

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
F. G. JACOBS
van 26 september 2000¹

1. Tot 1997 was elke terbeschikkingstelling van ruimten of andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding en, in samenhang daarmee, van bijkomende voorzieningen of andere installaties, naar Zweeds recht vrijgesteld van BTW. Was een dergelijke vrijstelling toegestaan overeenkomstig de Zesde BTW-richtlijn²? Zoniet, onder welke voorwaarden kan een marktdeelnemer die individueel wordt geraakt door de toepassing van een dergelijke ongeoorloofde vrijstelling zich rechtstreeks beroepen op de richtlijn en/of van de staat vergoeding van de geleden schade vorderen? Dit zijn in essentie de vragen die in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing door het Svea hovrätt worden gesteld.

Juridische, feitelijke en procedurele achtergrond

Gemeenschapsregeling

2. Op grond van artikel 2 van de Zesde richtlijn, zijn de leveringen van goederen en

de diensten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht aan BTW onderworpen. Volgens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten omvatten volgens artikel 4, lid 2, de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In artikel 6, lid 1, eerste alinea, wordt de levering van diensten gedefinieerd als „elke handeling die geen levering van een goed is”.

3. In artikel 13 van de Zesde richtlijn worden de gevallen — buiten die welke ressorteren onder het internationale handelsverkeer — opgesomd waarin de levering van goederen of diensten kan of moet worden vrijgesteld van BTW.

4. Artikel 13, A, betreft vrijstellingen voor „bepaalde activiteiten van algemeen belang”. In die categorie deelt artikel 13, A, lid 1, een aantal handelingen in waarvoor de lidstaten vrijstelling moeten verlenen, waaronder „m) sommige diensten

¹ — Oorspronkelijke taal: Engels.

² — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, hierna: „Zesde richtlijn”).

die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”.

4. verhuur van safeloketten.

5. In artikel 13, B, worden andere wettelijke vrijstellingen opgesomd. Eén ervan is:

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten.”

„b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

6. Op grond van artikel 13, C, sub a, kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen — met andere woorden, het recht om af te zien van vrijstelling van BTW — in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen.

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterrainen;
2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

7. Om cumulatieve belastingheffing te vermijden, voorziet artikel 17 in een aftrekregeling. Op grond van artikel 17, lid 1, ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, terwijl artikel 17, lid 2, sub a, bepaalt dat „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [...] de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting [mag] aftrekken: de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”.

Zweedse regeling

8. De BTW is in Zweden geregeld bij de Mervärdesskattelag (wet op de belasting over de toegevoegde waarde). Op grond van deze wet zijn alle handelingen met betrekking tot goederen en diensten belast, tenzij anders is bepaald. De §§ 2 en 3 van hoofdstuk 3 van de mervärdesskattelag noemen een aantal vrijstellingen in verband met onroerend goed. Volgens § 2 zijn onder andere vrijgesteld handelingen in verband met verpachting en verhuur, rechten inzake appartementen, erfpacht, erfdiensbaarheden en andere rechten in verband met onroerend goed. Tot 1 januari 1997 bevatte dit artikel nog een tweede lid (hierna: „litigieuze bepaling”), dat als volgt luidde:

„Eveneens vrijgesteld van BTW zijn de terbeschikkingstelling van ruimten en andere inrichtingen of delen daarvan voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding en, in samenhang daarmee, van bijkomende voorzieningen of andere installaties voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding.”

9. Uit de aan het Hof overgelegde documenten blijkt, dat het Zweedse parlement in 1994, ter voorbereiding op de toetreding van Zweden tot de Gemeenschap, een aantal wijzigingen in de mervärdesskattelag heeft aangebracht. Een in opdracht van de regering opgesteld deskundigenrapport wees erop dat de litigieuze bepaling niet strookte met het gemeenschapsrecht. Niet-

temin werd besloten de wet in dat stadium niet te wijzigen, in afwachting van nader onderzoek.

10. Met ingang van 1 januari 1997 werd de litigieuze bepaling evenwel ingetrokken. In plaats daarvan werd een nieuw § 11 bis ingevoerd, dat onder meer vrijstelt de diensten die de toegang van personen tot sportmanifestaties, alsmede de deelname aan sport of lichamelijke opvoeding mogelijk maken, doch alleen indien die diensten worden verleend door de staat, een plaatselijke overheid of een vereniging zonder winstoogmerk.

Procedure

11. Stockholm Lindöpark Aktiebolag (hierna: „Lindöpark”) is een in Vallentuna (Zweden) gevestigde vennootschap waarvan de hoofdactiviteit bestaat in het beheer van een commerciële golfbaan. De klantenkring bestaat uitsluitend uit bedrijven die hun personeel en klanten gelegenheid willen bieden op dat terrein golf te spelen. Deze klanten, zo blijkt uit de mondelinge behandeling, hebben tegen betaling van een „lidmaatschapsgeld” het recht om op die baan rondjes golf te reserveren voor de door hen aangewezen personen.

12. Tot 1 januari 1997 beschouwde de Zweedse fiscus deze „bedrijfs golf”-activiteit conform de litigieuze bepaling als vrijgesteld van BTW. Als gevolg daarvan werd er niet alleen geen BTW geheven over de door Lindöpark verleende diensten, maar — aangezien artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek beperkt tot aan de belastingplichtige geleverde goederen en verleende diensten die worden gebruikt voor *belaste* handelingen — had Lindöpark ook geen recht op aftrek van voorbelasting over de ten behoeve van haar bedrijf betrokken goederen en diensten. Sinds 1 januari 1997 zijn de activiteiten van Lindöpark echter wél belastbaar, en vormen zij dus wél een basis voor de aftrek van voorbelasting.³

13. In 1996 vorderde Lindöpark voor het Solna tingsrätt van de Zweedse Staat schadevergoeding ten bedrage van 541 632 SEK. Dit bedrag, zo blijkt uit de bij het Hof ingediende opmerkingen, was samengesteld uit een bedrag van 500 000 SEK (overeengekomen tussen partijen), aan voorbelasting die Lindöpark in 1995 niet had kunnen aftrekken, en 41 632 SEK aan rente, ter compensatie voor het feit dat zij niet over de hoofdsom kon beschikken. Naar het bedrag aan berekende BTW dat verschuldigd zou zijn geweest indien de vrijstelling niet zou zijn toegepast, werd naar het schijnt niet verwezen.

3 — In besprekingen aangaande de verhouding tussen twee belaste transacties, waarbij de ene een kostencomponent vormt van de andere, wordt de eerste doorgaans als „aan de belastingplichtige geleverde goederen en verleende diensten” en de tweede als „door de belastingplichtige geleverde goederen en verleende diensten” aangeduid. De ter zake van deze transacties in rekening gebrachte BTW-bedragen worden respectievelijk aangeduid als „voorbelasting” en „berekende belasting”.

14. Op 29 september 1997 wees het Solna tingsrätt Lindöpark een schadevergoeding toe van 500 000 SEK (vermeerderd met rente tegen een bedongen rentevoet vanaf de datum van indiening van de vordering, doch niet met de compensatoire rente waarom zij had verzocht) op grond dat, overeenkomstig het in het arrest Franco-vich⁴ geformuleerde beginsel, de Zweedse Staat aansprakelijk was voor het verlies dat Lindöpark had geleden ten gevolge van de onjuiste uitvoering van de Zesde richtlijn.

15. Beide partijen stelden hoger beroep in bij het Svea hovrätt; Lindöpark daar zij van mening was dat haar vordering integraal had moeten worden toegewezen — met andere woorden, inclusief de gevraagde compensatoire rente —, de Zweedse Staat op grond dat de richtlijn geen rechten toekent aan particulieren en de niet-nakoming niet ernstig genoeg was om als basis te dienen voor een recht op schadevergoeding.

16. Op grond van de argumenten van partijen heeft het Svea hovrätt besloten, de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen:

„1) Moeten de artikelen 13, A, lid 1, sub m, en 13, B, sub b, van de Zesde

4 — Arrest van 9 november 1995 (C-479/93, Jurispr. blz. I-3843).

