

61999C0150

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 26 september 2000. - Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten. - Begäran om förhandsavgörande: Svea hovrätt - Sverige. - Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Undantag - Uthyrning av fast egendom - Sport- eller idrottsutövning. - Mål C-150/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-00493

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. Fram till år 1997 undantogs tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning från mervärdesskatteplikt enligt svensk lag. Var ett sådant undantag tillåtet enligt sjätte mervärdesskattedirektivet? Om så inte är fallet blir frågan under vilka omständigheter en enskild ekonomisk aktör som missgynnas av tillämpningen av ett sådant otillåtet undantag kan åberopa direktivet direkt och/eller yrka skadestånd från staten? Detta är de viktigaste frågorna i en begäran om förhandsavgörande från Svea hovrätt.

Tillämplig lagstiftning, bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 är en skattskyldig person varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav omfattas enligt artikel 4.2 av begreppet ekonomisk verksamhet. I artikel 6.1 definieras tillhandahållande av tjänster som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

3. I artikel 13 i sjätte direktivet uppräknas de fall, förutom i internationell handel, där leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster måste eller får undantas från mervärdesskatt.

4. Artikel 13 A rör undantag för "vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". Vad avser denna kategori uppräknas i artikel 13 A 1 ett antal verksamheter som medlemsstaterna måste undanta, inklusive "m) [vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning".

5. I artikel 13 B uppräknas andra obligatoriska undantag, bland annat:

"b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom, dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag."

6. Enligt artikel 13 C a får medlemsstaterna emellertid medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning - det vill säga rätt att avstå från undantaget - vad avser utarrendering och uthyrning av fast egendom.

7. Artikel 17 innehåller regler om avdrag i syfte att undvika kumulativ beskattning. Enligt artikel 17.1 inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, och i artikel 17.2 a föreskrivs följande: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av [mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person] från den skatt som han är skyldig att betala."

Den svenska lagstiftningen

8. Mervärdesskatten regleras i Sverige i mervärdesskattelagen (SFS nr 1994:200), enligt vilken all omsättning av varor och tjänster är skattepliktig om inget annat uttryckligen anges. I 3 kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen upptas vissa undantag från skatteplikt på fastighetsområdet. Enligt 3 kap. 2 § undantas från skatteplikt omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Före den 1 januari 1997 innehöll lagrummet ett andra stycke (nedan kallat den omtvistade bestämmelsen) med följande lydelse:

"Undantaget från skatteplikt omfattar också tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar eller del av dessa för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning."

9. Det framgår av de handlingar som har ingivits till domstolen att den svenska riksdagen som ett led i förberedelserna inför Sveriges anslutning till gemenskapen ändrade en rad bestämmelser i mervärdesskattelagen. En av den svenska regeringen tillsatt utredning hade anmärkt att den omtvistade bestämmelsen inte var förenlig med gemenskapsrätten, men det beslutades trots detta att ingen ändring ännu skulle göras, i avvaktan på ytterligare överväganden.

10. Den omtvistade bestämmelsen upphävdes emellertid och upphörde att gälla från och med den 1 januari 1997. En ny bestämmelse infördes (3 kap. 11 a §), där det föreskrivs att från skatteplikt undantas bland annat omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget gäller bara om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en organisation utan vinstsyfte.

Förfarandet vid den nationella domstolen

11. Stockholm Lindöpark AB (nedan kallat Lindöpark) är ett bolag etablerat i Vallentuna, Sverige, vars huvudsakliga verksamhet är drift av en kommersiell golfbana. Kunderna är uteslutande företag som vill erbjuda sina anställda och sina kunder en möjlighet att spela golf på anläggningen. Av det som har sagts vid den muntliga förhandlingen framgår att dessa kunder betalar en "medlemsavgift" som ger dem rätt att boka rundor på banan för personer som de väljer.

12. Fram till den 1 januari 1997 ansåg svenska skattemyndigheter att "företagsgolf" inte var mervärdesskattepliktig i enlighet med den omtvistade bestämmelsen. Detta innebar inte bara att ingen mervärdesskatt togs ut på de tjänster som Lindöpark tillhandahöll, utan även - eftersom artikel 17.2 i sjätte direktivet inskränker rätten att göra avdrag till tillhandahållanden vars ändamål är att de skall användas för skattepliktiga transaktioner - att Lindöpark följaktligen inte kunde göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som hade inköpts för denna verksamhet. Sedan den 1 januari 1997 har denna verksamhet emellertid ansetts vara skattepliktig, och den utgör därför grund för avdrag för ingående skatt.

13. Lindöpark väckte år 1996 talan mot den svenska staten vid Solna tingsrätt, med yrkande om skadestånd med 541 632 SEK. Av de yttranden som har ingivits till domstolen framgår att av detta belopp avser 500 000 SEK (vilket är ett belopp som staten har vitsordat som skäligt) ingående skatt som Lindöpark inte har kunnat göra avdrag för år 1995, och 41 632 SEK avser dröjsmålsränta som ersättning för den skada som bolaget har lidit genom att inte kunna förfoga över kapitalbeloppet. Det framgår inte hur stor den utgående skatten hade varit om undantaget inte hade tillämpats.

14. Den 29 september 1997 tillerkände Solna tingsrätt Lindöpark skadestånd uppgående till 500 000 SEK (samt lagstadgad dröjsmålsränta från talans väckande, men däremot inte ränta för tiden dessförinnan enligt Lindöparks yrkande), på den grunden att den svenska staten, i enlighet med den princip som stadfästs i domen i målet Francovich, var skyldig att ersätta Lindöpark för den skada som bolaget hade lidit på grund av bristande implementering av sjätte direktivet.

15. Båda parterna överklagade till Svea hovrätt. Lindöpark gjorde gällande att dess yrkande borde ha bifallits i sin helhet - det vill säga även dess yrkande om ränta för tiden före talans väckande -, och den svenska staten hävdade att direktivet inte ger enskilda personer några rättigheter och att överträdelsen inte var tillräckligt allvarlig för att grunda skadeståndsskyldighet.

16. Med hänsyn till parternas argument har Svea hovrätt begärt förhandsavgörande avseende följande frågor:

"1. Skall artiklarna 13 A 1 m och 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de utgör hinder för nationella föreskrifter som innebär ett generellt undantag från skatteplikt för tillhandahållande av anläggning för sportutövning, såsom stadgats i 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) i dess lydelse före den 1 januari 1997?

