

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. RICHARD DE LA TOUR

fremSAT den 3. juni 2021 (1)

Sag C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Højesteret (Danmark))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtige transaktioner – levering af ydelser mod vederlag – afgift opkrævet for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund – kvalificering«

I. Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2).
2. Denne anmodning er blevet fremsat som led i en tvist mellem selskabet Apcoa Parking Danmark A/S (herefter »Apcoa«) og Skatteministeriet (Danmark) angående pligt til at betale merværdiafgift (moms) af kontrolafgifter, der opkræves for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund.
3. Det ønskes oplyst, om disse afgifter udgør en bod for overtrædelse af parkeringsvilkårene eller tværtimod en modydelse for en individualiseret tjenesteydelse i momsdirektivets forstand.
4. Jeg vil redegøre for årsagerne til, at jeg vil foreslå Domstolen at anvende denne sidstnævnte kvalificering.

II. Retsforskrifter

A. Momsdirektivet

5. Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

6. Samme direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

7. I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

8. Samme direktivs artikel 24, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

9. Momsdirektivets artikel 25 har følgende ordlyd:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

- a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.«

10. Dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 135, stk. 2, litra b), bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

[...]

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler.«

B. Dansk ret

1. **Momsloven**

11. § 4, stk. 1, i lov om merværdiafgift (3) bestemmer:

»Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.«

12. Følgende fremgår af den pågældende lovs § 13, stk. 1, nr. 8):

»Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke [...] udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.«

13. Nævnte lovs § 27, stk. 1, bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.«

2. Færdselsloven

14. Ifølge den forelæggende ret præciseres det ikke i færdselsloven, i hvilke situationer der kan opkræves et kontrolgebyr for ikkeforskriftsmæssig parkering på privat område. Ved en lovændring i 2014 blev der imidlertid indsat en bestemmelse i lovens § 122 c, stk. 1, hvorefter kontrolafgift ved parkering på offentligt tilgængeligt privat område kun kan pålægges, hvis dette på stedet er tydeligt tilkendegivet (medmindre der gælder et generelt og tydeligt markeret forbud mod parkering på området).

III. De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

15. Apcoa er en privat virksomhed, som driver parkeringsanlæg på privat område efter aftale med pladsejeren. Apcoa fastsætter vilkårene for brug af parkeringsarealerne, f.eks. forbud mod parkering uden særskilt tilladelse, maksimal parkeringstid og eventuel betaling for parkering. Hvis vilkårene bliver overtrådt, opkræver Apcoa desuden et særligt »kontrolgebyr« (510 DKK (ca. 69 EUR) i årene 2008 og 2009).

16. Ved indgangen til de pågældende parkeringsarealer er det på skilte specificeret, at »overtrædelse af bestemmelserne kan medføre opkrævning af et kontrolgebyr på 510 kr.« eller »[o]vertrædelse af bestemmelserne kan medføre et kontrolgebyr på 510 kr./døgn«. Det er ligeledes specificeret, at »[parkeringsområdet] er underlagt privatretlige regler«.

17. Apcoa er momspligtig med hensyn til den eventuelle betaling af afgift for parkering, som sker i overensstemmelse med de af Apcoa fastsatte forskrifter.

18. Apcoa anmodede den 25. oktober 2011 SKAT (den danske skatteforvaltning) om tilbagebetaling af salgsmoms for opkrævede kontrolgebyrer vedrørende gebyrer afregnet i perioden fra den 1. september 2008 til den 31. december 2009, og hvor beløbet blev opgjort til 25 089 292 DKK (ca. 3 370 000 EUR).

19. Tvisten angår ikke momspligt i forholdet mellem Apcoa og ejeren af det pågældende parkeringsareal.

20. SKAT afviste den 12. januar 2012 anmodningen med den begrundelse, at kontrolgebyrerne anses for momspligtige efter momslovens § 4, stk. 1, § 27, stk. 1, sammenholdt med samme lovs § 13, stk. 1, nr. 8), andet punktum.

21. Landsskatteretten (Danmark) stadfæstede den 23. december 2014 denne afgørelse.
22. Landsskatteretten oplyste 13 situationer, i hvilke Apcoa kan opkræve kontrolgebyrer:
 - »1. Ikke tilstrækkeligt gebyr betalt.
 - 2. Gyldig p-billet ikke synlig i forruden.
 - 3. Ikke-kontrollerbar billet. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvor p-billetten er placeret forkert.

