

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JEAN RICHARD DE LA TOUR

esitatud 3. juunil 2021(1)

Kohtuasi C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

versus

Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Højesteret (Taani kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustatavad tehingud – Teenuste osutamine tasu eest – Eramaal parkimise tingimuste mittetäitmise korral nõutavad kulud – Kvalifitseerimine

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2), artikli 2 lõike 1 punkti c tõlgendamist.
2. Taotlus on esitatud äriühingu Apcoa Parking Danmark A/S (edaspidi „Apcoa“) ja Skatteministeriet (maksuministeerium, Taani) vahelises kohtuvaidluses eramaal parkimise tingimuste mittetäitmise korral nõutavate kontrollikulude käibemaksuga maksustamise üle.
3. Euroopa Kohtul palutakse otsustada, kas need kulud kujutavad endast summat, mida tuleb maksta lepinguliste kohustuste rikkumise eest hüvitisena, või vastupidi vastutasu individualiseeritava teenuse eest käibemaksudirektiivi tähenduses.
4. Esitan põhjused, mille tõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku pidada õigeks seda teist kvalifikatsiooni.

II. Õiguslik raamistik

A. Käibemaksudirektiiv

5. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

6. Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

7. Direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt käsitatakse materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut „kaubatarne“.

8. Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on ette nähtud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 25 sätestab:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tingingutest:

- a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;
- b) kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;
- c) teenuste osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.“

10. Kõnealuse direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis I ja lõike 2 punktis b on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Lõike 1 punktis I nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

[...]

b) ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

[...]“.

B. Taani õigus

1. Käibemaksuseadus

11. Käibemaksuseaduse (lov om merværdiafgift)(3) § 4 lõige 1 sätestab:

„Kaubad ja teenused, mida tarnitakse või osutatakse tasu eest riigi territooriumil, maksustatakse käibemaksuga. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Teenuste osutamine hõlmab mis tahes muud teenust.“

12. Selle seaduse § 13 lõike 1 punkt 8 näeb ette:

„Käibemaksust on vabastatud järgmised kaubad ja teenused:

[...]

8) Kinnisvara haldamine, rendileandmine ja üürileandmine ning gaasi?, vee?, elektri? ja küttevarustus seoses üürile? või rendileandmisega. Maksuvabastus ei hõlma siiski [...] kämpingu?, parkla? või reklaamikohtade üürileandmist ega hoiukappide üürileandmist.“

13. Sama seaduse § 27 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise korral koosneb maksustatav väärtus tasust, sealhulgas kauba või teenuse hinnaga otseselt seotud toetustest, kuid see ei hõlma käesoleva seaduse kohaselt makstavat maksu. Kui makse tehakse täielikult või osaliselt enne tarne toimumist või enne arve väljastamist, on maksustatav väärtus 80% saadud summast.“

2. **Liiklusseadus**

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei täpsusta liiklusseadus (færdselsloven) olukordi, kus võib sisse nõuda eramaal ebaseaduslikult parkimise kontrollimise kulusid. Samas näeb see seadus alates 2014. aastal § 122c lõike 1 muutmisest ette, et üldsusele avatud eravalduses parkimise korral võib kontrollitasu (kontrollikulud) kehtestada ainult siis, kui see on selgelt kohapeal märgitud (ilma et see piiraks üldist ja selgelt märgitud parkimiskeeldu piirkonnas).

III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

15. Apcoa on eraõiguslik äriühing, kes kasutab eramaal parkimiskohti nende maaomanike nõusolekul. Ta määrab kindlaks parkimiskohtade kasutamise tingimused, nagu eriloata parkimise keeld, maksimaalne parkimisaeg ja võimalik parkimistasu. Kasutustingimuste rikkumise korral nõuab Apcoa lisaks sisse spetsiaalsed kontrollikulud (510 Taani krooni (DDK) (ligikaudu 69 eurot) aastatel 2008 ja 2009).