2. Tillerkänner artikel 13 i förening med artiklarna 2, 6 och 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet enskilda rättigheter som de kan åberopa gentemot medlemsstaterna vid nationell domstol?

För det fall de två första frågorna besvaras jakande:

3. Innebär genomförandet och tillämpningen av undantaget i 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) en sådan allvarlig (klar) överträdelse av gemenskapsrätten som kan grunda skadeståndsskyldighet för en medlemsstat?"

17. Lindöpark, den svenska staten som part i målet vid den nationella domstolen och kommissionen har yttrat sig muntligen och skriftligen till domstolen. Förenade kungarikets regering

har yttrat sig vid den muntliga förhandlingen.

Bedömning

18. De aspekter av gemenskapsrätten som måste undersökas i syfte att ge Svea hovrätt nödvändig ledning kan beskrivas enligt följande. För det första måste det avgöras om den omtvistade bestämmelsen var oförenlig med sjätte direktivet, inte bara allmänt sett, utan också - eftersom det omfattande svenska undantaget kan vara delvis förenligt och delvis oförenligt med gemenskapsrätten - särskilt vad avser dess tillämpning på den typ av verksamhet som Lindöpark ägnar sig åt. Om så är fallet, måste det avgöras om enskilda direkt kan åberopa de relevanta bestämmelserna i direktivet, och vilka rättsmedel som står till deras förfogande. Slutligen, men fortfarande under förutsättning att den omtvistade bestämmelsen är oförenlig med gemenskapsrätten, är det nödvändigt att pröva om villkoren för att staten skall vara skadeståndsskyldig mot en part som Lindöpark är uppfyllda.

Utgjorde sjätte direktivet hinder för den omtvistade bestämmelsen?

a) Allmänt

19. Svenska staten har hävdat att bestämmelsen var berättigad enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet, eftersom de tjänster som undantogs utgjorde "utarrendering eller uthyrning av fast egendom", det vill säga att låta någon utnyttja fast egendom under en viss begränsad tidsperiod mot ersättning. Artikel 13 B b begränsar inte undantaget till att endast avse utarrendering eller uthyrning för ett speciellt ändamål eller för en viss tid. Vid den muntliga förhandlingen underströk den svenska staten att omständigheten att artikel 13 A 1 m undantar "vissa" tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte inte innebär att inga tjänster av detta slag kan undantas av andra berättigade skäl när näringsidkare tillhandahåller sådana tjänster.

20. Lindöpark menar att artiklarna 13 A 1 m och 13 B b i sjätte direktivet implicit utgör hinder för nationella regler som innebär mer omfattande undantag än dem som anges i direktivet.

21. Kommissionen har understrukit att undantaget i artikel 13 måste tolkas strikt. Undantaget i artikel 13 A 1 m är helt klart endast tillämpligt på tillhandahållanden av organisationer utan vinstsyfte. Utarrendering eller uthyrning av fast egendom sker allmänt sett för en relativt lång tid, och utnyttjandet är i allmänhet exklusivt.

22. Det kan först noteras att - vilket ingen av dem som har yttrat sig i målet har bestritt - undantaget i artikel 13 A 1 m endast omfattar organisationer utan vinstsyfte.

23. För det andra kan undantaget i artikel 13 B b inte tillämpas på annat än utarrendering eller uthyrning av fast egendom, vilket är ett begrepp som i sin tur inte kan utsträckas till att avse samtliga transaktioner där någon beviljas tillträde till fast egendom, vare sig syftet är att ägna sig åt sport eller fysisk träning eller något annat syfte, utan att hänsyn tas till vad som är kännetecknande för detta tillträde. Undantaget måste enligt min mening begränsas genom vissa av de kännetecken som utarrendering eller uthyrning normalt är förenat med. Även om dessa kännetecken - vad avser detaljfrågor - med nödvändighet varierar mellan olika nationella rättssystem, har generaladvokat Alber i sitt förslag till avgörande av den 27 januari 2000 i "vägtullsmålen" definierat några av de viktigaste kännetecken som är relevanta för definitionen av detta begrepp inom ramen för sjätte direktivet. Domstolen har i sin dom av den 12 september 2000 i de målen särskilt understrukit att parterna brukar avtala om hur länge egendomen får nyttjas när de bestämmer vederlagets storlek.

24. Det saknas för närvarande anledning att ytterligare definiera begreppet utarrendering eller uthyrning. Den omtvistade bestämmelsen var av generell art och innebar att allt tillhandahållande

av lokaler eller andra anläggningar för sport- eller idrottsutövning undantogs. Trots att den omtvistade bestämmelsen ingick i den del av mervärdesskattelagen som reglerade undantag för fast egendom, hade den avfattats på så sätt att den inte endast omfattade tjänster som var undantagna enligt artikel 13 B b, på grund av att de utgjorde utarrendering eller uthyrning av fast egendom, utan också tjänster som var undantagna enligt artikel 13 A 1 m, på grund av att de tillhandahölls av organisationer utan vinstsyfte. Bestämmelsen hade emellertid avfattats i så generella ordalag att den också synes ha omfattat andra tjänster än utarrendering eller uthyrning som tillhandahålls av näringsidkare, för vilka artikel 13 inte innehåller något undantag.

25. Eftersom mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion som är tillämplig på alla transaktioner för vilka undantag inte har stadgats, kan den nationella domstolens första fråga således besvaras i lika allmänna ordalag som den har formulerats, nämligen genom att ange att en nationell bestämmelse som föreskriver ett generellt undantag från mervärdesskatteplikt för samtliga transaktioner som innebär att lokaler eller andra anläggningar tillhandahålls för sport- eller idrottsutövning strider mot sjätte direktivets bestämmelser.

b) Bedömning vad avser Lindöparks verksamhet

26. Det är dock inte tillräckligt för den nationella domstolen att få reda på att undantaget i den omtvistade bestämmelsen var mer långtgående än vad som var tillåtet enligt sjätte direktivet och därför oförenligt med gemenskapsrätten. Den nationella domstolen måste också få veta om tillämpningen av undantaget på de ifrågavarande transaktionerna var oförenlig med gemenskapsrätten. Det är ostridigt i målet att Lindöpark, som näringsidkare, inte omfattas av undantaget enligt artikel 13 A 1 m, varför den nationella domstolen måste bedöma de tjänster som Lindöpark tillhandahåller sina kunder och avgöra om dessa omfattas av begreppet utarrendering eller uthyrning av fast egendom, och således om de kan undantas med stöd av artikel 13 B b.