Gebyrpunkterne 1-3 bliver anvendt i de tilfælde, hvor der skal betales for at parkere på en parkeringsplads.

4. Gyldig p-tilladelse mangler. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks. ved beboerparkering, hvor der kræves tilladelse til at benytte specifikke parkeringsbåse.
5. Parkering på invalideplads. Dette gebyrpunkt bliver kun anvendt i tilfælde, hvor der er skiltet med invalideplads, men der kan være tale om både gratisparkering og betalingsparkering. For at kunne parkere på disse pladser, skal bilisten have et bevis i forruden.
6. Parkering uden for opmærket parkeringsbås. Dette gebyrpunkt gælder ved alle typer parkeringspladser, hvor det er skiltet, at der skal parkeres inden for båsene.
7. Parkering forbudt. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvis der parkeres på en brandvej.
8. Reserveret parkeringsplads. Dette gebyrpunkt gælder ved alle typer parkeringspladser, hvor det er angivet, hvem der må parkere i den specifikke bås.
9. Ingen p-skive synlig.
10. Urigtigt indstillet p-skive/p-tid overskredet.
11. P-skive ulæselig. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvis p-skivens visere er faldet af, eller hvis der er fejl i en elektronisk p-skive.
12. Mere end én p-skive. Dette gebyrpunkt anvendes i de tilfælde, hvor bilisten har placeret mere end én parkeringsskive i forruden for at forlænge tidsrummet, der kan parkeres i.

Gebyrpunkterne 9-12 bliver anvendt i de tilfælde, hvor der ikke skal betales for at parkere i en tidsbegrænset periode, men i stedet stilles en p-skive som bevis for, hvornår man har parkeret bilen.

13. Andet. Dette gebyrpunkt anvendes, hvis der er tale om en overtrædelse af forskrifterne for parkering, som ikke er beskrevet i nogen af de 12 ovenstående punkter. Gebyrpunkt 13 anvendes f.eks., hvis parkeringen er til tydelig gene for trafikken. Hvis dette gebyrpunkt anvendes som begrundelse for opkrævning af et kontrolgebyr, vil dette være suppleret med tekst, der beskriver overtrædelsen.«

23. Apcoa indbragte denne afgørelse for Retten i Kolding, som ved dom af 23. januar 2017 frifandt Skatteministeriet. Vestre Landsret (Danmark) stadfæstede ved dom af 10. september 2018 denne dom.

24. Apcoa har indbragt denne dom for Højesteret (Danmark) med påstand om navnlig, at Skatteministeriet anerkender, at de af Apcoa opkrævede kontrolgebyrer for overtrædelse af

parkeringsforskrifterne – i forholdet mellem den enkelte bilist og Apcoa – ikke udgør vederlag for en momspligtig ydelse i henhold til den danske momslovs § 4, stk. 1, sammenholdt med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

25. Den forelæggende ret har forklaret, at parterne er uenige om, hvorvidt der i lyset af dom af 3. marts 1994, Tolsma (4), er tale om gensidig udveksling af ydelser. Den er af den opfattelse, at der, henset til Domstolens praksis om levering af tjenesteydelser, er tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og om, hvorvidt de pågældende kontrolgebyrer udgør vederlag for en ydelse.

26. Den forelæggende ret har præciseret, at skattemyndighederne i Tyskland, Sverige og Storbritannien er af den opfattelse, at kontrolgebyrer for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat område ikke er momspligtige.

27. Højesteret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 2, stk. 1, litra c), i [momsdirektivet] fortolkes således, at kontrolgebyrer for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund udgør et vederlag for en leveret ydelse, således at der foreligger en momspligtig transaktion?«

28. Apcoa, den danske regering, Irland og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

29. Apcoa og den danske regering har besvaret spørgsmål til skriftlig besvarelse inden for de fastsatte frister.

IV. Bedømmelse

30. Med sin anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om opkrævning af kontrolgebyrer (5) for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund, der forvaltes af Apcoa, kan kvalificeres som ydelser i momsdirektivets forstand.