16. Kõnealuste parklate sissepääsu juures on silt, millel on nimelt märgitud, et „[e]eskirjade rikkumise korral võidakse sisse nõuda kontrollikulud summas 510 Taani krooni“ või „[e]eskirjade rikkumise korral võidakse sisse nõuda kontrollikulud 510 Taani krooni/päevas“. Samuti on märgitud, et „[p]arkimisala kasutatakse vastavalt eraõiguse sätetele“.

17. Apcoa on vastavalt eeskirjadele parkimisteenuse eest saadud tasude osas käibemaksukohustuslane.

18. Apcoa taotles 25. oktoobril 2011 SKAT?lt (Taani maksuhaldur) ajavahemikus 1. septembrist 2008 kuni 31. detsembrini 2009 saadud kontrollikulude pealt tasutud käibemaksu tagastamist summas, mille suuruseks oli hinnatud 25 089 292 Taani krooni (ligikaudu 3 370 000 eurot).

19. Vaidlus ei puuduta käibemaksuga maksustamist Apcoa ja asjaomase parkimisala omaniku vahelistes suhetes.

20. SKAT jättis 12. jaanuaril 2012 taotluse rahuldamata põhjendusel, et kontrollikulud on vastavalt käibemaksuseaduse § 4 lõikele 1 ja § 27 lõikele 1 koostoimes selle seaduse § 13 lõike 1 punkti 8 teise lausega käibemaksuga maksustatavad.

21. Landskatteretten (riiklik maksuvaidluskomisjon, Taani) jättis 23. detsembril 2014 selle otsuse muutmata.

22. Landskatteretten (maksuvaidluskomisjon) loetles kolmteist juhtumit, mil Apcoa võib nõuda kontrollikulusid:

„1. Makstud tasu ei ole piisav.

2. Kehtiv parkimispilet ei ole tuuleklaasil nähtav.

3. Piletit ei saa kontrollida, näiteks kui parkimispilet ei ole nõuetekohaselt paigutatud.

Juhtumid 1–3 käivad tasuliste parklate kohta.

4. Kehtiv parkimispilet puudub, näiteks elamurajoonis parkimise korral, mille jaoks on nõutav eriparkimiskohtade kasutamise luba.

5. Parkimine puuetega inimestele mõeldud kohas. See kulupõhjus kehtib üksnes juhul, kui puuetega inimestele mõeldud parkimiskoht on sildiga tähistatud, olenemata sellest, kas parkimine on tasuta või tasuline. Nendes kohtades parkimiseks peab juht olema pannud tuuleklaasile tõendi.

6. Parkimine väljaspool tähistatud parkimiskohti. Seda kulupõhjust kohaldatakse igat liiki parkimiskohtade suhtes, kui sildil on märgitud, et parkida tuleb parkimiskohtade sisse.

7. Parkimine keelatud. See põhjus kehtib näiteks tuletõrjetele parkimise korral.

8. Reserveeritud parkimisala. Seda kulupõhjust kohaldatakse igat liiki parkimiskohtadele, mille puhul on nõutav parkimine konkreetsetes kohtades.

9. Nähtaval oleva parkimiskella puudumine.

10. Parkimiskell ei ole õigesti reguleeritud/näidatud parkimisaeg on ületatud.

11. Parkimiskell ei ole loetav. Seda kulupõhjust kohaldatakse näiteks juhul, kui osutid on parkimiskella küljest lahti või kui elektroonilises kellas on viga.

12. Mitu parkimiskella. Seda kulupõhjust kohaldatakse juhtudel, kus autojuht on pannud tuuleklaasile mitu parkimiskella, et parkimisaega pikendada.

Kulupõhjustusi 9–12 kohaldatakse juhtudel, kus parkimine on piiratud ajaks tasuta, kuid kus on sõiduki parkimise aja alguse tõendina nõutav parkimiskell.