BTW-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan nationale bepalingen die voorzien in een algemene vrijstelling van BTW voor de terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening, zoals neergelegd in hoofdstuk 3, § 2, lid 2, van Mervärdesskattelagen (1994:200), in de vóór 1 januari 1997 geldende versie?

- 2) Kent artikel 13, junctis de artikelen 2, 6 en 17, van de Zesde BTW-richtlijn particulieren rechten toe waarop deze zich tegenover de lidstaten voor de nationale rechter kunnen beroepen?

Indien deze twee vragen bevestigend worden beantwoord:

- 3) Leveren de uitvoering en de toepassing van de vrijstelling van hoofdstuk 3, § 2, lid 2, van de Mervärdesskattelag (1994:200) een voldoende ernstige (gekwalficeerde) schending van het gemeenschapsrecht op, waarvoor een lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld?"

17. Lindöpark, de Zweedse Staat, als partij in het hoofdgeding, en de Commissie hebben schriftelijke en mondelinge opmerkingen ingediend bij het Hof. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft ter terechtzitting mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

18. De gemeenschapsrechtelijke aspecten die moeten worden onderzocht om het Svea hovrätt de benodigde antwoorden te verschaffen, kunnen als volgt worden geschetst. Ten eerste moet worden bepaald of de litigieuze bepaling onverenigbaar was met de Zesde richtlijn, niet slechts in het algemeen, maar ook — daar de ruime vrijstelling waarin de bepaling voorziet ook ten dele verenigbaar en ten dele onverenigbaar kan zijn — met het oog op de toepassing ervan op het soort transacties dat Lindöpark verricht. Indien dat het geval is, kan worden onderzocht of particulieren zich rechtstreeks op de toepasselijke bepalingen van de richtlijn kunnen beroepen, en over welke beroepsmogelijkheden zij beschikken. Ten slotte, doch wederom alleen als de litigieuze bepaling onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, moet worden onderzocht of wordt voldaan aan de voorwaarden waaronder de staat jegens een partij als Lindöpark aansprakelijk kan zijn.

Stond de Zesde richtlijn in de weg aan de litigieuze bepaling?

a) Algemeen

19. De Zweedse Staat betoogt dat de bepaling was gerechtvaardigd op basis van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, aangezien de vrijgestelde diensten bestonden in „verpachting en verhuur van onroerende goederen”, dat wil zeggen het gedurende een beperkte periode en tegen vergoeding beschikbaar stellen van deze goederen voor gebruik door een derde. Artikel 13, B, sub b, bevat geen enkele aanwijzing dat de vrijstelling beperkt is tot verpachting en verhuur voor specifieke doelen of periodes. Ter terechtzitting beklemtoonde de Zweedse regering dat het feit dat artikel 13, A, lid 1, sub m, „sommige” met sportbeoefening samenhangende diensten vrijstelt die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend, niet betekent dat deze diensten niet op andere toelaatbare gronden kunnen worden vrijgesteld wanneer zij worden verleend door commerciële ondernemingen.

20. Lindöpark voert aan dat de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub m, en B, sub b, impliciet in de weg staan aan elke nationale regeling die ruimere vrijstellingen bevat dan die welke in de richtlijn worden genoemd.

21. De Commissie benadrukt dat de vrijstellingen op grond van artikel 13 strikt moeten worden uitgelegd.⁵ De vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub m, is duidelijk alleen van toepassing op leveringen door instellingen zonder winstoogmerk. Verpachting of verhuur van onroerende goederen geschiedt over het algemeen voor een relatief lange periode en met het oog op het exclusieve gebruik door de pachter/huurder.

22. Allereerst moet worden opgemerkt dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub m — zoals iedereen die in deze zaak opmerkingen heeft ingediend erkent — beperkt is tot instellingen zonder winstoogmerk.⁶

23. In de tweede plaats kan de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, niet worden toegepast op iets anders dan verpachting of verhuur van onroerende goederen, een begrip dat op zijn beurt niet kan worden uitgebreid tot alle transacties die recht geven op toegang tot onroerend goed, of dat nu is met het oog op sportbeoefening of lichamelijke opvoeding, dan wel voor een ander doel, zulks ongeacht de kenmerken van deze toegang, maar dat naar mijn mening wordt beperkt door de specifieke kenmerken van huur- en pachtovereenkomsten. Hoewel de nationale rechtsstelsels met betrekking tot deze overeenkomsten

5 — Zie bijvoorbeeld arresten Hof van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13); 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 17), en, recentelijk, 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12).

6 — Zie, ter bevestiging, arrest van 7 mei 1998, Commissie/ Spanje (C-124/96, Jurispr. blz. I-2501, punt 17), alsmede punt 5 van de conclusie van advocaat-generaal La Pergola.

sten noodzakelijkerwijs op detailpunten verschillen zullen vertonen, heeft advocaat-generaal Alber in zijn conclusie van 27 januari 2000 in de „tolgeld”-zaken⁷ enkele wezenlijke kenmerken geformuleerd, die relevant zijn voor de definitie van het begrip in de context van de Zesde richtlijn. In zijn arresten van 12 september 2000 in deze zaken heeft het Hof met name gewezen op de noodzaak dat de duur van het gebruik van het onroerend goed een rol speelt bij de wilsovereenstemming tussen partijen, met name als bepalende factor voor de hoogte van de te betalen tegenprestatie.⁸

24. In dit stadium is het niet nodig een verdergaande definitie te geven van het begrip „verpachting en verhuur”. De litigieuze bepaling was een algemene bepaling die elke terbeschikkingstelling vrijstelde van ruimten en andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding.⁹ Hoewel zij was opgenomen in het gedeelte van de mervärdesskat-telag dat handelt over vrijstellingen terzake van onroerend goed, omvatte zij, zoals blijkt uit haar bewoordingen, niet alleen diensten die — omdat zij bestonden in verpachting of verhuur van onroerende goederen — onder de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, vielen, maar ook diensten die waren vrijgesteld op grond van arti-

kel 13, A, lid 1, sub m, aangezien zij werden verleend door instellingen zonder winstoogmerk. Gelet evenwel op de algemene strekking van deze bewoordingen, was de bepaling kennelijk ook ruim genoeg om, naast verpachting en verhuur, ook andere door commerciële ondernemingen verleende diensten te omvatten, ten aanzien waarvan artikel 13 niet in belastingvrijstelling voorziet.

25. Aangezien de BTW een algemene verbruiksbelasting is, die moet worden toegepast op alle transacties waarvoor geen toegelaten vrijstelling mogelijk is, kan het antwoord op de eerste vraag van de nationale rechter — in even algemene termen als de vraagstelling — aldus luiden, dat een bepaling van nationaal recht die een algemene BTW-vrijstelling vaststelt voor alle transacties die de toegang mogelijk maken tot ruimten en andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding, in strijd is met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

b) In het bijzonder wat de activiteiten van Lindöpark betreft

7 — Arresten van 12 september 2000, Commissie/Ierland (C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, blz. I-6304, met name punten 61-68 van de conclusie), en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, blz. I-6358, met name punten 74-82).

8 — Punt 56 van arrest Commissie/Ierland, en punt 68 van arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk.

9 — Alsmede de terbeschikkingstelling, in samenhang daarmee, van bijkomende voorzieningen of installaties, al verwijst de nationale rechter alleen naar de vrijstelling voor ruimten en andere inrichtingen, en niet naar die voor bijkomende voorzieningen en installaties.

26. Ten behoeve van het hoofdgeding kan evenwel niet worden volstaan met de simpele vaststelling dat de in de litigieuze bepaling vervatte vrijstelling verder ging dan was toegestaan door de Zesde richtlijn,

en in zoverre onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht. Bovendien moet worden bepaald of deze onverenigbaarheid ook gold voor de specifieke toepassing van de litigieuze bepaling op de betrokken transacties. Daar vaststaat dat Lindöpark, als commerciële onderneming, niet in aanmerking komt voor de vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub m, dient de nationale rechter na te gaan of de tussen Lindöpark en haar cliënten afgesloten transacties onder het begrip „verpachting en verhuur van onroerend goed” vallen, en of zij dus al dan niet kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 13, B, sub b.

bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub m, en B, sub b, volkomen duidelijk zijn, en zich onder de omstandigheden van het onderhavige geval verzetten tegen een vrijstelling. De Commissie stelt dat, anders dan verpachting of verhuur, de terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening, zoals een golfbaan, geschiedt voor een korte periode en een beperkt doel, over het algemeen niet exclusief is en voortdurend toezicht, beheer en onderhoud vergt van de zijde van de dienstverlener.