31. Indledningsvis skal flere principper nævnes.

A. De gældende principper

32. For det første som Domstolen fastslog i dom af 2. juni 2016, Lajvér (6):

– Selv om momsdirektivet giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift.

– Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

– Begrebet »udnyttelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles momssystemets neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode.

33. For det andet fremgår det af momsdirektivets artikel 24, at der ved levering af ydelser forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

34. For det tredje fremgår det af Domstolens faste praksis, at levering af en ydelse kun udføres mod vederlag som omhandlet i momsdirektivet og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem leverandøren og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi til den ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modydelse for den individualiserede ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold (7).

B. Kvalificering af kontrolgebyrerne

35. Eftersom tvisten i hovedsagen ikke vedrører karakteren af Apcoas faste indtægter fra kontrolgebyrerne (8), skal karakteren af leveringen af tjenesteydelser og modydelsen hertil undersøges efter en vurdering af den omhandlede transaktions økonomiske virkelighed (9).

36. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at:

- I modsætning til den formelle kvalificering af parterne i kontrakten er hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (10).
- Begrebet »levering af tjenesteydelser« skal fortolkes uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (11).
- Modydelsens størrelse er i denne henseende uden betydning, herunder om den er lig med, større eller mindre end de omkostninger, som den momspligtige person på sin side har afholdt i forbindelse med leveringen af dens ydelse, og kan således ikke i sig selv påvirke den direkte forbindelse mellem de ydelser, der er leveret, og den modydelse, som er modtaget (12).

37. Jeg vil således undersøge følgende spørgsmål et for et:

- Findes der en ydelse?
- Udgør de betalte beløb en faktisk modydelse?
- Findes der en direkte forbindelse mellem disse to elementer?

1. **En ydelse**

38. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Apcoa driver parkeringsanlæg på privat område efter aftale med private pladsejere (13).

39. Apcoa fastsætter i denne henseende forskrifter for brug af parkeringsarealerne, f.eks.:

- forbud mod parkering uden særskilt tilladelse
- maksimal parkeringstid
- og betaling for parkering eller
- betaling af et særligt kontrolgebyr (14), hvis forskrifterne for parkering ikke overholdes. Sammenfattende opkræves disse gebyrer, kaldet »kontrolgebyrer«, hvis parkeringstiden

overskrides, hvorefter der skal betales andre parkeringsgebyrer, eller hvis der mangler gyldig dokumentation for parkeringen, eller hvis der parkeres i strid med forskrifterne i parkeringsområdet eller på parkeringspladsen.

40. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af parternes og procesdeltagernes indlæg, at det centrale spørgsmål, der skal besvares, er, om Domstolens bedømmelse i dom af 18. juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (15), kan udvides analogt til at omfatte de pågældende transaktioner, og dermed er en anden end bedømmelsen i dommen i sagen *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Skal kontrolgebyrerne nærmere bestemt betegnes som en godtgørelse, således som Apcoa og Kommissionen har foreslået, eller som en modydelse for det, som en kunde modtager, nemlig et sted at parkere sit køretøj, uanset de særlige omstændigheder omkring parkering i strid med parkeringsforskrifterne, således som Højesteret (16) allerede har fastslået, og som den danske regering hævder?

42. Jeg er enig i denne anden bedømmelse. For det første skal det således fremhæves, at kvalificeringen af aftalevilkår i national civilret kun kan have virkning, hvis de reelt afspejler transaktionens økonomiske virkelighed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (17).

43. For det andet er kontrolgebyrerne efter min opfattelse elementer af modydelsen for den mulighed for at parkere sin bil, der tilbydes kunden, og dette på grund af de elementer af økonomisk art, som de indebærer.

44. Apcoa tilbyder således efter nærmere praktiske bestemmelser en ydelse, der består i at stille parkeringspladser til rådighed for førere af køretøjer. Med henblik herpå har Apcoa optegnet parkeringsbåse og forbeholdt nogle af dem f.eks. handikappede. Leveringen af denne ydelse finder sted, uanset om parkeringen sker i overensstemmelse med eller i strid med forskrifterne.

45. Rent konkret kan føreren af et køretøj, når denne kører ind på et parkeringsanlæg, der drives af Apcoa, benytte en parkeringsplads i en vis periode.