27. Den svenska staten menar att systemet med undantag är långtgående och att det inte alltid är självklart i vilken kategori en tjänst skall indelas. Den tillämpliga bestämmelsen har aldrig tolkats av domstolen, vad avser ett fall som det förevarande, även om en tysk domstol år 1997 i en begäran om förhandsavgörande som senare återkallades frågade domstolen om uthyrning av tennisbanor utgör "utarrendering eller uthyrning av fast egendom", vilket visar att svaret på frågan inte är självklart. Både Tyskland och Förenade kungariket behandlar tillhandahållande av anläggningar för sport- eller idrottsutövning som utarrendering eller uthyrning, åtminstone under vissa förutsättningar. Lindöpark och kommissionen anser dock att det står helt klart att artikel 13 A 1 m och 13 B b utgör hinder för ett undantag i ett fall som det förevarande. Kommissionen har anfört att, till skillnad från vad som är fallet vad avser utarrendering eller uthyrning, tillhandahållandet av en anläggning för sportutövning, såsom en golfbana, är begränsat både till sitt syfte och såvitt avser utnyttjandets tidsmässiga längd. Utnyttjandet är vidare i allmänhet inte exklusivt, och anläggningen kräver ständig övervakning, administration och skötsel.

28. Begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" har inte definierats i direktivet. Domstolen har hittills inte heller, vilket den svenska staten har understrukt, haft anledning att lämna en uttömmande definition. De frågor som domstolen har haft att ta ställning till före förevarande begäran om förhandsavgörande har främst rört undantaget för hotell och liknande logi eller för lokaler och platser för parkering av fordon samt frågan vilken rättslig status en uppsägning i förtid ("surrender") av ett arrendeavtal har. Domstolen har senare - till och med efter den muntliga förhandlingen i förevarande mål - givit en mer allmängiltig vägledning, nämligen att en väsentlig del av ett avtal rörande utarrendering eller uthyrning är att parterna träffar överenskommelse om varaktigheten av hyresgästens eller arrendatorns rätt att använda den fasta egendomen, särskilt för att bestämma vederlagets storlek.

29. I vilket fall som helst måste detta begrepp i likhet med alla undantag från mervärdesskatteplikt i sjätte direktivet ges en gemenskapsrättslig definition och det kan inte variera från en medlemsstat till en annan. Domstolen har också, som kommissionen har understrukt, i fast rättspraxis angett

att undantag enligt artikel 13 i sjätte direktivet måste tolkas strikt. Den vida definition av begreppet utarrendering och uthyrning som den svenska staten och Förenade kungarikets regering har argumenterat för vid förhandlingen kan således inte godtas.

30. Även om det ankommer på den nationella domstolen att fastställa ifrågavarande transaktioners närmare art, anser jag att Lindöparks verksamhet, såsom den har beskrivits för domstolen, inte omfattas av begreppet utarrendering eller uthyrning av fast egendom, och detta av två skäl.

31. För det första måste man ställa sig den allmänna frågan huruvida transaktionen skall anses som nyttjande av fast egendom eller i stället som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning.

32. Ett exempel på denna distinktion finner man genom att jämföra tillhandahållande av logi på ett hotell - vilket kan anses omfattas av den gemenskapsrättsliga definitionen av begreppet "utarrendering och uthyrning" i detta syfte, eftersom det annars inte skulle ha funnits anledning att undanta det från undantaget - med tillhandahållande av en måltid på en hotellrestaurang. Medan nyttjande av ett hotellrum för en eller flera nätter (eller till och med för en kortare tid) anses som uthyrning i vissa rättssystem, är så knappast någonsin fallet vad avser konsumtion av en måltid i restaurangen på samma hotell. Vad avser utnyttjande av ett hotellrum är det viktigaste i avtalet rätten att nyttja fastigheten, medan det viktigaste vad avser en måltid på en restaurang är att man får sin måltid, oavsett hur viktig dekoren eller lokalens utformning är för kundens val av näringsställe.

33. Vilken av dessa kategorier faller Lindöparks verksamhet in under?

34. Det står klart att vissa transaktioner som innebär tillträde till en sportanläggning kan utgöra utarrendering eller uthyrning av fast egendom, medan andra inte gör det. Om en privat ägare till en sportanläggning låter en sportklubb eller annan sammanslutning ensam utnyttja anläggningen för en längre tid mot vederlag, omfattas detta fall helt klart av definitionen. När en enskild person betalar inträdesavgift för att för en kortare tid, tillsammans med andra, få tillträde till en allmän simbassäng, vore det emellertid att töja begreppet bortom all rim och reson att påstå att detta utgör utarrendering eller uthyrning.

35. Samma motsatsförhållande kan uppställas vad avser just en golfbana. Om en fysisk eller juridisk person betalar ägaren för att ensam få nyttja en bana för en viss period - exempelvis för att anordna en turnering eller ett mästerskap - med anknuten rätt att utta avgifter från spelare och/eller åskådare, verkar detta vara ett fall som klart ligger inom begreppet utarrendering eller uthyrning. Samma sak gäller dock inte en golfspelare eller grupp av golfspelare som kommer till en bana för att spela en runda. Även om det av uppenbara skäl är svårt att spela golf utan att ha en bana att spela på, består den tjänst som golfspelaren köper i möjligheten att spela golf och inte i möjligheten att ta banan i besittning. En golfspelare skall nog inte betraktas som någon som i någon mening tar banan i besittning utan som någon som passerar över den. Han eller hon har endast rätt att förflytta sig från en del av golfbanan till nästa, i en takt som vanligen delvis bestäms av andra spelare på banan, i syfte att dra nytta av anläggningen i ett skede efter ett annat. De första arton hålen skiljer sig härvid kanske inte, i någon väsentlig mening, från det nittonde.

36. Endast den nationella domstolen kan göra den bedömning av de faktiska omständigheterna som är nödvändig för att kategorisera Lindöparks verksamhet, men den bör härvid beakta att ett avtal, för att det skall kunna klassificeras som utarrendering eller uthyrning av fast egendom, inte får sakna något av de väsentliga kännetecknen som karakteriserar ett hyres- eller arrendeavtal, eller med generaladvokat Albers ord från hans förslag till avgörande - vilket Förenade kungarikets regering har hänvisat till vid den muntliga förhandlingen - i "vägtullsmålen" nämligen att "det som kännetecknar ett hyresavtal skall var det dominerande inslaget i avtalet".