27. De Zweedse Staat voert aan dat de vrijstellingsregeling een brede werkingsfeer heeft en de indeling in categorieën niet altijd even vanzelfsprekend is. De toepasselijke bepaling is nog niet eerder door het Hof uitgelegd in een situatie als de onderhavige, ofschoon een Duitse rechter in 1997, in het kader van een — later ingetrokken — prejudiciële verwijzing¹⁰ de vraag heeft gesteld of het verhuren van tennisbanen „verpachting of verhuur van onroerend goed” inhield, waaruit blijkt dat dit geen uitgemaakte zaak is. Zowel Duitsland als het Verenigd Koninkrijk beschouwen de terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening, onder bepaalde omstandigheden althans, als een dergelijke verpachting of verhuur.¹¹ Lindöpark en de Commissie zijn evenwel van mening dat de

28. Het begrip „verpachting en verhuur van onroerend goed” wordt in de richtlijn niet gedefinieerd. Zoals de Zweedse Staat aanvoerde, is het Hof niet eerder verzocht er een sluitende definitie van te geven. In die gevallen waarin het Hof zich, vóór het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, met deze materie heeft beziggehouden, ging het vooral om de werkingsfeer van de vrijstellingen voor hotels en vergelijkbare accommodatie¹², voor ruimten en plaatsen voor het parkeren van voertuigen¹³ en om de juridische status van een transactie waarmee afstand van huur wordt gedaan.¹⁴ Sindsdien heeft het Hof — zij het pas na de mondelinge

10 — Zaak *Happy Sports Michl*, (C-79/97), doorgehaald op 1 december 1997.

11 — Hoewel deze bewering kennelijk berust op de in de zaak *Happy Sports Michl* bij het Hof ingediende opmerkingen, lijkt zij een correcte weergave van de situatie in het Verenigd Koninkrijk.

12 — Arrest van 12 februari 1998, *Blasi* (C-346/95, Jurispr. blz. I-481, met name punt 23).

13 — Arrest van 13 juli 1989, *Henriksen* (173/88, Jurispr. blz. 2763, met name punten 10-17).

14 — Arrest van 15 december 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92, Jurispr. blz. I-6665). Twee andere, thans voor het Hof aanhangige zaken, *Mirror Group* (C-409/98) en *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99), betreffen varianten op de situatie die aan de orde was in de zaak *Lubbock Fine*.

behandeling in deze zaak — echter nog een algemene aanwijzing gegeven, namelijk dat het wezenlijke element van een pacht- of huurovereenkomst hierin bestaat, dat de duur van het gebruik door de huurder van het onroerend goed een rol speelt bij de wilsovereenstemming tussen partijen, met name als bepalende factor voor de hoogte van de prijs.¹⁵

29. In ieder geval moet aan dit begrip, net als aan de andere vrijstellingen op grond van de Zesde richtlijn, een communautaire definitie worden gegeven, en is het ontoelaatbaar dat het verschilt van lidstaat tot lidstaat.¹⁶ Bovendien moeten — zoals de Commissie heeft benadrukt — de vrijstellingen op grond van artikel 13 van de Zesde richtlijn strikt worden uitgelegd.¹⁷ Bijgevolg kan de door de Zweedse Staat en het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting aangevoerde ruime definitie van verpachting en verhuur niet worden aanvaard.

30. Hoewel het de taak van de nationale rechter is om de precieze aard van de betrokken transacties vast te stellen, ben ik om ten minste twee redenen van mening

15 — Arresten Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 7, punten 56 en 57), en Commissie/Verenigd Koninkrijk (eveneens aangehaald in voetnoot 7, punten 68 en 69).

16 — Zie arresten Stichting Uitvoering Financiële Acties (aangehaald in voetnoot 5, punt 11); en van 11 augustus 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 18), en 5 juni 1997, *SDC* (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21); zie ook punt 21 van de conclusie van advocaat-generaal Darmon in de zaak *Lubbock Fine*, aangehaald in voetnoot 14.

17 — Zie voetnoot 5 hierboven; zie ook arrest *Bulthuis-Griffioen*, aangehaald in voetnoot 16, punt 19, alsmede arrest *SDC*, *ibidem*, punt 20.

dat Lindöparks activiteiten, zoals die zijn beschreven voor het Hof, niet onder het begrip „verpachting of verhuur van onroerend goed” vallen.

31. Allereerst dient zich de algemene vraag aan of de transactie moet worden beschouwd als een gebruik van het onroerend goed of als een dienstverlening waarvoor het goed een incidentele, zij het wezenlijke voorwaarde vormt.

32. Als voorbeeld voor dit onderscheid kan de vergelijking dienen tussen het verstrekken van accommodatie in een hotel — waarvan kan worden aangenomen dat het als zodanig binnen de communautaire definitie van „verpachting en verhuur” valt, aangezien het anders niet nodig zou zijn geweest het van de vrijstelling uit te sluiten¹⁸ — en het verstrekken van een maaltijd in het restaurant van het hotel. Terwijl het gebruik van een hotelkamer voor een of meer nachten (of zelfs voor een nog kortere periode) in diverse rechtsstelsels zeer wel onder de noemer „huur” kan vallen, is het hoogst onwaarschijnlijk dat dit ook opgaat voor het nuttigen van een maaltijd in

18 — Een dergelijk argument hoeft overigens niet beslissend te zijn. Het feit dat artikel 13, B, sub b, het verstrekken van hotelruimte en vergelijkbare accommodatie uitsluit van de vrijstelling betekent niet noodzakelijkerwijs dat daarmee de verstrekking van al dit soort accommodaties noodzakelijkerwijs onder de vrijstelling zou vallen; het kan zijn dat de gemeenschapswetgever vooral wilde verzekeren dat dergelijke accommodatie altijd op dezelfde manier wordt behandeld, ongeacht of deze nu wel of niet binnen de definitie van „verpachting en verhuur” valt.

ditzelfde hotel. Bij het gebruik van een hotelkamer is het wezenlijke kenmerk van de overeenkomst gelegen in het gebruik van de ruimte; bij de maaltijd in het restaurant in het verstrekken van de maaltijd, hoe belangrijk het decor en de overige inrichting ook mogen zijn bij de keuze van de klant voor dat restaurant.

33. In welke categorie vallen de transacties van Lindöpark?

34. Het is duidelijk dat sommige transacties waarbij installaties voor sportbeoefening ter beschikking worden gesteld, verpachting of verhuur van onroerend goed kunnen vormen, en andere niet. Wanneer de particuliere eigenaar van een sportterrein dit terrein exclusief voor langere tijd en tegen betaling ter beschikking stelt aan een club of een andere sportinstelling, dan valt dit duidelijk binnen de definitie. Wanneer echter een particulier entreegeld betaalt om kortstondig toegang te krijgen tot een openbaar zwembad dat ook door andere particulieren wordt bezocht, en men zou deze transactie als verpachting of verhuur beschouwen, dan zou de betekenis van dit begrip buiten elke redelijke grens worden verruimd.

35. Eenzelfde tegenstelling kan specifiek met het oog op een golfbaan worden

gemaakt. Wanneer een persoon of een instelling betaalt voor het exclusief gebruik van een golfbaan — bijvoorbeeld om een toernooi of een kampioenschap te organiseren — en daarbij het recht heeft van spelers en/of toeschouwers entreegeld te verlangen, dan heeft deze transactie duidelijk het karakter van een „verpachting of verhuur”. Dit is echter niet het geval, wanneer een individuele golfer of groep van golfers een rondje golf komt spelen. Ook al kan men natuurlijk moeilijk golf spelen zonder golfbaan, de dienstverlening bij het golfen bestaat in het bieden van de mogelijkheid om het spel te spelen, en niet om de golfbaan in bezit te nemen. Een golfspeler neemt de golfbaan immers niet in bezit, doch doorkruist deze slechts.¹⁹ Hij of zij heeft enkel het recht zich van het ene naar het volgende deel van de baan te verplaatsen, in een tempo dat doorgaans deels wordt bepaald door de andere gebruikers van de baan, met als enig doel gebruik te maken van de voorzieningen die ter beschikking staan. In zoverre bestaat er wellicht geen wezenlijk verschil tussen de eerste achttien holes en de negentiende.