46. Denne ydelse er omfattet af begrebet »udlejning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 135, stk. 2, litra b), som omfatter alle former for økonomisk virksomhed, der består i at opkræve et gebyr som modydelse for tilrådighedsstillelse af pladser til parkering af transportmidler, uanset hvilken retlig status udlejerer har, og uanset om denne er ejeren (18).

47. Når Apcoa under disse omstændigheder opkræver supplerende gebyrer, skal det med henblik på en besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt disse gebyrer er momspligtige, undersøges, hvilken analogi der eventuelt kan findes med den løsning, som Domstolen nåede frem til i dom af 18. juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (19).

48. I den nævnte dom fastslog Domstolen, at »beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af momspligtige hotelydelser – når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb – skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt moms« (20).

49. Domstolen præciserede, at »den i hovedsagen omhandlede tilbageholdelse af depositummet [er] en følge af kundens udnyttelse af muligheden for annullation og tjener til at godtgøre bestyreren af en hotelvirksomhed for annullationen« (21). I dette tilfælde er det, fordi

hotelejerer ikke har kunnet levere den ydelse, som kunden har reserveret, og fordi kunden naturligvis ikke har benyttet sig af denne ydelse, at kunden godtgør hotelejerer en manglende indtjening.

50. Rækkevidden af dom af 18. juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (22), bør derfor efter min opfattelse begrænses til alene at omfatte de tilfælde, hvor medkontrahentens godtgørelse har tilknytning til en manglende transaktion, hvilket er i overensstemmelse med dom af 1. juli 1982, BAZ Bausystem (23) (om morarenter), af 29. februar 1996, Mohr (24) (om kompensation for tab af omsætning), og af 18. januar 2017, SAWP (25) (om rimelig kompensation til indehaverne af reproduktionsrettigheder).

51. I den foreliggende sag har føreren, der har betalt et kontrolgebyr, såfremt denne har benyttet et parkeringsanlæg, der drives af Apcoa, benyttet en parkeringsplads eller et parkeringsområde. Størrelsen af gebyrerne afhænger af, at de forskrifter, som føreren accepterer ved indkørslen til parkeringsområdet, er overholdt.

52. Under disse omstændigheder er jeg ligesom den danske regering af den opfattelse, at tilnærmelsen til Vodafone Portugal-dommen, der blev afsagt efter indgivelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse og Apcoas indlevering af sine skriftlige indlæg, er relevant, eftersom den supplerer dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (26), hvilket således resulterer i en anden analyse af denne afgørelses rækkevidde end den, som Apcoa gik ind for i sine skriftlige indlæg.

53. Domstolen fastslog i Vodafone Portugal-dommen:

– »[Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (herefter »Vodafone«)] indgår inden for rammerne af sin virksomhed aftaler med sine kunder om levering af tjenesteydelser, hvoraf nogle fastsætter særlige salgsfremmende klausuler, der er underlagt betingelser om disse kunders binding i en på forhånd fastsat minimumsperiode (herefter »bindingsperioden«). I henhold til disse klausuler forpligter kunderne sig til at opretholde et aftaleforhold med Vodafone og til at bruge de varer og tjenesteydelser, som dette selskab leverer i en sådan periode, til gengæld for fordelagtige forretningsvilkår, navnlig for så vidt angår den pris, der skal betales for de tjenesteydelser, der abonneres på« (27).

– »Kundernes manglende overholdelse af bindingsperioden af årsager, der kan tilskrives disse kunder, indebærer, at de nævnte kunder betaler de beløb, der er fastsat i aftalerne. Disse beløb har til formål at modvirke de samme kunders manglende overholdelse af bindingsperioden« (28).

54. Domstolen konstaterede følgende forhold (29):

– »Vodafone [forpligter] sig til at levere de tjenesteydelser til sine kunder, der er fastsat i de aftaler, der er indgået med dem, og på de vilkår, der er fastsat i disse aftaler.«

– »[D]isse kunder [forpligter] sig til at betale de månedlige ydelser, der er fastsat i de nævnte aftaler, samt i givet fald de skyldige beløb i tilfælde, hvor de samme aftaler er blevet ophævet inden udløbet af bindingsperioden af grunde, der kan tilregnes kunderne.«

55. Domstolen fastslog, at »i en situation, hvor kunderne ikke overholder den nævnte bindingsperiode, [skal leveringen af tjenesteydelser] anses for at være gennemført, eftersom de nævnte kunder sættes i stand til at drage fordel af disse tjenesteydelser« (30).

