentaa verotus koskemaan muita vuokrausmuotoja - mutta ei vapauttaa verosta liiketoimia, jotka eivät ole kiinteän omaisuuden vuokrausta. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa annetaan lisäksi jäsenvaltioille ainoastaan mahdollisuus antaa verovelvollisilleen oikeus valita verotus.

69. Näin ollen on selvää, ettei edellä mainituissa säännöksissä anneta jäsenvaltioille harkintavaltaa, jonka perusteella se voisi ottaa käyttöön tai pitää voimassa lainsäädännön, jolla vapautettaisiin arvonnlisäverosta Lindöparkin suorittamia palveluita vastaavat palvelut.

c) Oikeussäännön rikkomisen tahallisuus; oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus; yhteisön toimielimen toiminnan vaikutus

70. Koska edellä on omaksuttu kanta, jonka mukaan vapautuksen soveltaminen Lindöparkin toimintaan merkitsi kuudennen direktiivin ilmeistä rikkomista tilanteessa, jossa jäsenvaltioilla ei ollut lainsäädännöllistä harkintavaltaa, seuraavassa tarkastellaan ainoastaan lyhyesti muita tekijöitä, joiden yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut olevan merkityksellisiä. Nekin tukevat käsitystä siitä, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä "riittävän ilmeinen oikeussääntöjen rikkominen".

71. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että asiantuntijalausunnossa (jonka Ruotsin hallitus oli tilannut) varoitettiin vuonna 1994 Ruotsin hallitusta siitä, että riidanalainen säännös ei todennäköisesti ollut yhteisön oikeuden mukainen. Tuolloin päätettiin siirtää myöhemmäksi ehdotettu muutos, vaikka Lindöparkin esittämistä huomautuksista ilmenee, että lopulta vuonna 1997 tehdyt muutokset (riidanalaisen säännöksen kumoaminen ja uuden 11 a artiklan lisääminen mervärdeskattelagenin 3 lukuun, jolloin vapautus verosta oli mahdollinen ainoastaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan mukaan sallituissa tilanteissa) olivat samat kuin vuoden 1994 lausunnossa suositellut. Kun otetaan huomioon nämä tosiseikat sekä se, että direktiivin asiaa koskevista säännöksistä ilmenee selvästi, että tällaisia liiketoimia ei voida vapauttaa verosta, on vaikeaa ajatella, että rikkominen ei olisi ollut tahallista tai että oikeudellinen erehdys olisi anteeksiannettavissa.

72. Lopuksi Ruotsin valtio väittää, että koska ei ole olemassa tätä koskevaa yhteisöjen tuomioistuimen aiempaa ratkaisua, ei ollut myöskään luotettavaa tietoa siitä, että se olisi pannut kuudennen direktiivin virheellisellä tavalla täytäntöön liittyessään Euroopan unioniin. Komissio ei ole myöskään aloittanut jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä ennen vuotta 1997 voimassa olleen lain osalta. Tästä syystä edellä mainitun asiassa British Telecommunications annetun tuomion mukaisesti valtion ei pitäisi katsoa olevan vahingonkorvausvastuussa.

73. Esillä olevaa asiaa ei ole syytä rinnastaa asiassa British Telecommunications annettuun tuomioon tai minkään muunkaan yhteisön toimielimen toimintaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon. Selvästikään ei väitetä, että yhteisön toimielin olisi toiminut sillä tavoin, että tämä olisi saanut Ruotsin viranomaiset uskomaan, että riidanalaiseen säännökseen sisältynyt yleinen vapautus verosta oli perusteltu kuudennen direktiivin nojalla tai että sitä voitiin soveltaa urheilutilojen tarjoamiseen liiketoiminnassa. Ruotsin valtio pyrkii yksinomaan nojautumaan siihen, ettei yksikään yhteisön toimielimistä ole vastustanut riidanalaista säännöstä. Edellä mainitussa asiassa British Telecommunications antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi ainoastaan, että tietojen puuttuminen tuki sen päätelmää siitä, että riidanalainen direktiivin säännös oli epätarkka ja että sitä voitiin kohtuudella tulkita kahdella eri tavalla. Samoin edellä mainitussa asiassa Brasserie du Pêcheur antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on viitannut selventävän tuomion puuttumiseen vain sellaisten oikeussääntöjen rikkomisten

yhteydessä, joita ei voitu aikaisemman oikeustilan perusteella pitää ilmeisinä rikkomisina.