36. Alleen de nationale rechter is in staat de feiten vast te stellen die nodig zijn om de activiteiten van Lindöpark in te delen. Daarbij moet hij echter in gedachten houden dat geen van de kenmerkende aspecten van verpachting of verhuur in de overeenkomst mag ontbreken, en dat, in de woorden van advocaat-generaal Alber in zijn — door het Verenigd Koninkrijk in deze zaak

19 — „Golf is een vergalde wandeling” (Mark Twain).

ter terechtzitting vermelde — conclusie in de „tolgeld“-zaken²⁰, „het aspect van huurovereenkomst dient [...] te overwegen in de contractuele relatie”.

37. Inmiddels heeft het Hof in deze zaken²¹ geoordeeld, dat een wezenlijk kenmerk van deze overeenkomsten hierin bestaat, dat de duur van het gebruik van het onroerend goed een rol moet spelen bij de wilsovereenstemming tussen partijen, met name als bepalende factor voor de hoogte van de te betalen prijs. Advocaat-generaal Alber benadrukte tevens dat het aspect van huurovereenkomst in de contractuele relatie niet overweegt, wanneer de weggebruiker een tolgeld betaalt en het hoofddoel van de overeenkomst niet is gelegen in het gebruik van een onroerend goed, maar in de gebruikmaking van een dienst op dit onroerend goed, en wees erop dat de situatie waarin een aantal weggebruikers op hetzelfde moment gebruik maakt van een weg op geen enkele wijze kan worden vergeleken met die van medehuurders van een onroerend goed. Weggebruikers — en dit geldt ook voor golfers — genieten geen bescherming tegen ongeoorloofd gebruik door derden en kunnen evenmin een algemeen gebruiksrecht doen gelden.

38. Ik zou hieraan willen toevoegen, dat de kenmerkende eigenschap van verpachting of verhuur is gelegen in het feit dat dit

noodzakelijkerwijs voor de betrokkene een recht meebrengt om het onroerend goed te gebruiken als ware het zijn eigendom, en om anderen buiten te sluiten dan wel toe te laten. Bovendien is dit recht verbonden aan een bepaald gebied of goed. Gelet op deze overwegingen, komt het mij voor dat de activiteiten van Lindöpark, zoals beschreven voor het Hof, niet het karakter hebben van een verpachting of verhuur van de golfbaan of een deel hiervan.

39. In de tweede plaats, en meer specifiek, blijkt uit punt 13 van de lijst — in bijlage H bij de Zesde richtlijn²² — van goederen en diensten waarop *verlaagde* tarieven kunnen worden toegepast, dat „het [...] gebruik [...] maken van sportaccommodaties” in beginsel aan BTW is onderworpen. Men kan zich moeilijk voorstellen dat sportaccommodaties in die context geen onroerende goederen zouden kunnen omvatten — naar mijn mening wordt hier juist in de eerste plaats op dit soort accommodaties gedoeld.²³ De diensten van Lindöpark kunnen alleen worden vrijgesteld, wanneer zij door een bepaalde factor worden onderscheiden van „het [...] gebruik [...] maken van sportaccommodaties” in de gangbare betekenis, en kunnen worden gekarakteriseerd als verpachting of verhuur. Het bestaan van een dergelijke factor is noch in het hoofdgeding, noch in

22 — Bijlage H werd toegevoegd aan de Zesde richtlijn bij artikel 1, lid 5, van richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (PB L 316, blz. 4).

23 — De term „anläggningen”, die wordt gebruikt in de Zweedse versie van punt 13 is identiek aan die welke wordt gebruikt in de litigieuze bepaling en door de nationale rechter in diens eerste prejudiciële vraag. Dit soort transacties kan eveneens worden vergeleken met „het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen” in punt 7 van de lijst in bijlage H.

20 — Aangehaald in voetnoot 7; zie punt 76 van de conclusie.

21 — Zie punt 28 hierboven.

de thans aanhangige zaak aangetoond. Daarom ben ik van mening dat „het [...] gebruik [...] maken van sportaccommodaties” op commerciële basis, beslist binnen de bij de Zesde richtlijn vastgestelde categorie van belastbare transacties valt.

40. Derhalve kan de nationale rechter in het kader van diens eerste vraag een aanvullend richtsnoer worden verstrekt met de precisering dat de commerciële terbeschikkingstelling van ruimten of andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding in beginsel niet kan worden vrijgesteld van BTW. Om te voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling op grond van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, moet een transactie zich onderscheiden van een normale terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening, door het vertonen van de wezenlijke kenmerken van een verpachting of verhuur, waaronder de toekenning van het recht om een bepaald onroerend goed in bezit te nemen als had men het in eigendom, het recht om anderen buiten te sluiten dan wel toe te laten, en een wilsovereenstemming tussen partijen waarbij de duur van het gebruik van het onroerend goed een rol speelt, met name als bepalende factor voor de hoogte van de te betalen prijs. Bovendien dienen deze kenmerken te overwegen in de contractuele relatie.

Hebben de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking?

41. Met zijn tweede vraag wenst het Hovrätt te vernemen of de bepalingen van

artikel 13, junctis de artikelen 2, 6 en 17, van de Zesde richtlijn aan particulieren rechten toekennen waarop deze zich tegenover de lidstaten voor de nationale rechter kunnen beroepen. Mijns inziens gaat het hier echter, nu Lindöpark in wezen haar recht op aftrek van voorbelasting bevestigt wil zien, veeleer om de vraag of *artikel 17*, gelezen in samenhang met de andere bepalingen, dergelijke rechten toekent.

42. Voorzover deze vraag in het algemeen betrekking heeft op de rechtstreekse werking van deze bepalingen, is de beantwoording ervan niet zo moeilijk.

43. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren zich voor de nationale rechter beroepen op de bepalingen van de Zesde richtlijn die voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn. Het Hof heeft zich voor het eerst in die zin uitgesproken in 1982, in de zaak Becker²⁴, en die uitspraak sindsdien in een reeks van zaken bevestigd, met name in de zaken Balocchi²⁵ en BP Soupergaz.²⁶ Mijns inziens is er geen enkele reden om aan te nemen dat de in de onderhavige zaak toepasselijke bepalingen niet voldoen aan deze criteria.

24 — Arrest van 19 januari 1982 (8/81, Jurispr. blz. 53, punten 17-49).

25 — Arrest van 20 oktober 1993 (C-10/92, Jurispr. blz. I-5105, punten 32-36).

26 — Arrest van 6 juli 1995 (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 32-36).

44. Het gebruik van de termen „nauwkeurig” en „duidelijk” kan hier misleidend zijn. Niet vereist wordt dat de betekenis van de bepaling onomstreden is. In veel zaken, waaronder Balocchi en BP Soupergaz, heeft het Hof de nationale rechter een uitlegging verschaft van een bepaling van een richtlijn, alvorens te beslissen dat de bepaling rechtstreekse werking heeft. Het zou immers getuigen van een merkwaardige benadering van de rechtspleging in het algemeen, wanneer een wettelijke bepaling niet toepasselijk zou worden verklaard, enkel omdat zij rechterlijke uitlegging vereist. Veeleer wordt bedoeld dat de inhoud van de bepaling duidelijk en nauwkeurig moet kunnen worden uitgelegd, en de nationale rechters deze rechtstreeks moeten kunnen toepassen.

45. Het Hof heeft reeds geoordeeld²⁷ dat de bepalingen van artikel 17, leden 1 en 2, die het recht op aftrek regelen, aan particulieren rechten toekennen waarop deze zich voor de nationale rechter kunnen beroepen. Artikel 2 en de eerste alinea van artikel 6, lid 1 (het enige onderdeel van deze bepaling dat in casu van belang is), zijn ondubbelzinnig. Bovendien laten deze bepalingen geen ruimte voor nationale beoordelingsvrijheid en kunnen zij, gelet op hun aard en bewoordingen, door nationale rechters en andere autoriteiten rechtstreeks worden toegepast, zonder dat specifieke uitvoeringsmaatregelen noodzakelijk zijn. Verder heeft geen van de partijen die in

deze zaak opmerkingen hebben ingediend, hun rechtstreekse werking bestreden.