56. Henset til transaktionernes økonomiske realitet fastslog Domstolen, at de skyldige beløb

svarer til dækning af en del af de omkostninger, der er forbundet med leveringen af de tjenesteydelser, som denne udbyder har leveret (31). De nævnte beløb skal derfor anses for at udgøre en del af prisen for den tjenesteydelse, som tjenesteyderen har forpligtet sig til at levere til kunderne (32), og tilsigter at sikre udbyderen et minimumsgebyr (33).

57. Denne bedømmelse kan overføres på transaktionerne i hovedsagen, eftersom jeg ligesom den danske regering er af den opfattelse, at brugerne af parkeringspladser, der drives af Apcoa, såfremt der skal betales et kontrolgebyr, har kunnet benytte en parkeringsplads. Prisen for denne tjenesteydelse hænger sammen med bestemmelserne for anvendelse af stedet, som udbyderen ikke har kontrol over.

2. *En faktisk modydelse*

58. Apcoa har gjort gældende, at kontrolgebyrerne ikke er et vederlag for en ydelse, da der er tale om en standardtakst, der langt overstiger værdien af den ydelse, som bilisten modtager. Ligesom Kommissionen har den gjort gældende, at disse gebyrer har til formål at sanktionere en overtrædelse af parkeringsforskrifterne.

59. Det skal imidlertid dels anføres, at Domstolen har fastslået, at størrelsen af vederlaget for en ydelse er irrelevant (34). Dels kan der fremføres et argument om, at dette faste beløb tilsigter at afskrække kunder fra at overtræde parkeringsforskrifterne, eftersom formålet med og resultaterne af den pågældende transaktion ifølge fast retspraksis ikke kan påvirke kvalificeringen af den, og at alene den økonomiske virkelighed er afgørende (35).

60. I den foreliggende sag er jeg af den opfattelse for det første, at kontrolgebyrernes afpasses efter det valg, som føreren, der har parkeret sin bil på en parkeringsplads, der drives af Apcoa, har taget om at overskride parkeringstiden eller om ikke korrekt at dokumentere sin ret til at benytte den, eller om at parkere på et sted, der ikke kan benyttes af denne, eller på en generende måde.

61. For det andet må kontrolgebyrernes størrelse, henset til den økonomiske virkelighed, anses for nødvendigvis at tage hensyn til de højere driftsomkostninger i forbindelse med parkeringspladserne. Denne ekstraudgift skyldes en parkering, der ikke opfylder de normale betingelser for benyttelse af den udbudte tjenesteydelse. Med andre ord skal modydelsens størrelse sikre Apcoa en kontraktmæssig betaling for den ydelse, der er leveret på vilkår, der kan tilskrives brugeren, og som ikke kan ændre den økonomiske og kommercielle virkelighed af forholdet mellem brugeren og Apcoa.

62. I denne retning skal det nævnes, at det fremgår af rapporten fra juni 2013 om bedre forbrugerbeskyttelse på parkeringsområdet, udarbejdet af en arbejdsgruppe under Justitsministeriet (Danmark), som den forelæggende ret har nævnt, at »[r]epræsentanterne fra Danske Private Parkeringsselskabers Brancheforening har over for arbejdsgruppen oplyst, at begrundelsen for forhøjelsen [af de private parkeringsafgifter (36)] til 590 kr. var, at man på grund af en løbende prisstigning på de forskellige udgifter ved drift af parkeringsvirksomhed ikke længere mente at kunne følge den offentlige takst. Brancheforeningen har i den forbindelse nærmere henvist til, at afgiften skulle afspejle den forhøjede pris for lovlig parkering, at selskaberne skal svare moms af indbetalte parkeringsafgifter, samt at der ikke – i modsætning til afgifter pålagt af det offentlige – er mulighed for at kræve betaling af ejeren som led i et hæftelsesansvar«. Det præciseres ligeledes heri, at »[d]e aktuelle private parkeringsafgifters størrelse således [er] fastsat ud fra beregninger af den almindelige pris- og lønudvikling og i øvrigt i almindelighed [er] omkostnings- og markedsbestemt« (37).