74. Koska mielestäni tässä tapauksessa ei ole mitään epäilystä asiaa koskevien yhteisön oikeussääntöjen ulottuvuudesta vaan ainoastaan - oletettavasti - Lindöparkin toiminnasta, tällä oikeuskäytännöllä ei mielestäni ole merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta.

d) Riittävän ilmeisen oikeussääntöjen rikkomisen olemassaolo

75. Edellä esitetyn ja erityisesti sen perusteella, että vapautus, josta Lindöpark on valittanut, oli selvästi ristiriidassa kuudennen direktiivin asiaa koskevien säännösten kanssa, joissa ei jätetä jäsenvaltioille mitään sellaista harkintavalttaa, johon Ruotsin valtio vetoaa, voidaan todeta, että riidanalaiseen säännökseen sisältyneen lainvastaisen yleisen vapautuksen soveltaminen Lindöparkin liiketoimiin merkitsi pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa riittävän ilmeistä yhteisön oikeuden rikkomista, jotta valtiolle syntyy vastuu korvata siitä mahdollisesti aiheutunut vahinko. Koska tämä päätelmä kuitenkin perustuu Lindöparkin liiketoimien laatuun, sellaisina kuin ne on kuvattu yhteisöjen tuomioistuimelle, se saattaa muuttua, jos kansallisen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevat toteamukset poikkeavat esitetystä kuvauksesta.

- Välitön syy-yhteys

76. Välittömän syy-yhteyden olemassaolo valtion velvoitetta koskevan laiminlyönnin ja vahinkoa kärsineelle aiheutuneen vahingon välillä on viimeinen edellytys, jonka on täytyttävä, jotta oikeus korvaukseen voi syntyä. Tämäkin on ensisijaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan kuuluva kysymys, vaikka yhteisöjen tuomioistuin voi antaa ohjeita tai jopa ratkaista asian yksityiskohtaisesti, jos sillä on käytettävissään riittävät tiedot.

77. Tässä tapauksessa Svea hovrätt ei ole pyytänyt ratkaisua välittömän syy-yhteyden olemassaolosta eikä edes tuonut tätä näkökohtaa esiin ennakkoratkaisupyyntönsä. Myöskään pääasian asianosaiset, komissio tai Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus eivät ole käsitelleet tätä kysymystä huomautuksissaan. Ei vaikuta myöskään siltä, että Ruotsin valtio olisi kiistänyt tällaisen yhteyden olemassaolon ensimmäisessä oikeusasteessa.

78. Näin ollen olisi epäasianmukaista, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi asiassa yksityiskohtaisen ratkaisun. Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin mielestäni sellainen erityispiirre, jota on lyhyesti tarkasteltava, eli aiheutuneeksi väitetyn vahingon ja vaaditun korvauksen välinen suhde.

79. Vaikuttaa siltä, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena on 500 000 SEK:n suuruinen summa, joka vastaa (epäilemättä pyöristettynä) sen arvonlisäveron määrää, jota Lindöpark ei ollut kyennyt vähentämään asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona (ilmeisesti vuonna 1995), sekä tätä määrää koskevia korkoja, jotka ovat edelleen riidanalaisia.

80. Vaikka asianosaiset ovat ilmeisesti olleet yhtä mieltä päävaatimuksen määrästä tässä asiassa, on korostettava sitä, että lähtökohtaisesti yhteisön oikeuden rikkomisesta yksityisille aiheutuneesta vahingosta maksettavan korvauksen on vastattava kärsittyä vahinkoa. Kun myöhemmät vaihdannan vaiheet on perusteettomasti vapautettu arvonlisäverosta, jolloin ostoihin sisältyvää veroa ei ole voitu vähentää, aiheutunut vahinko vastaa yleensä sen ostoihin sisältyvän, vähennyskelpoisen arvonlisäveron ja sen vaihdannan myöhempään vaiheeseen liittyvän arvonlisäveron, joka olisi pitänyt kantaa, välistä erotusta. Arvonlisän (sekä mahdollisen voitto-osuuden) vuoksi tämä erotus on yleensä veroviranomaisten eikä verovelvollisen hyväksi, vaikka saattaa olla olemassa päinvastaisiakin tilanteita. Toisinaan yritykselle tai liikkeenharjoittajalle saattaa aiheutua vahinkoa vaihdannan myöhempään vaiheeseen liittyvistä liiketoimista kannettavan arvonlisäveron vapautuksesta, koska sen asiakkaiden kannalta - jos nekin ovat verovelvollisia - hinnassa on "kiinteä" arvonlisävero, joka niiden itsensä on suoritettava ja vyörytettävä, minkä vuoksi ne päättävät yleensä tehdä hankintansa muualta, jotta ne voisivat