46. Wat te zeggen over artikel 13 — dat in de context van de onderhavige zaak de uitoefening van het recht op aftrek aan een voorwaarde onderwerpt? In de zaak Becker heeft het Hof de vrijstellingsbepalingen uitvoerig onderzocht en een aantal bezwaren tegen de rechtstreekse werking ervan verworpen. Particulieren kunnen zich dus in beginsel voor de nationale rechter op deze bepalingen beroepen. Het zou zelfs verbazing wekken wanneer dit niet het geval zou zijn met bepalingen die de lidstaten de verplichting opleggen bepaalde transacties vrij te stellen van BTW. Artikel 13, B, sub b, kan duidelijk en nauwkeurig worden uitgelegd en is rechtstreeks toepasbaar. Evenmin is het onderworpen aan andere voorwaarden dan die welke het de lidstaten mogelijk maken om de werkingssfeer ervan te beperken (en niet om deze te verruimen). Een particulier kan zich dus tegenover een lidstaat voor een nationale rechter op artikel 13, B, sub b, beroepen.

Beroepsmogelijkheden van een belastingplichtige wiens rechten worden aangetast door een ongerechtvaardigde BTW-vrijstelling

47. In het hoofdgeding betwist Lindöpark niet alleen de toepasselijkheid van de litigieuze bepaling, maar vordert zij tevens vergoeding van de schade die zij hierdoor stelt te hebben geleden. Op grond van het

27 — In de zaak BP Soupergaz, in punt 36 van het arrest.

argument dat zij geen voorbelasting kon aftrekken van de BTW over haar omzet, aangezien haar activiteiten ten onrechte als vrijgesteld van BTW werden aangemerkt, vordert zij van de Zweedse staat een schadevergoeding die gebaseerd is op het verlies dat zij hierdoor stelt te hebben geleden. De Zweedse Staat heeft in zijn opmerkingen aangevoerd dat Lindöpark er de voorkeur aan gaf haar verlies op deze manier vergoed te krijgen, in plaats van de kwestie van haar belastingschuld en haar recht op belastingaftrek voor te leggen aan de bevoegde belastingrechter.

48. In dit verband moet erop worden gewezen dat wanneer een belastingplichtige ten onrechte geen BTW heeft kunnen aftrekken, de remedie vaak zal bestaan in een herziening met terugwerkende kracht van zijn fiscale situatie. Dit volgt niet alleen uit de rechtstreekse werking van de toepasselijke bepalingen. Ook artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voorziet in een herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek, met name indien deze aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen, en het Hof heeft bevestigd dat de lidstaten verplicht zijn in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om fouten te herstellen.²⁸

49. Dit is evenwel niet de context waarin de nationale rechter het Hof in de onderhavige zaak om een uitspraak verzoekt. De beslissing die de nationale rechter moet nemen, hangt af van de vraag onder welke omstandigheden een lidstaat aansprakelijk

is in geval van een ongerechtvaardigde vrijstelling naar nationaal recht.

Voorwaarden voor aansprakelijkheid van de staat

50. Volgens vaste rechtspraak kan een lidstaat aansprakelijk worden gesteld voor schade die particulieren lijden als gevolg van schendingen van het gemeenschapsrecht die deze lidstaat kunnen worden toegerekend. Deze schendingen omvatten met name gevallen waarin een richtlijn onjuist werd uitgevoerd.²⁹ Het recht op schadevergoeding kan niet worden uitgesloten op de grond dat op de geschonden bepaling rechtstreeks een beroep kan worden gedaan voor de nationale rechters.³⁰

51. Het gemeenschapsrecht kent een recht op schadevergoeding toe indien aan drie voorwaarden wordt voldaan, te weten dat de geschonden rechtsregel ertoe strekt aan particulieren rechten toe te kennen, dat er sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending, en ten slotte dat er een

29 — Zie bijvoorbeeld arresten van 26 maart 1996, *British Telecommunications* (C-392/93, Jurispr. blz. I-1631); 8 oktober 1996, *Dillenkofer e.a.* (C-178/94, C-179/94 en C-188/94-C-190/94, Jurispr. blz. I-4845); 17 oktober 1996, *Denkavit e.a.* (C-283/94, C-291/94, C-292/94, Jurispr. blz. I-5063); 10 juli 1997, *Bonifaci e.a.* en *Berro e.a.* (C-94/95 en C-95/95, Jurispr. blz. I-3969); 24 september 1998, *Brinkmann* (C-319/96, Jurispr. blz. I-5255), en 15 juni 1999, *Rechberger e.a.* (C-140/97, Jurispr. blz. I-3499).

30 — Zie arrest van 5 maart 1996, *Brasserie du Pêcheur en Factortame* (C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029, punten 18-22). Hoewel deze zaken betrekking hadden op schendingen van verdragsbepalingen, is het, gelet op de door het Hof gebruikte bewoordingen en de herhaalde verwijzingen naar het arrest *Francovich*, duidelijk dat dit beginsel ook geldt voor zaken waarin het gaat om een incorrekte uitvoering van een richtlijn.

28 — Zie met name arrest van 13 december 1989, *Genius Holding* (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punten 16 en 18).

direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade.³¹ In het arrest Dillenkofer e.a.³², hanteerde het Hof — in aanvulling hierop — specifiek met betrekking tot de niet-uitvoering van een richtlijn, een iets andere formulering van de eerste voorwaarde, namelijk dat het door de richtlijn voorgeschreven resultaat de toekenning van rechten aan particulieren inhoudt, waarvan de inhoud kan worden bepaald op basis van de bepalingen van de richtlijn. Het Hof benadrukte hierbij dat de twee formuleringen in wezen op hetzelfde neerkomen.

— Aan particulieren toegekende rechten

53. De Zweedse Staat geeft toe dat artikel 13 van de Zesde richtlijn een recht op vrijstelling en artikel 17 een recht op aftrek toekent. Particulieren kunnen zich voor de nationale rechter op beide rechten beroepen. Het recht op aftrek is evenwel afhankelijk van de *verplichting* om BTW te betalen. Deze verplichting kan echter niet als een aan particulieren toegekend recht worden beschouwd. Particulieren kunnen met name geen aanspraak maken op een recht op aftrek van voorbelasting, wanneer zij geen berekende belasting hebben betaald.

52. Volgens de rechtspraak is het in beginsel de taak van de nationale rechter om te toetsen, of de voorwaarden voor staatsaansprakelijkheid wegens schending van het gemeenschapsrecht zijn vervuld.³³ In sommige zaken overwoog het Hof niettemin, dat het over alle noodzakelijke gegevens beschikte om tot een oordeel te komen³⁴, terwijl het in andere zaken bepaalde omstandigheden in herinnering bracht die de nationale rechterlijke instanties in de beschouwing zouden kunnen betrekken.³⁵ Mijn inziens is de kwestie van toekenning van rechten aan particulieren bij uitstek een zaak voor het Hof. Ik zal allereerst deze kwestie bespreken, om daarna één voor één de drie voorwaarden te onderzoeken.

54. Lindöpark betoogt dat alle belastingwetgeving verplichtingen oplegt, maar dat de Zesde richtlijn daarnaast ook een recht op aftrek toekent. Door de vrijstelling komen zowel de verplichting als het — aan particulieren toegekende — recht te vervallen.

55. De Commissie wijst erop dat BTW-plichtigheid voordelig kan zijn, aangezien vrijstelling kan leiden tot een hogere belasting, indien en voorzover de voorbelasting niet kan worden afgetrokken en geen belasting kan worden afgewenteld.³⁶ Het is dus niet paradoxaal om te argumenteren dat artikel 13, doordat het onder bepaalde omstandigheden vrijstelling verleent, belastingplichtigen een dienovereenkomstig recht verleent om te worden belast wanneer

31 — Zie bijvoorbeeld arrest Francovich, aangehaald in voetnoot 4, punt 40, of arrest Brinkmann, aangehaald in voetnoot 29, punten 24 en 25, alsmede de aldaar aangehaalde rechtspraak.