37. Domstolen har nu i dessa mål fastställt att en viktig utmärkande egenskap för sådana avtal är att parterna i sin överenskommelse tar hänsyn till den tid under vilken egendomen skall nyttjas, särskilt som kriterium för att bestämma vederlagets storlek. Generaladvokat Alber har också understrukt att det som kännetecknar ett hyresavtal inte är det dominerande inslaget när en trafikant betalar en vägtull, eftersom det viktigaste syftet med avtalet mellan parterna inte är rätten att nyttja egendomen utan tillhandahållande av en tjänst där denna egendom nyttjas, och har vidare understrukt att situationen att ett antal trafikanter nyttjar en väg på samma gång inte på något sätt kan liknas med att ett antal hyresgäster hyr samma fasta egendom. Trafikanterna - och samma sak gäller golfspelare - kan inte hindra att tredje man nyttjar egendomen utan tillstånd, och de kan inte fritt förfoga över egendomen.

38. Jag vill tillägga att ett viktigt och typiskt kännetecken för ett hyres- eller arrendeavtal är att det med nödvändighet inbegriper att den part som utger vederlaget får något slags rätt att nyttja egendomen som sin egen och utesluta eller bjuda in andra, vilket är en rätt som är nära knuten till en fastighet eller en del av en fastighet. Mot denna bakgrund anser jag att Lindöparks verksamhet, som denna har beskrivits för domstolen, inte kan liknas vid hyra eller arrende av en golfbana eller någon del av en golfbana.

39. För det andra, vilket är mer betecknande, framgår det klart av kategori 13 i förteckningen i Bilaga H till sjätte direktivet över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas, att "nyttjande av sportanläggningar" i princip är mervärdesskattepliktigt. Det är mycket svårt att föreställa sig att sportanläggningar härvid inte kan inbegripa fast egendom - jag tror till och med att det är den typ av anläggning man främst har tänkt på. För att Lindöparks tjänster skall vara undantagna måste det således finnas någon avgörande faktor som gör att de skiljer sig från "nyttjande av sportanläggningar" i uttryckets normala bemärkelse och som gör att de kännetecknas som hyra eller arrende. Jag ser inget i handlingarna i målet som tyder på att det har anförts bevisning om en sådan faktor i förfarandet vid den nationella domstolen, och det har helt klart inte anförts någon sådan bevisning i förfarandet vid EG-domstolen. I frånvaro av sådan bevisning anser jag att kommersiellt tillhandahållande av "nyttjande av sportanläggningar" helt klart omfattas av begreppet skattepliktiga transaktioner i sjätte direktivets system.

40. Jag kan därför ge den nationella domstolen ytterligare vägledning vad avser dess första fråga genom att säga att kommersiellt tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar för sport- eller idrottsutövning i princip inte kan undantas från mervärdesskatteplikt. För att en transaktion skall omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet, måste transaktionen skilja sig från normala fall av tillhandahållande av sportanläggningar genom att ha de väsentliga kännetecknen för hyra eller arrende, vilka inbegriper rätt att nyttja en fastighet eller del av en fastighet som ens egen och utesluta eller inbjuda andra, samt en överenskommelse mellan parterna där hänsyn tas till besittningsrättens längd, särskilt som kriterium för att bestämma vederlagets storlek. Sådana kännetecken måste dessutom vara ett dominerande inslag i avtalet.

Har relevanta bestämmelser i sjätte direktivet direkt effekt?

41. Hovrättens andra fråga rör huruvida artikel 13 i förening med artiklarna 2, 6 och 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet tillerkänner enskilda sådana rättigheter som de kan åberopa gentemot medlemsstaterna vid nationell domstol. Jag anser emellertid att, eftersom Lindöpark i huvudsak önskar få fastställt att bolaget har rätt att dra av ingående skatt, tvistefrågan snarare är om artikel 17, jämförd med övriga bestämmelser, ger en sådan rätt.

42. Frågan är lätt att besvara till den del den rent allmänt rör huruvida dessa bestämmelser har direkt effekt.

43. Enligt domstolens fasta rättspraxis kan enskilda inför nationella domstolar åberopa bestämmelser i sjätte direktivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet Becker, och har därefter bekräftat den i ett antal mål, bland annat målet Balocchi och BP Soupergaz. Enligt min mening finns det ingen anledning att anse att de bestämmelser som är i fråga i förevarande mål inte uppfyller dessa kriterier.

44. Orden "klara" och "precisa" kan här vara missledande. Kravet är inte att bestämmelsens mening måste vara helt oomtvistlig. I flera mål, däribland målen Balocchi och BP Soupergaz, har domstolen först givit den nationella domstolen en tolkning av en bestämmelse i ett direktiv innan den därefter har förklarat att bestämmelsen har direkt effekt. Det vore nämligen en besynnerlig inställning till rättskipning i allmänhet att påstå att en lagbestämmelse inte kan tillämpas endast av den anledningen att en domstol måste tolka den. Vad som avses är snarare att de nationella domstolarna måste kunna ge bestämmelsens innehåll en klar och precis tolkning och kunna tillämpa den direkt.

45. Bestämmelserna i artikel 17.1 och 17.2 om rätt till avdrag har redan ansetts ge enskilda sådana rättigheter som de kan åberopa vid en nationell domstol. Artikel 2 och första stycket i artikel 6.1 (vilket är den enda delen av nämnda bestämmelse som är relevant för förevarande mål) är glasklara. Ingen av dessa bestämmelser ger heller medlemsstaterna något utrymme för eget skön, och de är av sådan art och ordalydelse att de, under förutsättning att medlemsstaten har ett system för mervärdesskatt, kan tillämpas direkt av nationella domstolar och andra myndigheter utan att särskilda åtgärder för införlivande måste vidtas. Ingen av dem som har yttrat sig i förevarande mål har heller påstått att de inte har direkt effekt.