13. Muu. Seda kulupõhjust kohaldatakse parkimiseeskirjade rikkumise juhtudel, mida ei ole kirjeldatud üheski eelmises 12 punktis. Punkti 13 kohaldatakse näiteks juhul, kui parkimine takistab selgelt liiklust. Kui seda kulupõhjust kasutatakse kontrollikulude sissenõudmise õigustamiseks, täiendatakse seda rikkumist kirjeldava tekstiga.“

23. Apcoa esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Retten i Kolding (Kodingi kohus, Taani) jättis rahuldamata 23. jaanuari 2017. aasta kohtuotsusega, mille jättis Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) 10. septembri 2018. aasta kohtuotsusega muutmata.
24. Apcoa esitas selle kohtuotsuse peale Højesteretile (Taani kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse, milles palus eelkõige, et maksuministeerium tunnustaks, et parkimiseeskirjade rikkumise korral nõutud kontrollikulud iga autojuhi ja Apcoa vahel ei kujuta endast tasu käibemaksuga maksustatava teenuse eest käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 tähenduses koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktiga c.
25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et poolte vahel on vaidlus küsimuses, kas 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsuse Tolsma(4) seisukohast on olemas vastastikused sooritused. Mõistet „teenuste osutamine“ käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat arvestades väljendab ta kahtlust käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tõlgendamise suhtes, mille alusel on väidetavalt õigustatud arvata, et kõnealused kontrollikulud kujutavad endast tasu teenuse eest.
26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kohtutoimiku materjalide kohaselt leiavad Saksa, Rootsi ja Ühendkuningriigi maksuhaldur, et eramaal parkimistingimuste mittetäitmise korral tasumisele kuuluvad kontrollikulud ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.
27. Neil asjaoludel otsustas Højesteret (Taani kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:
- „Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollikulu eramaal parkimise tingimuste rikkumise eest kujutab endast tasu osutatud teenuse eest ja kas seega on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga?“
28. Kirjalikke seisukohti esitasid Euroopa Kohtule Apcoa, Taani ja liri valitsus ning Euroopa Komisjon.
29. Apcoa ja Taani valitsus vastasid kirjalikult vastamiseks esitatud küsimustele ettenähtud tähtaja jooksul.

IV. Õiguslik analüüs

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsusetaotlusega teada, kas tehingut, mis seisneb kontrollikulude(5) sissenõudmises parkimistingimuste rikkumise korral eramaal kohtades, mida haldab Apcoa, võib pidada teenuste osutamiseks käibemaksudirektiivi tähenduses.
31. Sissejuhatuseks tuleb meenutada mitut põhimõtet.
- A. Kohaldatavate põhimõtete meeldetuletus**
32. Esiteks, nagu Euroopa Kohus 2. juuni 2016. aasta kohtuotsuses Lajvér(6) märkis:
- kuigi käibemaksudirektiiv määratleb selle maksu väga laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus;
 - mõiste „majandustegevus“ on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud nii, et see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil, ja
 - mõiste „kasutamine“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses viitab

vastavalt ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtte nõuetele kõikidele tehingutele, mille eesmärk on saada kõnealusest varast kehtvat tulu, sõltumata nende õiguslikust vormist.

33. Teiseks, käibemaksudirektiivi artikli 24 kohaselt on „teenuste osutamine“ mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

34. Kolmandaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et teenus on selle direktiivi tähenduses osutatud tasu eest ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille raames tehakse vastastikuseid sooritusi, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Nii on see üksnes juhul, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu individualiseeritava teenuse eest, mida osutati sellise õigussuhte raames(7).

B. Kontrollikulude kvalifitseerimine

35. Kuna põhikohtuasi ei puuduta seda, kas Apcoa kontrollikuludest saadavad tulud on püsitud(8), tuleb uurida nii teenuste osutamise kui ka selle eest saadava tasu tunnuseid, võttes arvesse kõnealuse tehingu tegelikku majanduslikku sisu(9).

36. Selles osas tuleb meelde tuletada, et:

- vastupidi lepingupoolte vormilisele kvalifitseerimisele on ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium tegeliku majandusliku ja ärilise olukorra arvessevõtmine (10);
- mõistet „teenuste osutamine“ tuleb tõlgendada sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest ja tulemitest(11), ja
- tasu suurus, eelkõige asjaolu, et see on võrdne, suurem või väiksem kui kulu, mida maksukohustuslane kandis seoses teenuse osutamisega, ei mõjuta otsest seost teenuste osutamise ja saadud tasu vahel(12).