32 — Arrest aangehaald in voetnoot 29, punt 22.

33 — Zie bijvoorbeeld de in voetnoot 29 aangehaalde arresten British Telecommunications, punt 41, Denkavit e.a., punt 49, of Brinkmann, punt 26.

34 — Zie bijvoorbeeld aangehaalde arresten Brinkmann, punt 26, en British Telecommunications, punt 41.

35 — Zie bijvoorbeeld arrest Brasserie du Pêcheur en Factor-tame, aangehaald in voetnoot 30, punt 58.

36 — Waarmee ongetwijfeld bedoeld wordt, dat geen *aftrekbare belasting* kan worden afgewenteld op de levering van goederen en verlening van diensten aan een belastingplichtige.

zij onder andere omstandigheden diensten verlenen.

56. Op dit punt ben ik het in wezen met Lindöpark eens. Hoewel de rechtspraak over het algemeen spreekt over aan particulieren toegekende „rechten”, is het uiteraard essentieel dat de geschonden rechtsregel ertoe strekt het specifieke recht toe te kennen waarop de schadevergoeding is gebaseerd. In het hoofdgeding in deze zaak vordert Lindöpark schadevergoeding voor het feit dat zij geen voorbelasting mocht aftrekken. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt toegekend door artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat beschouwd wordt als een bepaling die rechten toekent waarop particulieren zich voor een nationale rechter kunnen beroepen.³⁷ De inhoud ervan is, gelet op de bewoordingen van artikel 17, lid 2, gelezen in samenhang met de andere toepasselijke bepalingen, duidelijk bepaalbaar. Een nationale bepaling die transacties vrijstelt waarvoor uit hoofde van de Zesde richtlijn geen basis voor vrijstelling bestaat, onthoudt particulieren dit recht en schendt aldus een regel die ertoe strekt rechten toe te kennen aan particulieren.

— Voldoende gekwalificeerde schending

57. Volgens vaste rechtspraak van het Hof³⁸, is een schending van het gemeen-

schapsrecht voldoende gekwalificeerd, wanneer een lidstaat bij de uitoefening van zijn normatieve bevoegdheid de grenzen waarbinnen de uitoefening van die bevoegdheid dient te blijven, kennelijk en ernstig heeft miskend. Elementen die in dit verband door de bevoegde rechterlijke instantie in de beschouwing kunnen worden betrokken zijn onder meer de mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid van de geschonden regel, de omvang van de beoordelingsmarge die de geschonden regel de nationale instanties laat, de vraag of al dan niet opzettelijk een schending is begaan of schade is veroorzaakt, de vraag of een eventuele rechtsdwaling al dan niet verschoonbaar is, de omstandigheid dat de handelwijze van een gemeenschapsinstelling heeft kunnen bijdragen tot het verzuim, of, in voorkomend geval, tot de vaststelling of de instandhouding van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale maatregelen of praktijken.³⁹ In het kader van schendingen waarbij het ging om de incorrecte uitvoering van een richtlijn, heeft het Hof zich vooral geconcentreerd op de eerste twee elementen, hoewel ook de andere van belang kunnen zijn.

58. In dit verband is het wellicht nuttig om erop te wijzen dat de diverse hierboven genoemde elementen in hun totaliteit moeten worden beoordeeld, en dat het geen cumulatieve vereisten zijn, waarbij het ontbreken van één ervan zou betekenen dat er geen sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending. Al naargelang de omstandigheden kan namelijk elk van deze elementen op zich een voldoende, zij het niet noodzakelijke, voorwaarde voor

37 — Zie bijvoorbeeld arrest BP Soupergaz, aangehaald in voetnoot 26, punten 35 en 36.

38 — Zie bijvoorbeeld de in voetnoot 29 aangehaalde arresten British Telecommunications, punt 42, Dillenkofer e.a., punt 25, en Rechberger e.a., punt 50.

39 — Zie arrest Brasserie du Pêcheur en Factortame, aangehaald in voetnoot 30, punt 56.

staatsaansprakelijkheid vormen. Zo heeft het Hof bijvoorbeeld geoordeeld dat, wanneer de betrokken lidstaat op het moment van de inbreuk niet voor normatieve keuzes stond en slechts een zeer beperkte of in het geheel geen beoordelingsmarge had, de enkele inbreuk op het gemeenschapsrecht kan volstaan om een voldoende gekwalificeerde schending te doen vaststaan.⁴⁰

59. Een ander voorbeeld is de situatie waarin de schending bijzonder duidelijk is. In het Frans heeft het Hof hiervoor — aanvankelijk met betrekking tot de aansprakelijkheid van de Gemeenschap — altijd de term „violation suffisamment caractérisée” (voldoende gekwalificeerde schending) gebruikt. De thans gangbare Engelse vertaling hiervan luidt „sufficiently serious breach”. De onderliggende betekenis van „caractérisée”, die de inherente notie van seriousheid oproept, impliceert dat de schending (of andere gedraging) ondubbelzinnig en overeenkomstig de juridische definitie ervan is vastgesteld, met andere woorden, dat het gaat om een duidelijke schending. Dit zou mede kunnen verklaren waarom de term aanvankelijk werd vertaald⁴¹ met „sufficiently flagrant violation”, en meer licht kunnen werpen op de keuze van de elementen die volgens het Hof in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of een schending „voldoende gekwalificeerd” is. Mogelijk hebben vergelijkbare overwegingen het Svea hovrätt ertoe gebracht in zijn vraag

de term „voldoende ernstige (gekwalificeerde) schending” te hanteren.

60. Daarom zal — in overeenstemming met de door het Hof gegeven basisdefinitie van een klaarblijkelijke en ernstige miskenning door de bevoegde instantie van de grenzen van haar bevoegdheden — een duidelijke schending — dat wil zeggen een handelen of nalaten dat op grond van het gemeenschapsrecht zonder enige twijfel duidelijk ontoelaatbaar is — normaal gesproken hoe dan ook een voldoende gekwalificeerde schending zijn om aansprakelijkheid van de betrokken lidstaat te doen ontstaan.

61. Zoals ik al zei, behoren dit soort beslissingen bij uitstek tot de taak van de nationale rechter, al kan het Hof wel een richtsnoer verschaffen, wanneer het daartoe in staat is.⁴² Mijns inziens is dit in casu het geval. Bijgevolg zal ik de door het Hof als belangrijk aangeduide elementen achtereenvolgens bespreken.

a) Duidelijkheid en nauwkeurigheid

62. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen de eis dat een bepaling, om recht-

40 — Zie bijvoorbeeld arrest van 23 mei 1996, *Hedley Lomas* (C-5/94, Jurispr. blz. I-2553, punt 28), bevestigd door het Hof in het arrest *Dillenkofer e.a.*, aangehaald in voetnoot 29, punt 25, dat de schending van een richtlijn betrof.

41 — Voor het eerst in arrest van 2 december 1971, *Zuckerfabrik Schöppenstedt/Raad* (5/71, Jurispr. blz. 973, punt 11), in het kader van de niet-contractuele aansprakelijkheid van de Gemeenschap.

42 — Zie voetnoot 33 hierboven.

streekse werking te hebben, duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk moet zijn, en de duidelijkheid en nauwkeurigheid die in acht moeten worden genomen bij de beoordeling of een schending van een bepaling voldoende gekwalificeerd is om aansprakelijkheid van een lidstaat te doen ontstaan. In het eerste geval staat de mogelijke behoefte aan verduidelijking door middel van uitlegging niet in de weg aan rechtstreekse toepassing door de nationale rechters. In het tweede geval draait het om de schending zelf, en om de vraag of de handeling of het verzuim van dien aard is dat er geen twijfel kan bestaan aan de onverenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht, in welk geval de schending — tenzij er twijfel rijst omtrent de toepassing van de bepaling in de bijzondere omstandigheden van het geval — duidelijk en derhalve, normaal gesproken, „voldoende gekwalificeerd” zal zijn.

63. In casu draait het om de vraag of de toepassing van de in de litigieuze bepaling bedoelde vrijstelling op de activiteiten van Lindöpark duidelijk niet onder artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn viel (het lijkt geen twijfel dat deze toepassing niet onder artikel 13, A, lid 1, sub m, viel).