46. Hur ligger det till med artikel 13 - vilken, vad avser det sammanhang som är i fråga i förevarande mål, uppställer ett villkor som reglerar rätten till avdrag? Domstolen har behandlat undantagsbestämmelserna utförligt i målet Becker, och den förkastade en rad allmänna invändningar rörande deras direkta effekt. Enskilda kan således i princip åberopa dem vid en nationell domstol. Det vore förvånande om så inte vore fallet, vad avser bestämmelser om att medlemsstaterna skall undanta vissa transaktioner från mervärdesskatteplikt. Artikel 13 B b kan ges en klar och precis tolkning och kan tillämpas direkt. Den är inte heller förenad med andra villkor än villkoren för att medlemsstaterna skall kunna begränsa (och inte utöka) dess tillämpningsområde. En enskild kan således åberopa artikel 13 B b gentemot en medlemsstat vid en nationell domstol.

Tillgängliga rättsmedel för en skattskyldig person som har missgynnats av ett oberättigat undantag från mervärdesskatt

47. Lindöpark har i målet vid den nationella domstolen inte bara yrkat att det skall fastställas att den omtvistade bestämmelsen inte kan tillämpas utan har även yrkat ersättning för den skada som Lindöpark har lidit genom att bestämmelsen har tillämpats på bolaget. Lindöpark har hävdats att bolaget har hindrats från att dra av mervärdesskatt på sina ingående transaktioner på grund av att dess utgående transaktioner felaktigt har ansetts vara undantagna från skatteplikt, och det har yrkat ersättning från den svenska staten för den skada som det påstår sig ha lidit härav. Den svenska staten har i sitt yttrande understrukit att Lindöpark har valt detta rättsmedel i stället för att utnyttja sin möjlighet att få frågan om skattskyldighet och den därmed förenade avdragsrätten prövad i behörig skattedomstol.

48. Det skall härvid påpekas att, när en skattskyldig person felaktigt har hindrats från att dra av mervärdesskatt, detta ofta kan rättas till genom retroaktiv skattejämkning. Detta följer av att bestämmelserna i fråga har direkt effekt och av att artikel 20.1 a i sjätte direktivet föreskriver jämkning av det ursprungliga avdraget, särskilt när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till, och domstolen har bekräftat att medlemsstaterna

måste ha regler i sitt rättssystem som gör det möjligt att rätta till fel.

49. Detta saknar dock betydelse för den fråga som den nationella domstolen har ställt. Den nationella domstolens avgörande beror på svaret på frågan under vilka omständigheter en medlemsstat kan bli skadeståndsskyldig i fall av ett oerättigt undantag i nationell rätt.

Villkor för statens skadeståndsansvar

50. Enligt fast rättspraxis kan en medlemsstat bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Den förfördelade kan inte vägras ersättning på den grunden att han direkt kan åberopa den åsidosatta bestämmelsen vid nationell domstol.

51. Enligt gemenskapsrätten föreligger en rätt till skadestånd då tre förutsättningar är uppfyllda, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att överträdelsen är tillräckligt klar och, slutligen, att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit. I målet Dillenkofer, vilket särskilt rörde situationer där ett direktiv inte har införlivats, formulerade domstolen det första villkoret något annorlunda - det resultat som föreskrivs i direktivet måste innebära att enskilda tillerkänns rättigheter, och rättigheternas innehåll måste kunna bestämmas på grundval av bestämmelserna i direktivet - men betonade samtidigt att de två formuleringarna i sak har samma innebörd.

52. Enligt rättspraxis ankommer det i princip på de nationella domstolarna att bedöma om förutsättningarna för medlemsstaternas ansvar för överträdelser av gemenskapsrätten är uppfyllda. I vissa mål har domstolen inte desto mindre ansett att den har förfogat över tillräckliga upplysningar för att kunna göra en egen bedömning, medan den i andra mål har pekat på omständigheter som den nationella domstolen bör beakta. Jag anser under alla omständigheter att frågan om just huruvida enskilda tillerkänns rättigheter är en fråga för EG-domstolen. Jag kommer att börja min analys med den frågan och behandla de tre villkoren i tur och ordning.

- Rättigheter som tillerkänns enskilda

53. Den svenska staten har medgivit att artikel 13 i sjätte direktivet ger rätt till undantag från skatteplikt och att artikel 17 ger rätt till avdrag. Det är i båda artiklarna fråga om rättigheter som enskilda kan åberopa vid nationell domstol. Rätten att göra avdrag är emellertid avhängig skyldigheten att betala mervärdesskatt, vilket inte kan anses utgöra en rättighet som har tillerkänts enskilda. Enskilda kan särskilt inte göra gällande en rätt att göra avdrag för ingående skatt i fall där de inte har betalat utgående skatt.

54. Lindöpark har anfört att all skattelagstiftning skapar skyldigheter men att sjätte direktivet också ger en motsvarande rätt till avdrag. Undantag från skatteplikt medför att den enskilde förlorar både en skyldighet och en rättighet.

55. Kommissionen har anmärkt att det kan vara fördelaktigt för en person att vara mervärdesskattepliktig, eftersom ett undantag från skatteplikt kan leda till en ökad skattebörda för honom genom att han inte kan dra av ingående skatt och inte övervältra någon kostnad. Enligt kommissionens uppfattning finns det således ingenting paradoxalt i att anse att artikel 13 genom att medge undantag under vissa förutsättningar samtidigt ger skattskyldiga personer en motsvarande rätt att beskattas vid tillhandahållanden under andra förutsättningar.

56. Jag delar här i huvudsak Lindöarks mening. Även om det i rättspraxis rent allmänt talas om "rättigheter" som tillerkänns enskilda, är det självklart av största vikt att den lagregel som har åsidosatts måste syfta till att tillerkänna den enskilde just den rätt som han grundar sitt

skadeståndsanspråk på. I målet vid den nationella domstolen har Lindöpark yrkat skadestånd för att den inte har beviljats avdrag för ingående skatt. Rätten att dra av ingående skatt är en rättighet som tillerkänns enskilda genom artikel 17.2 i sjätte direktivet, vilken anses - vilket den svenska staten också medger - tillerkänna enskilda sådana rättigheter som de kan åberopa vid en nationell domstol. Rättighetens innehåll framgår klart av ordalydelsen i artikel 17.2, jämförd med övriga relevanta bestämmelser. En nationell bestämmelse som från skatteplikt undantar transaktioner för vilka det inte finns någon grund för detta undantag i sjätte direktivet medför att enskilda förvägras denna rätt och strider således mot en regel med syfte att tillerkänna enskilda vissa rättigheter.