3. *Forbindelsen mellem tjenesteydelsen og den faktiske modydelse*

63. Det skal anføres, at det fremgår af fast retspraksis, at levering af en ydelse kun sker mod »vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og dermed kun er afgiftspligtig, såfremt der findes en *direkte* forbindelse mellem den leverede ydelse og den modtagne modydelse (38).

64. Apcoa er ligesom Kommissionen af den opfattelse, at denne direkte forbindelse ikke findes, eftersom der ikke er nogen konkret økonomisk forbindelse til værdien af en parkeringsydelse.

65. Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at der foreligger en direkte forbindelse, når to ydelser indbyrdes er betinget af hinanden, idet den godtgørelse, som tjenesteyderen modtager, udgør den faktiske modydelse for den ydelse, der er leveret, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt (39).

66. Det er tilfældet i den foreliggende sag. Der foreligger en direkte forbindelse mellem bilistens parkering under de særlige vilkår, der er fastsat af Apcoa, og selskabets opkrævning af forhøjede parkeringsafgifter.

67. Efter min opfattelse kan afgiftspålæggelsen desuden ikke afhænge af, om kunden har benyttet en parkeringsplads eller et parkeringsområde korrekt eller ej. Der kan ikke indføres en forskelsbehandling i momsmæssig henseende mellem den person, der modtager en parkeringsydelse til en almindelig pris og den person, der accepterer at benytte ydelsen til en højere pris (40).

68. Det kan følgelig konkluderes, at de kontrolgebyrer, som Apcoa opkræver, udgør en faktisk modydelse til den parkeringsydelse, som kunden modtager på de særlige vilkår, som denne har valgt, og at de dermed er momspligtige.

V. Forslag til afgørelse

69. Henset til alle ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det af Højesteret (Danmark) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de kontrolgebyrer, som en økonomisk aktør opkræver som modydelse for parkering af køretøjer, og hvis størrelse fastsættes af denne på grundlag af forskrifterne for benyttelse af denne parkering, skal betragtes som en godtgørelse for en levering af en ydelse mod vederlag, således at der foreligger en merværdiafgiftspligtig transaktion.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1 (herefter »momsdirektivet«).

3 – Herefter »momsloven«.

4 – C-16/93 (EU:C:1994:80).

5 – I sagsakterne for Domstolen anvendes der forskellige udtryk til at betegne disse afgifter: »kontrolgebyr«, »kontrolafgift«, »forhøjet parkeringsafgift« eller »parkeringsafgift«. Apcoa har præciseret, at disse kontrolgebyrer i daglig tale kaldes »parkeringsbøde«. Jeg vil anvende udtrykket »kontrolgebyr« med henblik på at skabe sammenhæng med anmodningen om præjudiciel afgørelse og indholdet af de officielle dokumenter, der er nævnt heri.

6 – C-263/15 (EU:C:2016:392, præmis 20, 23 og 24). Jf. ligeledes hvad angår de seneste henvisninger til disse principper dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af brugsret over en fast ejendom) (C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 67-69).

7 – Jf. dom af 21.1.2021, UCMR ? ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Den danske regering har præciseret, at opkrævning af forhøjede parkeringsafgifter er en del af Apcoa's forretningsmodel, og at disse gebyrer udgjorde 34-35% af selskabets samlede nettoomsætning, dvs. ca. 10,4 mio. EUR i 2008 og 11 mio. EUR i 2009.

9 – Jf. dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, herefter »dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia«, EU:C:2018:942, præmis 61 og 62), og af 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, herefter »Vodafone Portugal-dommen«, EU:C:2020:465, præmis 47-49). Som generaladvokat Kokott fremhævede i sit forslag til afgørelse Gmina Wrocław (Konvertering af brugsret over en fast ejendom) (C-604/19, EU:C:2020:647, punkt 35), er »det ikke enhver betaling, der automatisk fører til en afgiftspligtig udveksling af ydelser«.

10 – Jf. dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (præmis 43 og den deri nævnte retspraksis), og dom af 17.12.2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 43).

11 – Jf. dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

12 – Jf. dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 29).