64. In het kader van de eerste vraag van de nationale rechter heb ik reeds uiteengezet op grond van welke argumenten ik tot de conclusie ben gekomen dat de in de litigieuze bepaling bedoelde algemene vrijstelling strijdig is met de Zesde richtlijn, en dat het type van dienstverlening dat Lindöpark verricht niet in aanmerking kan komen voor vrijstelling op grond van artikel 13, B,

sub b, tenzij haar transacties zich onderscheiden van de normale gevallen van terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, doordat zij de essentiële kenmerken bezitten van verpachting of verhuur en deze kenmerken overwegen in de contractuele relatie.

65. Om dezelfde redenen, en onder hetzelfde voorbehoud, ben ik van mening dat het buiten kijf staat dat de activiteiten van Lindöpark, zoals zij zijn beschreven voor het Hof, belastbaar zijn, en dat elke toepassing op deze activiteiten van de algemene vrijstelling, welke zonder twijfel veel verder gaat dan door de Zesde richtlijn was toegestaan, een duidelijke schending van het gemeenschapsrecht oplevert, die op zichzelf voldoende is om aansprakelijkheid van de betrokken lidstaat te doen ontstaan. Met name punt 13 van bijlage H bij de richtlijn vormt een duidelijke aanwijzing dat de terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening in beginsel een belastbare transactie vormt. Dit zou alleen anders zijn wanneer de door de nationale rechter vastgestelde feiten zouden aantonen dat de activiteiten van Lindöpark niet binnen deze categorie vielen, maar zich onderscheidden door de kenmerken van een verpachting of verhuur.

66. De situatie in de onderhavige zaak kan geplaatst worden tegenover die in de zaak *British Telecommunications*⁴³, waarin het Hof oordeelde dat de betrokken bepaling onnauwkeurig was en redelijkerwijs ook steun gaf aan de uitlegging die het Verenigd

43 — Aangehaald in voetnoot 29, punt 43.

Koninkrijk daaraan heeft gegeven en die niet kennelijk indruiste tegen de letter of het doel van de richtlijn. In casu is aan geen van deze criteria voldaan.

b) Beoordelingsvrijheid van de nationale autoriteiten

67. De Zweedse Staat wijst in het bijzonder op de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten om, krachtens de laatste zin van artikel 13, B, sub b, andere handelingen van de toepassing van de vrijstelling voor verpachting en verhuur uit te sluiten. Lindöpark stelt dat de Zesde richtlijn de lidstaten alleen in specifieke gevallen een bepaalde beoordelingsvrijheid geeft, en dat artikel 13, A, lid 1, sub m, niet tot deze gevallen behoort. Zweden heeft bij het Toetredingsverdrag geen beoordelingsvrijheid toegekend gekregen, en er is geen enkele reden waarom nieuwe lidstaten een grotere beoordelingsvrijheid zouden genieten dan andere. De Commissie overweegt dat de bepalingen van de artikelen 13, A, lid 1, sub m, en B, sub b, in de omstandigheden van dit geval een vrijstelling uitsluiten en dienaangaande ook geen enkele beoordelingsmarge toestaan.

68. Ik deel de opvatting van Lindöpark en de Commissie. Er was geen sprake van beoordelingsvrijheid — althans niet in die mate dat het de lidstaten zou zijn toegestaan om dergelijke ruime vrijstellingen te

hanteren als die waarin de litigieuze bepaling voorziet. Artikel 13, A, lid 1, sub m, impliceert een beoordelingsvrijheid om bepaalde diensten vrij te stellen, maar niet om die vrijstelling uit te breiden tot diensten die niet door instellingen zonder winst-oogmerk worden verleend.⁴⁴ Artikel 13, B, sub b, machtigt de lidstaten om andere handelingen van de toepassing van de vrijstelling voor verpachting en verhuur uit te sluiten — met andere woorden, om de belastingheffing uit te breiden tot andere categorieën van verpachting en verhuur — maar niet om transacties vrij te stellen die niet bestaan in verpachting of verhuur van onroerende goederen. Ten slotte machtigt artikel 13, C, de lidstaten enkel om belastingplichtigen het recht toe te kennen om voor belastingheffing te kiezen.

69. Het is dus duidelijk dat de aangehaalde bepalingen de lidstaten geen beoordelingsvrijheid toekennen om een regeling in te voeren of te handhaven waarbij diensten zoals die waarin Lindöpark voorziet worden vrijgesteld van BTW.

c) Opzettelijke of onopzettelijke schending; al dan niet verschoonbare rechtsdwaling; invloed van de handelwijze van een gemeenschapsinstelling

70. Nu ik tot de conclusie ben gekomen dat toepassing van de vrijstelling op de activi-

44 — Zie arrest Commissie/Spanje (aangehaald in voetnoot 6 hierboven, met name punt 5 van de conclusie van advocaat-generaal La Pergola).

teiten van Lindöpark een duidelijke schending oplevert van de Zesde richtlijn, binnen een context waarin de lidstaten geen enkele beoordelingsvrijheid hadden, zal ik slechts heel in het kort ingaan op de overige elementen die het Hof als relevant heeft aangemerkt. Mijns inziens lijken deze elementen in de omstandigheden van deze zaak het bestaan van een „voldoende gekwalificeerde schending” te bevestigen.

aanwijzing had dat zijn aanpak bij het invoeren van de Zesde richtlijn, naar aanleiding van zijn toetreding tot de Europese Unie, onjuist was. Bovendien was door de Commissie geen enkele niet-nakomingsprocedure ingeleid met betrekking tot de vóór 1997 geldende versie van de wet. Bijgevolg kan de staat, overeenkomstig het arrest *British Telecommunications*⁴⁵, niet aansprakelijk worden gesteld.

71. De Zweedse regering was er in 1994 door een door haar ingeschakelde expert op gewezen dat de litigieuze bepaling mogelijk niet strookte met het gemeenschapsrecht. Besloten werd de voorgestelde wijziging op te schorten, hoewel uit de opmerkingen van Lindöpark blijkt, dat de uiteindelijk in 1997 aangenomen wijzigingen (intrekking van de litigieuze bepaling en invoeging van een nieuw artikel 11 bis, dat voorziet in een vrijstelling, zij het enkel onder de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn genoemde omstandigheden), dezelfde waren als die welke waren aanbevolen in het rapport van 1994. Gelet op deze feiten, in samenhang met de duidelijkheid van de toepasselijke gemeenschapsbepalingen betreffende de onmogelijkheid de betrokken soort transacties vrij te stellen, kan bezwaarlijk worden aangenomen dat de schending onopzettelijk of de rechtsdwaling verschoonbaar was.

73. Ik zie hier echter geen enkele relevante overeenkomst met het arrest *British Telecommunications*, noch met enige andere uitspraak van het Hof betreffende de handelwijze van een gemeenschapsinstelling. Vast staat, dat niet is gesteld dat enigerlei handelwijze van een gemeenschapsinstelling de Zweedse autoriteiten tot de overtuiging heeft gebracht dat de in de litigieuze bepaling vervatte algemene vrijstelling op grond van de Zesde richtlijn gerechtvaardigd was of kon worden toegepast op de commerciële terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening. De Zweedse Staat baseert zich veeleer op het ontbreken van een handelwijze waaruit het tegendeel blijkt. In het arrest *British Telecommunications* werd het ontbreken van een dergelijk richtsnoer door het Hof enkel aangehaald ter nadere onderbouwing van zijn belangrijkste conclusie, te weten dat de betrokken bepaling onnauwkeurig geformuleerd was en redelijkerwijs steun gaf aan twee verschillende interpretaties.⁴⁶ In het arrest *Brasserie du Pêcheur en Factor-tame*⁴⁷ wees het Hof op vergelijkbare wijze

72. Ten slotte voert de Zweedse Staat aan dat hij, bij gebreke van een toepasselijke uitspraak van het Hof, geen betrouwbare

45 — Aangehaald in voetnoot 29, punten 42-45.

46 — Zie punten 43 en 44 van het arrest.

47 — Aangehaald in voetnoot 30, punten 59-64.

op het ontbreken van een verduidelijkende uitspraak, doch alleen in verband met schendingen die niet duidelijk waren op basis van het voordien geldende recht.