- Tillräckligt klar överträdelse

57. Enligt domstolens fasta rättspraxis är en överträdelse av gemenskapsrätten tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av normgivningsverksamhet uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning på området. Bland de omständigheter som den behöriga domstolen kan behöva ta hänsyn till i detta hänseende ingår den överträdas regelns grad av klarhet och precision, omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som genom den överträdas regeln lämnas åt de nationella myndigheterna, det begångna fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, och den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till underlåtenheten eller i förekommande fall till antagandet eller upprätthållandet av nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten. Vad avser åsidosättanden som rör otillräckligt införlivande av ett direktiv har domstolen särskilt koncentrerat sig på de första två faktorerna, men de övriga faktorerna kan fortfarande vara relevanta.

58. Härvid kanske jag bör understryka att en samlad bedömning skall göras av dessa faktorer och att det inte är fråga om sådana kumulativa krav som medför att det inte längre skulle vara fråga om en överträdelse för det fall ett av dessa krav inte är uppfyllt. Beroende på sammanhanget kan vilken som helst av faktorerna räcka som ett tillräckligt men inte nödvändigt villkor för att fastställa statens skadeståndsansvar. Domstolen har exempelvis ansett att ett brott mot gemenskapsrätten i sig kan vara tillräckligt för att det skall vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den ifrågavarande medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen inte stod inför något normativt val samt förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning.

59. Det kan också vara fråga om att brottet är särskilt uppenbart. Domstolen har på franska alltid - ursprungligen avseende gemenskapens skadeståndsansvar - använt uttrycket "violation suffisamment caractérisée". Detta uttryck översätts numera normalt sett till "sufficiently serious breach" på engelska. Den underliggande betydelsen av adjektivet "caractérisé", vilket ger ordet dess inneboende karaktär av allvar, innefattar att överträdelsen (eller något annat beteende) har fastställts i enlighet med dess rättsliga definition, eller med andra ord att det är fråga om en definitiv, entydig överträdelse. Detta kan förklara varför uttrycket tidigare översattes till "sufficiently flagrant violation" och kan ge ytterliga upplysning om valet av faktorer som domstolen har angett skall beaktas när det skall avgöras om en överträdelse är "sufficiently serious". Det är möjligt att det är av liknande skäl som Svea hovrätt talar om "tillräckligt allvarlig (klar) överträdelse" i sin fråga.

60. Jag anser därför att, med hänsyn till domstolens grundläggande definition av när den berörda institutionen på ett uppenbart och allvarligt sätt har överträtt gränserna för sitt eget skön, en entydig överträdelse - det vill säga en gärning eller underlåtenhet som utan tvekan är mer långtgående än vad som kan anses tillåtet enligt gemenskapsrätten - normalt sett är en tillräckligt klar överträdelse för att den ansvariga medlemsstaten skall vara tvungen att utge skadestånd.

61. Som jag redan har anmärkt, är detta egentligen frågor som det ankommer på den nationella domstolen att ta ställning till, men EG-domstolen får ge vägledning när den kan göra det. Jag anser att så här är fallet. Jag kommer således att i tur och ordning behandla de faktorer som

domstolen har ansett vara relevanta.

a) Klarhet och precision

62. Det måste göras skillnad mellan villkoret att en bestämmelse måste vara klar, precis och ovillkorlig för att ha direkt effekt och faktorn avseende klarhet och precision som skall beaktas vid bedömningen av om en överträdelse av en bestämmelse är tillräckligt klar för att staten skall bli skadeståndsansvarig. I det förstnämnda fallet utgör förhållandet att innehållet i en bestämmelse måste klargöras genom tolkning inget hinder för att domstolarna skall kunna tillämpa den direkt. I det sistnämnda fallet ligger fokus på överträdelsen i sig och huruvida gärningen eller underlåtenheten var av sådant slag att det inte finns något tvivel om att den är oförenlig med gemenskapsrätten. Om så är fallet, såvida det inte är tveksamt hur bestämmelsen skall tillämpas på omständigheterna i fråga, är det fråga om en entydig överträdelse, vilken normalt sett anses "tillräckligt klar".

63. I förevarande mål är frågan huruvida det klart saknades stöd i ordalydelsen i artikel 13 B b i sjätte direktivet för att tillämpa undantaget i den omtvistade bestämmelsen på Lindöparks verksamhet. (Det står helt klart att ordalydelsen i artikel 13 A 1 m inte ger något sådant stöd.)

64. Jag har, när jag har behandlat den nationella domstolens första fråga, förklarat varför jag anser att det generellt giltiga undantaget i den omtvistade bestämmelsen strider mot sjätte direktivet och att den typ av tjänst som Lindöpark tillhandahåller inte kan omfattas av undantaget i artikel 13 B b, såvida inte dess transaktioner skiljer sig från normalfallet av tillhandahållande av sportanläggningar, genom att de har alla väsentliga kännetecken som karakteriserar ett hyres- eller arrendeavtal, och såvida inte dessa kännetecken är det dominerande inslaget i avtalet.

65. Av samma skäl och med samma förbehåll, anser jag att det inte finns utrymme för något tvivel vad avser att Lindöparks verksamhet, såsom den har beskrivits för EG-domstolen, är skattepliktig och att det innebär ett åsidosättande av gemenskapsrätten, som i sig är tillräckligt för att grunda skadeståndsansvar för staten, att på något sätt tillämpa det generella undantaget, vilket helt klart är mer långtgående än vad som kan anses vara tillåtet enligt sjätte direktivet, på denna verksamhet. Särskilt kategori 13 i bilaga H till direktivet utgör en klar indikation på att tillhandahållande av sportanläggningar i princip är en skattepliktig transaktion. Denna ståndpunkt kan endast ändras om den nationella domstolen vid sin prövning av de faktiska omständigheterna finner att Lindöparks verksamhet i själva verket inte omfattas av denna kategori utan skiljer sig därifrån genom att den bär särdrag som är kännetecknande för ett hyres- eller arrendeavtal.