37. Analüüsin seega järgemööda järgmisi küsimusi:

- Kas on olemas teenus?
- Kas tasumisele kuuluv summa kujutab endast tegelikku vastutasu?
- Kas nende kahe elemendi vahel on otsene seos?

1. Teenus

38. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Apcoa tegutseb eraomanike nimel eraparklate haldajana(13).

39. Selleks kehtestab Apcoa parkimiskohtade kasutamise tingimused, näiteks:

- ilma eriloata parkimise keeld;
- maksimaalne parkimisaeg;
- parkimiskulude summa või
- erikulude(14) maksmine, kui parkimiseeskirju ei ole täidetud. Kokkuvõtteks nõutakse neid kulusid, mida nimetatakse „kontrollikuludeks“, sisse parkimisaja ületamise korral, millest alates tuleb tasuda muid parkimiskulusid, või kehtivate parkimisõigust tõendavate dokumentide

puudumise korral või ka parkimisala või ?koha väärkasutamise korral.

40. Eelotsusetaotlusest ning poolte ja huvitatud isikute seisukohtadest ilmneb, et keskne küsimus on, kas analüüsi, mille tegi Euroopa Kohus 18. juuli 2007. aasta kohtuotsuses *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(15), võib analoogia alusel laiendada kõnealustele tehingutele ning kas seda võib seega eristada kohtuotsuses *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* esitatud analüüsist.

41. Täpsemalt, kas kontrollikulud tuleb käsitada hüvitisena, nagu soovivad Apcoa ja komisjon, või vastutasuna selle eest, mida klient saab, see tähendab koht sõiduki parkimiseks, olenemata parkimiseeskirjadega seotud konkreetsetest asjaoludest, nagu *Højesteret* (Taani kõrgeim kohus)(16) juba otsustas ja mida toetab Taani valitsus?

42. Nõustun selle teise analüüsiga. Esiteks meenutan, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei tekita lepingutingimuste kvalifitseerimine riigisisese tsiviilõiguse alusel tagajärgi, kui need tingimused ei kajasta tegelikult tehingu tegelikku majanduslikku sisu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul(17).

43. Teiseks näib mulle, et kontrollikulud on kliendile pakutud sõiduki parkimise võimaluse eest saadud vastusoorituse osad, ja seda seetõttu, et need kulud sisaldavad majanduslikku laadi elemente.

44. Nimelt pakub Apcoa erinevate praktiliste tingimuste kohaselt teenust, mis seisneb parkimiskohtade andmises sõidukijuhtide käsutusse. Selleks on Apcoa piiritlenud kohad ja reserveerinud mõned neist, näiteks puuetega klientidele. Teenust osutatakse sõltumata sellest, kas seda kasutatakse kooskõlas kasutuseeskirjadega või mitte.

45. Täpsemalt, niipea kui sõidukijuht siseneb Apcoa hallatavasse parklasse, on tal võimalik kasutada teatud ajaks parkimiskohta.

46. See teenus kuulub mõiste „üürileandmine“ alla käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 punkti b tähenduses, mis hõlmab igasugust majandustegevust, mis seisneb tasu kogumises sõidukite parkimiskohtade kasutusse andmise eest, olenemata selle isiku õiguslikust seisundist, kes neid üürib, või tema omaniku staatusest(18).

47. Neil asjaoludel tuleb juhul, kui Apcoa nõuab sisse täiendavad kulud, uurida seoses nende kulude käibemaksuga maksustamisega, milline analoogia võib esineda lahendusega, mille valis Euroopa Kohus 18. juuli 2007. aasta otsuses kohtuasjas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(19).

48. Selles kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et „summasid, mis maksti käsirahana käibemaksuga maksustatavaid majutusteenuseid puudutavate lepingute raames, tuleb käsitleda olukorras, kus klient kasutab vabadust lepingust taganeda ja kus need summad jäävad majutusettevõttele, lepingu lõpetamise korral kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju eest makstava kindlasummalise hüvitisena, mis ei ole seotud ühegi tasulise teenusega ega kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele“(20).