— Direct causaal verband

74. Aangezien er naar mijn mening in de onderhavige zaak geen enkele twijfel kan bestaan aan de werkingssfeer van de toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht, doch alleen (mogelijke) twijfel aan het feitelijke karakter van de activiteiten van Lindöpark, is deze rechtspraak hier in geen enkel opzicht relevant.

76. De laatste voorwaarde om een recht op schadevergoeding te doen ontstaan, is dat er een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade. Ook dit is in de eerste plaats een zaak voor de nationale rechter, al kan het Hof wel een richtsnoer verstrekken, of zelfs een specifieke uitspraak doen indien het over voldoende informatie beschikt.

d) Conclusie inzake het bestaan van een voldoende gekwalificeerde schending

77. In casu heeft het Svea hovrätt het Hof niet verzocht om een beslissing inzake het bestaan van een direct causaal verband. In zijn verwijzingsbeschikking wordt dit aspect ook niet aan de orde gesteld. Bovendien hebben noch de partijen in het hoofdgeding, noch de Commissie of het Verenigd Koninkrijk dit punt in hun opmerkingen naar voren gebracht. Overigens schijnt de Zweedse Staat in eerste aanleg het bestaan van een dergelijk causaal verband niet te hebben ontkend.

75. Op grond van deze overwegingen, met name het feit dat de door Lindöpark gewraakte vrijstelling duidelijk niet onder de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn viel, die de lidstaten niet de door de Zweedse staat gestelde beoordelingsmarge laten, concludeer ik derhalve dat de toepassing van de onrechtmatige algemene vrijstelling, zoals vervat in de litigieuze bepaling, op de activiteiten van Lindöpark onder de in het hoofdgeding gegeven omstandigheden een voldoende gekwalificeerde schending opleverde om aansprakelijkheid van de staat te doen ontstaan voor de daardoor ontstane schade.

78. In die omstandigheden ben ik van oordeel dat een specifieke uitspraak van het Hof hier misplaatst zou zijn. Niettemin meen ik hier toch een korte kanttekening te moeten plaatsen bij één aspect, namelijk de verhouding tussen het beweerde verlies en de verlangde schadevergoeding.

79. In het hoofdgeding wordt kennelijk verzocht om een overeengekomen hoofdsom van 500 000 SEK, het (vermoedelijk afgeronde) bedrag aan BTW dat Lindöpark over de betrokken periode (waarschijnlijk 1995) niet heeft kunnen aftrekken, samen met de interessen, welke nog in geding zijn.

80. Ook nu partijen het kennelijk eens zijn over het bedrag van de hoofdvordering in deze zaak, moet er op worden gewezen dat in beginsel de vergoeding van de door schendingen van het gemeenschapsrecht aan particulieren veroorzaakte schade adequaat dient te zijn ten opzichte van de geleden schade.⁴⁸ In het geval waarin een ongerechtvaardigde vrijstelling van BTW over de door de belastingplichtige geleverde goederen en verleende diensten tot gevolg heeft dat deze niet de BTW over de aan hem geleverde goederen en verleende diensten kan aftrekken, zal het verlies over het algemeen bestaan uit het verschil tussen het bedrag aan voorbelasting dat aftrekbaar zou zijn geweest en het bedrag aan belasting dat aan afnemers in rekening moet worden gebracht. Vanwege de toegevoegde waarde (inclusief winst) zal dat verschil normaal gesproken ten goede komen aan de fiscus en niet aan de belastingplichtige, al kunnen zich ook situaties voordoen waarin het omgekeerde geldt.⁴⁹ Ook op een ander vlak kan het voor een bedrijf nadelig uitpakken wanneer zijn omzet is vrijgesteld van BTW, aangezien zijn klanten — indien zij tegelijkertijd belastingplichtig zijn — zich geconfronteerd zien met in de prijs „bevrozen” BTW, die zij zelf moeten betalen en doorberekenen, zodat zij geneigd zullen zijn op zoek te gaan naar andere leveranciers bij

wier leveranties zij het gehele BTW-bedrag kunnen aftrekken.

81. Verder heeft Lindöpark het Hof gevraagd zich uit te spreken over een punt ten aanzien waarvan het Svea hovrätt geen beslissing had gevraagd, namelijk of zij, wanneer haar vordering wordt toegewezen, recht heeft op interessen op de hoofdsom, ter compensatie voor het feit dat zij vanaf de dag dat dit bedrag moest kunnen worden afgetrokken tot de dag van toekenning van haar vordering, niet over deze som heeft kunnen beschikken. Ook hier zij eraan herinnerd, hoewel het niet aan het Hof staat om uitspraken te doen over kwesties die niet aan hem zijn voorgelegd, dat de schadevergoeding adequaat dient te zijn ten opzichte van de geleden schade. Specifiek met betrekking tot interessen heeft het Hof — zij het in de iets andere context van artikel 6 van de richtlijn gelijke behandeling⁵⁰ — geoordeeld dat bij een volledige vergoeding geen enkel aspect, zoals het tijdsverloop waardoor de waarde van de schadevergoeding feitelijk kan afnemen, buiten beschouwing mag blijven en dat toekenning van rente moet worden beschouwd als een wezenlijk bestanddeel van een schadeloosstelling.⁵¹ Tot slot zij eraan herinnerd, dat criteria voor de vaststelling van de omvang van de schadevergoeding niet ongunstiger mogen zijn dan die welke gelden voor soortgelijke vorderingen die op het nationale recht zijn gebaseerd.⁵²

48 — Zie bijvoorbeeld arrest Brasserie du Pêcheur en Factortame, aangehaald in voetnoot 30, punt 82.

49 — Zie bijvoorbeeld arresten van 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857); 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1), en, recentelijk, van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

50 — Richtlijn 76/207/EEG van de Raad van 9 februari 1976 betreffende de tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen ten aanzien van de toegang tot het arbeidsproces, de beroepsopleiding en de promotiekansen en ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden (PB L 39, blz. 40).

51 — Zie arrest van 2 augustus 1993, Marshall (C-271/91, Jurispr. blz. I-4367, punt 31).

52 — Zie arrest Brasserie du Pêcheur en Factortame, aangehaald in voetnoot 30, punt 90.

Conclusie

82. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de vragen van de nationale rechter als volgt te beantwoorden:

- „1) Een nationale bepaling die een algemene vrijstelling bevat van de belasting over de toegevoegde waarde voor alle transacties waarmee ruimten of andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding ter beschikking worden gesteld, is in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

De commerciële terbeschikkingstelling van ruimten of andere inrichtingen voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding kan in beginsel niet worden vrijgesteld van BTW. Om te voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling op grond van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, moet een transactie zich onderscheiden van een normale terbeschikkingstelling van installaties voor sportbeoefening, door het vertonen van de wezenlijke kenmerken van een verpachting of verhuur, waaronder de toekenning van het recht om een bepaald onroerend goed in bezit te nemen als had men het in eigendom, het recht om anderen buiten te sluiten dan wel toe te laten, en een wilsovereenstemming tussen partijen waarbij de duur van het gebruik van het onroerend goed een rol speelt, met name als bepalende factor voor de hoogte van de prijs. Bovendien dienen deze kenmerken te overwegen in de contractuele relatie.

- 2) De bepalingen van artikel 17, lid 2, gelezen in samenhang met het bepaalde in de artikelen 2, 6, en 13 van de Zesde richtlijn, zijn voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk, opdat een particulier zich daarop tegenover een lidstaat voor een nationale rechterlijke instantie kan beroepen.

Bovendien is het door artikel 17, lid 2, verleende recht op BTW-aftrek een aan particulieren toegekend recht, waarop in geval van schending een schadevordering tegen de lidstaat kan worden gebaseerd.

- 3) De vrijstelling van BTW voor een transactie die op grond van de Zesde richtlijn duidelijk niet had mogen worden vrijgesteld, in een situatie waarin de lidstaten geen discretionaire bevoegdheid hebben om de werkingssfeer van de bovenbedoelde vrijstelling te verruimen, vormt een voldoende gekwalificeerde schending van het gemeenschapsrecht op grond waarvan een particulier die als gevolg hiervan schade lijdt, van de staat vergoeding van de geleden schade kan vorderen.”