66. Situationen i det föreliggande fallet kan ställas i kontrast till situationen i målet *British Telecommunications*, där domstolen ansåg att ordalydelsen i den bestämmelse som där var i fråga inte var precis och att Förenade kungarikets tolkning inte var orimlig, eftersom den inte var uppenbart oförenlig med ifrågavarande direktivs lydelse eller syfte. Inget av dessa kriterier är för handen i förevarande fall.

b) De nationella myndigheternas utrymme för eget skön

67. Den svenska staten har särskilt understrukit att medlemsstaterna har ett utrymme för eget skön, enligt sista meningen i artikel 13 B b, att besluta om ytterligare begränsningar av undantaget från skatteplikt avseende utarrendering och uthyrning. Lindöpark har hävdade att sjätte direktivet ger medlemsstaterna ett visst utrymme för eget skön endast i vissa fall, och att artikel 13 A 1 m inte finns med bland dessa fall. Sverige gavs inget manöverutrymme i anslutningsfördraget, och det finns inte heller någon anledning att ge nya medlemsstater större utrymme för eget skön än andra medlemsstater. Kommissionen anser att enligt artikel 13 A 1 m och 13 B b är det uteslutet att undantaget skulle vara tillämpligt i förevarande fall och att dessa bestämmelser inte lämnar något som helst utrymme för en skönsmässig bedömning i detta hänseende.

68. Jag delar Lindöarks och kommissionens mening. Bestämmelsen ger inget utrymme för eget skön, åtminstone inte av sådant slag att medlemsstaterna kan utvidga undantaget på det sätt som har gjorts i den omtvistade bestämmelsen. Artikel 13 A 1 m innebär ett utrymme för eget skön vad avser att definiera vilka "vissa tjänster" som täcks av undantaget, men inte att utvidga undantaget till att avse tjänster som tillhandahålls av andra personer än organisationer utan vinstsyfte. Artikel 13 B b ger medlemsstaterna möjlighet att besluta om ytterligare begränsningar av undantaget - eller med andra ord att utvidga skatteplikten till att avse andra kategorier av utarrendering och uthyrning - men inte att undanta transaktioner som inte utgör utarrendering eller uthyrning av fast egendom från skatteplikt. Artikel 13 C slutligen ger endast medlemsstaterna möjlighet att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning.

69. Det står således klart att de nämnda bestämmelserna inte gav medlemsstaterna något möjlighet att efter eget skön införa eller bibehålla lagstiftning som innebär att tjänster av det slag som Lindöpark tillhandahåller undantas från mervärdesskatteplikt.

c) Huruvida överträdelsen var avsiktlig eller oavsiktlig, huruvida eventuell rättsvillfarelse var ursäktlig eller ousäktlig, inverkan av en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt

70. Eftersom jag redan har kommit till slutsatsen att det utgjorde en klar överträdelse av direktivet att tillämpa undantaget på Lindöarks verksamhet i ett sammanhang där medlemsstaterna saknade utrymme för eget skön i lagstiftningsfrågor, kommer jag endast att mycket kortfattat behandla övriga faktorer som är relevanta enligt domstolens rättspraxis. Jag anser emellertid att även dessa faktorer talar för att det är fråga om en "tillräckligt klar överträdelse" i förevarande fall.

71. Det framgår av handlingarna i målet att den svenska regeringen år 1994, av en utredning som den själv hade tillsatt, gjordes uppmärksam på att den omtvistade bestämmelsen förmodligen inte var förenlig med gemenskapsrätten. Det beslutades att skjuta upp den föreslagna ändringen, men det framgår av Lindöarks yttrande att den ändring som slutligen genomfördes år 1997 (upphävande av den omtvistade bestämmelsen och införande av en ny bestämmelse - 11a § - i 3 kap. mervärdesskattelagen, vilken föreskriver undantag för de fall som avses i artikel 13 A 1 m i sjätte direktivet) helt överensstämde med det förslag som rekommenderades av utredningen år 1994. Dessa fakta, tillsammans med att det så klart av de relevanta bestämmelserna i direktivet framgår att det inte är möjligt att undanta den typ av transaktioner som här är i fråga, gör det mycket svårt att hävda att det var fråga om en ofrivillig överträdelse eller ursäktlig rättsvillfarelse.

72. Den svenska staten har slutligen hävdade att eftersom domstolen aldrig har uttalat sig i denna fråga, hade den inga påtagliga hållpunkter för att den skulle ha införlivat sjätte direktivet med svensk rätt på ett felaktigt sätt när Sverige anslöt sig till Europeiska unionen. Kommissionen har inte heller inlett något fördragsbrottsförfarande vad avser mervärdesskattelagens lydelse före år 1997. Staten kan därför i enlighet med domen i det ovannämnda målet British Telecommunications inte göras skadeståndsansvarig.

73. Jag anser inte att det här finns någon relevant parallell att dra från domen i det ovannämnda målet British Telecommunications, eller från någon annan av domstolens domar rörande inverkan

av en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt. Det står helt klart att det inte påstås att någon gemenskapsinstitution har intagit en ståndpunkt som på något sätt har kunnat få svenska myndigheter att tro att det generella undantaget i den omtvistade bestämmelsen var berättigat enligt sjätte direktivet eller att det kunde tillämpas på kommersiellt tillhandahållande av sportanläggningar. Den svenska staten försöker endast hämta stöd av omständigheten att ingen gemenskapsinstitution har invänt mot den omtvistade bestämmelsen. I domen i det ovannämnda målet *British Telecommunications* förklarade domstolen endast att en sådan brist på vägledning utgjorde ytterligare stöd för dess grundläggande slutsats att den direktivsbestämmelse som där var i fråga inte var precis och att ingen av de aktuella tolkningarna var orimlig. Domstolen har likaledes i domen i de ovannämnda målen *Brasserie du Pêcheur* och *Factortame m.fl.* endast hänvisat till frånvaron av klagande domar vad avser fall av överträdelser som inte kan anses som klara överträdelser med hänsyn till det tidigare rättsläget.

74. Eftersom det enligt min mening i förevarande fall inte finns utrymme för tvivel vad avser innebörden av de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten utan endast (möjligen) vad avser den faktiska arten av Lindöparks verksamhet, anser jag att nämnda rättspraxis helt saknar relevans för förevarande fall.

d) Slutsats vad avser förekomsten av en tillräckligt klar överträdelse

75. Mot denna bakgrund, och särskilt omständigheten att det undantag från skatteplikt som Lindöpark har vänt sig mot helt klart faller utanför relevanta bestämmelser i sjätte direktivet, vilket inte ger medlemsstaterna ett sådant utrymme för eget skön som den svenska staten vill göra gällande, anser jag att omständigheten att det rättsstridiga generella undantaget i den omtvistade bestämmelsen har tillämpats på Lindöparks verksamhet - under de förutsättningar som är för handen i målet vid den nationella domstolen - utgör en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten, varför staten är skadeståndsskyldig för all skada som denna kan ha orsakat. Denna slutsats grundas på den beskrivning av Lindöparks verksamhet som har presenterats för domstolen, men det står den nationella domstolen fritt att dra en annan slutsats om det visar sig att denna beskrivning av de faktiska omständigheterna inte är riktig.