49. Euroopa Kohus täpsustas, et „põhikohtuasjas kõnealu[s]e käsiraha endale jätmise [on] tagajärg, mis tuleneb kliendile antud õigusest lepingust taganeda ja mille eesmärk on hüvitada seeläbi loobumisest tulenev kahju“(21). Sellisel juhul on see nii seetõttu, et majutusettevõtja ei saanud osutada hotelliteenust, mille oli klient broneerinud, ja kuna klient seda teenust ilmselgelt ei kasutanud, hüvitab ta hotellipidajale saamata jäänud tulu.

50. Seega näib mulle, et 18. juuli 2007. aasta kohtuotsuse *Société thermale d'Eugénie-les-*

Bains(22) ulatus peab piirduma ainult juhtudega, kus lepingupartnerile hüvitise maksmine on seotud tehingu puudumisega, mis on kooskõlas 1. juuli 1982. aasta kohtuotsusega BAZ Bausystem(23) (viivitusintressi kohta); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsusega Mohr(24) (tegevuse kaotamise hüvitamise kohta) või 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsusega SAWP(25) (reprodutseerimisõiguste omajatele makstava õiglase tasu kohta).

51. Käesoleval juhul sai Apcoa hallatava parkla kasutamisel juht, kes maksab kontrollitasu, kasutada parkimiskohta või ?ala. Kulude suuruse määrab asjaolu, et tingimused, millega ta parklasse sisenemisel nõustus, on täidetud.

52. Nendel tingimustel leian ma samamoodi nagu Taani valitsus, et on kohane ühitamine kohtuotsusega Vodafone Portugal, mis tehti pärast eelotsusetaotluse saatmist ja Apcoa kirjalike seisukohtade esitamist, kuna tuleb täiendada kohtuotsust MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia(26), mis viib niisiis selle otsuse ulatuse teistsuguse analüüsini kui see, mida toetas see äriühing oma kirjalikes seisukohtades.

53. Kohtuotsuses Vodafone Portugal selgitas Euroopa Kohus, et:

– „Vodafone (Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (edaspidi „Vodafone“)) sõlmib oma klientidega teenuste osutamise lepingud, millest osa näeb ette spetsiaalsed soodustingimused, mille suhtes kehtivad püsikliendi tingimused kindlaksmääratud miinimumperioodiks (edaspidi „püsikliendiperiood“). Nende tingimuste kohaselt on kliendid kohustatud säilitama Vodafone’iga lepingulist suhet ning kasutama sel ajavahemikul viimase pakutavaid kaupu ja teenuseid soodsate kaubandustingimuste vastu, eelkõige mis puudutab tellitud teenuste eest makstavat hinda“(27), ja

– „[k]lientide poolt püsikliendiperioodi järgimata jätmine neist olenevatel põhjustel toob kaasa lepingutes ette nähtud summade tasumise klientide poolt. Nende summade eesmärk on vältida olukorda, kus kliendid ei järgi püsikliendiperioodi“(28).

54. Euroopa Kohus tõi välja järgmised asjaolud(29):

– „Vodafone [kohustub] osutama oma klientidele teenuseid, mis on kokku lepitud nendega sõlmitud lepingutes ja nendes lepingutes sätestatud tingimustel“ ja

– „kliendid [kohustuvad] tasuma nimetatud lepingutes ette nähtud igakuiseid makseid ja vajaduse korral ka võlgnetavaid summasid juhul, kui need lepingud öeldakse üles enne püsikliendiperioodi lõppu klientidest tulenevatel põhjustel.“

55. Euroopa Kohus otsustas, et „olukorras, kus kliendid ei järgi püsikliendiperioodi, [tuleb] pidada teenuseid osutatuks, kui nimetatud klientidel on võimalik neid teenuseid kasutada“(30).

56. Tehingute tegelikku majanduslikku sisu arvesse võttes leidis Euroopa Kohus, et klientide poolt tasumisele kuuluvad summad vastavad selle ettevõtja osutatud teenuste osutamisega seotud kulude ühe osa tagastamisele(31). Need summad moodustavad osa teenuse hinnast, mida teenuseosutaja kohustus osutama(32) ja mille eesmärk on tagada ettevõtjale osutatavate teenuste eest minimaalne tasu(33).