vähentää arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

81. Lindöpark on lisäksi pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta tutkimaan seuraavan seikan, jonka osalta Svea hovrätt ei ole pyytänyt ratkaisua: jos sen vaatimus hyväksytään, onko sillä oikeus saada erityistä korkoa pääsaatavalle korvaukseksi siitä, että tämä summa ei ole ollut sen käytettävissä sen päivän, jolloin se olisi kyennyt vähentämään tämän summan, ja sen päivän välisenä aikana, jona se saa korvauksen? Vaikka tässäkin tapauksessa ei ole yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista kysymystä, jota ei ole saatettu sen käsiteltäväksi, on pidettävä mielessä, että korvauksen on vastattava kärsittyä vahinkoa. Erityisesti korkokysymyksestä yhteisöjen tuomioistuin on todennut - tosin hieman eri asiayhteydessä eli direktiivin 6 artiklan mukaista yhdenvertaista kohtelua koskevassa asiassa - että aiheutuneen vahingon täyttää korvausta arvioitaessa ei saa jättää huomiotta sellaisia seikkoja, kuten ajan kulumista, jotka saattavat tosiasiallisesti vähentää sen arvoa, ja että korkoja on pidettävä korvauksen erottamattomana osana. Muistutettakoon lopuksi siitä, että korvauksen suuruuden määrittämisen perusteet eivät saa olla epäedullisempia kuin perusteet, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia.

Ratkaisuehdotus

82. Tästä syystä katson, että kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin olisi vastattava seuraavasti:

1) Kansallinen oikeussääntö, jossa säädetään urheilutilojen tai muiden urheilupaikkojen tarjoamista urheilua tai liikuntakasvatusta varten koskevasta yleisestä verottomuudesta, on ristiriidassa kuudennen direktiivin säännösten kanssa.

Urheilutilojen tai muiden urheilupaikkojen tarjoamista liiketoiminnassa urheilua tai liikuntakasvatusta varten ei lähtökohtaisesti voida vapauttaa arvonlisäverosta. Jotta liiketoimi kuuluisi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisen vapautuksen alaan, sen on erotuttava niistä tavanomaisista tilanteista, joissa tarjotaan toisten käyttöön urheilutiloja, sen vuoksi, että se täyttää vuokrauksen olennaiset tunnusmerkit, eli kyseessä on oikeus käyttää omaisuutta kuin se olisi omaa ja kieltää tai hyväksyä käyttö muilta henkilöiltä sekä osapuolten sopimus, jossa käyttöoikeuden kesto otetaan huomioon erityisesti hinnan määrittämisen perusteena. Näiden erityispiirteiden on lisäksi oltava vallitsevina sopimuksessa.

2) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan säännökset, luettuina yhdessä 2, 6 ja 13 artiklan säännösten kanssa, ovat riittävän selviä, täsmällisiä ja ehdottomia, jotta yksityinen oikeussubjekti voi vedota niihin jäsenvaltiota vastaan kansallisessa tuomioistuimessa.

Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa annettu oikeus vähentää arvonlisävero on lisäksi yksityisille annettu oikeus, joka voi olla jäsenvaltiota vastaan kyseisen oikeuden loukkaamisen vuoksi nostetun vahingonkorvauskanteen perusteena.

3) Silloin kun liiketoimi, jota ei selvästikään olisi voitu vapauttaa kuudennen direktiivin perusteella, on vapautettu arvonlisäverosta tilanteessa, jossa jäsenvaltiolla ei ole ollut harkintavaltaa laajentaa edellä mainittujen vapautusten soveltamisalaa, kyseessä on riittävän ilmeinen yhteisön oikeuden rikkominen, jonka perusteella vahinkoa kärsinyt yksityinen oikeussubjekti nostaa vahingonkorvauskanteen valtiota vastaan.