- Direkt orsakssamband

76. Det sista villkoret för skadeståndsskyldighet är att det måste föreligga ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit. Även denna fråga åvilar det i första hand den nationella domstolen att ta ställning till, även om domstolen kan ge vägledning eller till och med avgöra saken i ett förhandsavgörande när den förfogar över tillräckliga upplysningar för att göra det.

77. I förevarande mål har Svea hovrätt inte begärt förhandsavgörande vad avser förekomsten av ett direkt orsakssamband och över huvud taget inte tagit upp frågan i sin begäran. Varken parterna i målet vid den nationella domstolen, kommissionen eller Förenade kungarikets regering har tagit upp frågan i sina yttranden. Det verkar snarast så att den svenska staten inte har förnekat att ett sådant orsakssamband föreligger i förevarande fall.

78. Mot denna bakgrund anser jag att det vore olämpligt om domstolen särskilt skulle uttala sig i frågan. Jag anser dock att det härvid finns en aspekt i förevarande mål som förtjänar en kort kommentar, nämligen förhållandet mellan den påstådda skadan och den yrkade ersättningen.

79. Det verkar som om tvisten i målet vid den nationella domstolen rör ett överenskommet belopp om 500 000 SEK, vilket (jag antar att det är fråga om ett avrundat belopp) motsvarar den mervärdesskatt som Lindöpark inte har kunnat göra avdrag för under den relevanta perioden (vilken synes vara år 1995), jämte ränta för tiden fram till talans väckande, vilken fortfarande är tvistig.

80. Det synes som om parterna i målet vid den nationella domstolen har enats om tvisteföremålets storlek vad avser huvudyrkandet i målet. Jag vill härvid påpeka att ersättningen för skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten i princip skall vara proportionerlig i förhållande till den lidna skadan. I fall av oberättigat undantag från mervärdesskatteplikt för utgående transaktioner, vilket leder till att den skattskyldige inte kan dra av mervärdesskatt för ingående transaktioner, består skadan i allmänhet i skillnaden mellan storleken på den ingående skatt som kunde ha dragits av och storleken av den utgående skatt som måste tas upp till beskattning. På grund av det upparbetade mervärdet (inklusive vinst) utgör denna skillnad normalt sett en fördel för skattemyndigheterna och en nackdel för den skattskyldige, även om det kan förekomma situationer där det motsatta gäller. I andra sammanhang kan en verksamhet lida skada genom undantaget från mervärdesskatteplikt vad avser dess utgående transaktioner, på grund av att kunder som även de är skattskyldiga personer blir tvungna att betala och övervältra mervärdesskatt som har "frysts in" i priset och dessa kunder kommer således att försöka hitta alternativa tillhandahållanden för vilka de kan dra av hela mervärdesskatten.

81. Lindöpark har härvid bett domstolen att ta upp en fråga som Svea hovrätt inte har formulerat, nämligen huruvida bolaget - om dess yrkande bifalles - även har rätt till ränta på kapitalbeloppet som ersättning för att det inte har varit tillgängligt för bolaget från den dag bolaget skulle ha kunnat dra av beloppet till den dag det erhåller skadeståndet. Även här gäller att det inte ankommer på EG-domstolen att avgöra en fråga som den inte har ombetts att avgöra, men det kan påpekas att ersättningen för en skada skall stå i proportion till den lidna skadan. Vad avser just ränta har domstolen i ett något annorlunda sammanhang, nämligen avseende artikel 6 i likabehandlingsdirektivet, ansett att det vid fullständig gottgörelse inte kan bortses från sådana faktorer - som att viss tid förflutit - som faktiskt kan minska ersättningens värde, och att beviljandet av ränta måste anses utgöra ett väsentligt element i en ersättning. En sista punkt som måste hållas i minnet är att de kriterier som används för att bestämma skadeståndets omfattning inte får vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk som grundas på den nationella rätten.

Förslag till avgörande

82. Jag anser därför att den nationella domstolens frågor skall besvaras på följande sätt:

1) En nationell bestämmelse som föreskriver ett generellt undantag från mervärdesskatteplikt för samtliga transaktioner som innebär att lokaler eller andra anläggningar tillhandahålls för sport- eller idrottsutövning strider mot bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977.

Kommersiellt tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar för sport- eller idrottsutövning kan i princip inte undantas från mervärdesskatteplikt. För att en transaktion skall omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet, måste transaktionen skilja sig från normala fall av tillhandahållande av sportanläggningar genom att den har väsentliga kännetecken för hyra eller arrende, vilka inbegriper rätt att nyttja en fastighet eller del av en fastighet som ens egen och utesluta andra, samt en överenskommelse mellan parterna där hänsyn tas till besittningsrättens längd, särskilt som kriterium för att bestämma vederlagets storlek. Sådana kännetecken måste dessutom vara ett dominerande inslag i avtalet.

2) Bestämmelserna i artikel 17.2, jämförda med bestämmelserna i artiklarna 2, 6 och 13 i sjätte direktivet, är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga för att en enskild skall kunna åberopa dem

gentemot en medlemsstat vid en nationell domstol.

Rätten att dra av mervärdesskatt enligt artikel 17.2 är en rättighet som tillerkänns enskilda. Om denna rätt åsidosätts kan en enskild åberopa överträdelsen som stöd för ersättningsanspråk gentemot en medlemsstat.

3) När ett undantag från mervärdesskatteplikt tillämpas på en transaktion som helt klart inte kan undantas med stöd av ordalydelsen i sjätte direktivet, i en situation där medlemsstaterna saknade utrymme att efter eget skön utvidga det föreskrivna undantagets tillämpningsområde, är det fråga om en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten, varför staten är skadeståndsskyldig för den skada en enskild har lidit till följd av denna överträdelse.