57. Mulle näib, et see analüüs on ülekantav põhikohtuasjas käsitletavatele tehingutele, kuna ma arvan nagu Taani valitsuski, et juhul, kui kontrollikulud kuuluvad tasumisele, said Apcoa hallatavate parklate kasutajad parklat kasutada. Teenuse hind on vastavuses nende kohtade kasutustingimustega, mis ei ole ettevõtja kontrolli all.

2. **Tegelik vastutasu**

58. Apcoa väidab, et kontrollikulud ei ole tasu teenuse eest, kuna tegemist on üldtariifiga, mis ületab kaugelt selle teenuse maksumust, mida autojuht saab. Ta väidab samamoodi nagu komisjon, et nende kulude eesmärk on parkla kasutamise tingimuste rikkumise eest karistamine.

59. Esiteks meenutan, et Euroopa Kohus on otsustanud, et vastusoorituse summa ei ole asjasse puutuv(34). Teiseks ei saa väita, et kindlasummalise tariifi eesmärk on hoida ära seda, et kliendid rikuvad parkimiseeskirju, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei mõjuta kõnealuse tehingu eesmärgid ja tulemid selle kvalifitseerimist ning määrav on üksnes tegelik majanduslik sisu(35).

60. Käesoleval juhul olen esiteks arvamusel, et kontrollikulude summa on vastavuses selle juhi valikuga, kes parkis oma sõiduki parklasse, mille andis käsutusse Apcoa, oma koha kasutusaega ületada või mittenouetekohaselt tõendada oma õigust seda kasutada või ka parkida kohas, mis ei ole talle reserveeritud, või parkida häirival viisil.

61. Teiseks tuleb tegelikust majanduslikust sisust lähtuvalt asuda seisukohale, et kontrollikulude summas võetakse tingimata arvesse parklate kasutamise suuremat maksumust. Lisakulu tekib parkimisega, mis ei vasta pakutava teenuse tavapärastele kasutustingimustele. Teisisõnu on tasu suuruse eesmärk tagada Apcoale lepinguline tasu teenuse eest, mis on tehtud kasutajale omistatavatel tingimustel, mis ei muuda Apcoa ja kasutaja vahelise suhte tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.

62. Selle kohta märgin, et Justitsministeriети (justitsministeerium, Taani) töörühma koostatud 2013. aasta juuni aruandes parema tarbijakaitse kohta parkimise valdkonnas, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, on märgitud, et „Danske Private Parkeringselskabers Brancheforeninge [(Taani eraparkimise kutseühing)] esindajad teavitasid töörühma sellest, et [eraparkimistasu(36)] 590 Taani kroonini tõstmise põhjuseks oli nimelt parkimisettevõtja mitmesuguste tegevuskulude pidev suurenemine ja asjaolu, et riiklikku tariifi ei olnud enam võimalik kohaldada. See ühing väidab selle kohta eelkõige, et tasu peab kajastama seadusliku parkimise kõrgemat hinda, et äriühingud on kohustatud maksma tasutud parkimistasudelt käibemaksu, ning et vastupidi ametivõimude kehtestatud tasudele ei ole võimalik nõuda tsiviilvastutuse raames tasumist omanikult“. Seal on samuti täpsustatud, et „praeguse eraparkimistasu suurus määratakse kindlaks hindade ja palkade üldise muutumise arvutuste põhjal ning see sõltub pealegi üldiselt kuludest ja turust“(37).

3. **Teenuse ja tegeliku tasu vaheline seos**

63. Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt osutatakse teenuseid „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja see on seega maksustatav üksnes siis, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on *otsene* seos(38).

64. Apcoa leiab sarnaselt komisjoniga, et seda otsest seost ei ole, kuna puudub konkreetne majanduslik seos parkimisteenuse väärtusega.

65. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb siiski, et otsene seos esineb siis, kui kaks sooritust on vastastikku seotud, kusjuures teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele, nimelt kui üks sooritus tehakse üksnes tingimusel, et teine sooritus tehakse samuti, ja vastastikku(39).