13 – Disse faktiske omstændigheder er forskellige fra de faktiske omstændigheder i de tidligere sager, som Domstolen har behandlet. Med hensyn til beskatning af et *offentligretligt organs* virksomhed, der består i mod vederlag at stille pladser til parkering af køretøjer til rådighed for førere af køretøjer på offentlig vej, på parkeringspladser inden for kommunens offentlige område, på kommunens private område eller på arealer tilhørende private, og forpligtelsen til at undersøge, om dette organ handler i sin egenskab af offentlig myndighed, jf. dom af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 21-23). Jf. også som en illustration af de mange forskellige situationer, hvor der opkræves parkeringsafgifter, dom af 25.3.2021, Obala i Lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, præmis 27, 67, 95 og 96), om retligt samarbejde på det civilretlige område, om drift og vedligeholdelse af offentlige parkeringspladser, der udføres af et selskab, der er oprettet af en kommune med dette formål for øje.

14 – Apcoa har som svar på Domstolens skriftlige spørgsmål præciseret, at »[v]ed overskridelse af parkeringstiden, opkræves der kun kontrolgebyr«.

15 – C-277/05 (EU:C:2007:440).

16 – Det præciseres i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Landsskatteretten i forbindelse med momsopkrævningen af kontrolgebyrer opkrævet af Apcoa i 2007 og 2014 fulgte en dom afsagt af den forelæggende ret den 12.4.1996. Højesteret fastslog, at forhøjede afgifter, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, måtte anses for vederlag for en ydelse og dermed for momspligtige, uanset at afgifterne var fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i parkeringsselskabets ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne.

17 – Jf. punkt 36, første led, i dette forslag til afgørelse. Jf. også generaladvokat Kokotts forslag

til afgørelse MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkt 34), hvori det præciseres, at »[d]et er [...] uden betydning, hvordan den nationale lovgivning behandler godtgørelsen. Hvorvidt godtgørelsen skal anses for et erstatningskrav uden for kontraktforhold eller en bod, eller om den betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag, er [...] irrelevant i forhold til bestemmelserne om moms«.

18 – Mig bekendt har Domstolen afsagt en enkelt dom vedrørende anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 135. Der er tale om dom af 13.7.1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, præmis 17), om udlejning af pladser i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning. Domstolen fortolkede artikel 13, B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvis bestemmelser svarer til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 135, stk. 2, litra b) (jf. bilag XII til dette direktiv).

19 – C-277/05 (EU:C:2007:440).

20 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 36).

21 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 32).

22 – C-277/05 (EU:C:2007:440).

23 – 222/81 (EU:C:1982:256, præmis 8).

24 – C-215/94 (EU:C:1996:72, præmis 21).

25 – C-37/16 (EU:C:2017:22, præmis 30).

26 – Jf. fodnote 33 i dette forslag til afgørelse.

27 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 18.

28 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 19.

29 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 37.

30 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 41.

31 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 38.

32 – Vodafone Portugal-dommen, præmis 39.

33 – Jf. Vodafone Portugal-dommen, præmis 40. På grundlag af Domstolens konstateringer vedrørende beregningen af de skyldige beløb (jf. denne doms præmis 34) besvarede Domstolen den forelæggende rets spørgsmål, der fremgår af nævnte doms præmis 26 og 27, vedrørende rækkevidden af dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia som følge af angivelserne heri af forholdet mellem det skyldige beløb for manglende overholdelse af bindingsperioden og det beløb, som den pågældende udbyder ville have opkrævet for den resterende del af denne periode, såfremt aftalen ikke var blevet ophævet.

34 – Jf. punkt 36, tredje led, i dette forslag til afgørelse.

35 – Jf. punkt 36, andet led, i dette forslag til afgørelse.

36 – Dette udtryk, der stammer fra den forelæggende rets henvisning til rapporten fra juni 2013, svarer til udtrykket »kontrolgebyr«; jf. fodnote 5 i dette forslag til afgørelse.

37 – Den danske regering har præciseret, at størrelsen af disse afgifter er steget regelmæssigt siden 2009, og at flere private parkeringsselskaber, herunder Apcoa, i 2020 havde fastsat dem til mindst 750 DKK (ca. 100 EUR).

38 – Jf. punkt 34 i dette forslag til afgørelse.

39 – Jf. dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

40 – Jf. analogt hermed dommen i sagen MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (præmis 47).