66. Nii on see käesolevas asjas. Autojuhi parkimine Apcoa poolt kindlaks määratud

eriasjaoludel ja selle äriühingu nõutav suurendatud parkimistasu on omavahel otseselt seotud.

67. Lisaks leian, et maksustamine ei saa sõltuda sellest, kas klient kasutab parkimiskoha või ?ala pakkumist õigesti või valesti. Käibemaksu osas ei tohi kohelda erinevalt isikut, kes kasutab parklateenust üldhinnaga, ja isikut, kes lubab endale seda kasutada kõrgema hinnaga(40).

68. Järeldan sellest, et Apcoa saadud kontrollikulud kujutavad endast tegelikku vastutasu parkimisteenuse eest, mida klient saab tema valitud eritingimustel, ja seega on need käibemaksuga maksustatavad.

V. Ettepanek

69. Kõiki eespool esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Højestereti (Taani kõrgeim kohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kulusid, mida ettevõtja sisse nõuab vastutasuks sõidukite parkimise eest ja mille summa ta on kindlaks määranud olenevalt selle parkla kasutustingimustest, tuleb käsitada tasuna teenuse eest, mida osutatakse tasu eest ja mis on sellisena selle maksuga maksustatav.

1 Algkeel: prantsuse.

2 ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“.

3 Edaspidi „käibemaksuseadus“.

4 C?16/93, EU:C:1994:80.

5 Euroopa Kohtule edastatud menetlusedokumentides on nende kulude nimetamiseks kasutatud erinevaid väljendusi: „kontrollikulud“, „kontrollitasud“, „suurendatud parkimistasud“ või „parkimistasud“. Apcoa täpsustas, et neid kontrollikulusid nimetatakse tavaliselt „parkimistrahviks“. Eelotsusetaotlusega ja selles osundatud ametlike dokumentide sisuga järjepidevuse huvides kasutan väljendit „kontrollikulud“.

6 C?263/15, EU:C:2016:392, punktid 20, 23 ja 24. Vt nende põhimõtete hiljutiseks meeldetuletuseks ka 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (kasutusvalduse muutmise) (C?604/19, EU:C:2021:132, punktid 67–69).

7 Vt 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus UCMR – ADA (C?501/19, EU:C:2021:50, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 Taani valitsus täpsustas selle kohta, et suurendatud parkimistasude kogumine on Apcoa majandusmudeli lahutamatu osa ja et need tasud moodustasid selle äriühingu netokäibest 34–35% ehk ligikaudu 10,4 miljonit eurot 2008. aastal ja 11 miljonit eurot 2009. aastal.

9 Vt 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, edaspidi „kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia“, EU:C:2018:942, punktid 61 ja 62) ja 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal (C?43/19, edaspidi „kohtuotsus Vodafone Portugal“, EU:C:2020:465, punkt 47–49). Nagu märkis kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas Gmina Wroc?aw (kasutusvalduse muutmise) (C?604/19, EU:C:2020:647, punkt 35), „mis tahes makse [ei too] tingimata kaasa vastastikust maksustatavat tehingut“.

10 Vt kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 43).

11 Vt kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Vt 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 29).

13 Need asjaolud erinevad asjaoludest, mida on Euroopa Kohtul tulnud arutada eelnevates kohtuasjades. *Avalik-õigusliku organisatsiooni* sellise tegevuse maksustamise kohta, mis seisneb selles, et sõidukijuhtide käsutusse antakse rahalise tasu eest sõiduki parkimiskohti avalikel teedel või parkimisplatsidel, mis asuvad kohaliku omavalitsuse üldkasutataval territooriumil, munitsipaalomandis või ka eraõiguslikele isikutele kuuluvatel maatükkidel, ja kohustuse kohta välja selgitada, kas see organisatsioon tegutseb ametivõimuna, vt 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punktid 21–23). Vt näitena olukordade mitmekesisusest parkimiskulude sissenõudmise korral ka 25. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, punktid 27, 67, 95 ja 96), mis käsitleb õiguslast koostööd tsiviilasjades ja puudutab avalike parkimisalade haldamist ja korrashoidu selleks valla asutatud äriühingu poolt.

14 Vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele täpsustas Apcoa, et „[p]arkimisaja ületamise korral nõutakse ainult kontrollikulusid“.

15 C-277/05, EU:C:2007:440.

16 Eelotsusetaotluses on täpsustatud, et Apcoa poolt kontrollikuludelt tasumisele kuuluva maksu osas järgis Landskatteretten (riiklik maksuvaidluskomisjon) 2007. ja 2014. aastal kohtuotsust, mille tegi eelotsusetaotluse esitanud kohus 12. aprillil 1996. Højesteret (Taani kõrgeim kohus) leidis, et peaaegu lepingulise suhte alusel kogutud suurendatud tasusid tuleb pidada tasuks teenuse eest ja seega maksustada käibemaksuga, hoolimata asjaolust, et need tasud on kehtestatud standardse ja märkimisväärse tariifina võrreldes tavapärase parkimistasuga, et vältida ebaseaduslikku parkimist.

17 Vt käesoleva ettepaneku punkti 36 esimene taane. Vt ka kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkt 34), milles rõhutatakse, et „ei ole tähtis, kuidas käsitletakse kokkulepitud hüvitise maksmist siseriiklikus õiguses. See, kas seda tuleb käsitada deliktalise kahjuhüvitise või leppetrahvina, või seda nimetatakse kahjuhüvitiseks, muuks hüvitiseks või tasuks, ei ole [...] käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtis“.

18 Mulle teadaolevalt on Euroopa Kohus selle direktiivi artikli 135 kohaldamisala kohta teinud üheainsa kohtuotsuse. See on 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 17), mis käsitleb maksustamata üürimisega seotud kohtade üürileandmist. Euroopa Kohus tõlgendas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 B osa punkti b, mille sätted on samaväärsed käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 punktiga b (vt selle direktiivi XII lisa).

- 19 C?277/05, EU:C:2007:440.
- 20 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 36).
- 21 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 32).
- 22 C?277/05, EU:C:2007:440.
- 23 222/81, EU:C:1982:256, punkt 8.
- 24 C?215/94, EU:C:1996:72, punkt 21.
- 25 C?37/16, EU:C:2017:22, punkt 30.
- 26 Vt käesoleva ettepaneku 33. joonealune märkus.
- 27 Kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 18).
- 28 Kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 19).
- 29 Kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 37).
- 30 Kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 41).
- 31 Vt kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 38).
- 32 Vt kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 39).
- 33 Vt kohtuotsus Vodafone Portugal (punkt 40). Tasumisele kuuluvate summade arvutamise kohta vastab Euroopa Kohus tuvastatud asjaolude põhjal (vt selle kohtuotsuse punkt 34) eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, mis on ära toodud selle kohtuotsuse punktides 26 ja 27, kohtuotsuse MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ulatuse asjus, tulenevalt sellest, et ta sedastas püsikliendiperioodist mittekinnipidamise eest makstud summa vastavuse summale, mida asjaomane ettevõtja oleks saanud ülejäänud perioodi ajal, kui lepingut ei oleks üles öeldud.
- 34 Vt käesoleva ettepaneku punkti 36 kolmas taane.
- 35 Vt käesoleva ettepaneku punkti 36 teine taane.
- 36 See väljend, mis on võetud eelotsusetaotluse esitanud kohtu osundatud 2013. aasta juuni aruandest, vastab väljendile „kontrollikulud“, vt käesoleva ettepaneku 5. joonealune märkus.
- 37 Taani valitsus täpsustas, et nende tasude summa tõuseb regulaarselt alates 2009. aastast ning et 2020. aastaks oli mitu eraõiguslikku parklaettevõtjat, sealhulgas Apcoa, selle suuruseks kehtestanud vähemalt 750 Taani krooni (umbes 100 eurot).
- 38 Vt käesoleva ettepaneku punkt 34.
- 39 Vt 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria (C?94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Vt analoogia alusel kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 47).