

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JEAN RICHARD DE LA TOUR

3 päivänä kesäkuuta 2021 (1)

Asia C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

vastaan

Skatteministeriet

(Ennakkoratkaisupyyntö – Højesteret (ylin tuomioistuin, Tanska))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Yksityisen alueen pysäköintiehtojen noudattamatta jättämisestä perittävät maksut – Luokitteleminen

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaa.
2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Apcoa Parking Danmark A/S -niminen yhtiö (jäljempänä Apcoa) ja Skatteministeriet (veroministeriö, Tanska) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista valvontamaksuista, jotka peritään yksityisen alueen pysäköintiehtojen noudattamatta jättämisestä.
3. Unionin tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko tällainen maksu sopimusvelvoitteiden laiminlyönnin johdosta maksettava korvaus vai päinvastoin vastike arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetusta yksilöitävissä olevasta suorituksesta.
4. Esitän tässä ratkaisuehdotuksessa syyt, joiden vuoksi ehdotan, että unionin tuomioistuin vahvistaisi näistä jälkimmäisen luokittelun.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Arvonlisäverodirektiivi

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta

vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

6. Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

7. Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto katsotaan ”tavaroiden luovutukseksi”.

8. Saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei;
- b) veloitteen pidätyä tietyistä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa;
- c) palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.”

10. Saman direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa ja 2 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- —
 - l) kiinteän omaisuuden vuokraus.
2. Edellä 1 kohdan I alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:
- —
 - b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;
 - —”

B Tanskan oikeus

1. *Arvonlisäverolaki*

11. Arvonlisäverolain (lov om merværdiafgift)(3) 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valtion alueella vastikkeellisesti luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista maksetaan veroa. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Palvelujen suoritukset kattavat kaikki muut suoritukset.”

12. Saman lain 13 §:n 1 momentin 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavat tavarat ja palvelut on vapautettu verosta:

— —

8) Kiinteän omaisuuden vuokraus, mukaan lukien kaasun, veden, sähkön ja lämmön toimitus osana vuokrausta. Vapautus ei kuitenkaan koske — — leirintäaluepaikkojen, pysäköintipaikkojen, ilmoitustilan tai säilytyslokeroiden vuokraamista.”

13. Kyseisen lain 27 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää vastikkeen, mukaan lukien suoraan tuotteen tai palvelun hintaan liittyvät tuet, muttei tässä laissa tarkoitettua veroa. Jos maksu suoritetaan kokonaan tai osittain ennen luovutusta tai ennen laskun antamista, veron peruste on 80 prosenttia saadusta summasta.”

2. Tieliikennelaki

14. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tieliikennelaissa (færdselsloven) ei täsmennetä tilanteita, joissa sääntöjenvastaisesta pysäköinnistä yksityisellä alueella voidaan periä valvontamaksu. Vuonna 2014 tehdyn lainmuutoksen jälkeen tieliikennelain 122 c §:n 1 momentissa säädetään kuitenkin, että yksityiselle alueelle, jonne yleisöllä on pääsy, pysäköinnistä voidaan määrätä valvontamaksu vain, jos tämä on selvästi ilmoitettu kyseisellä paikalla (ellei alueella ole selkeästi merkittyä yleistä pysäköintikieltoa).

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

15. Apcoa on yksityinen yritys, joka ylläpitää pysäköintialueita yksityisillä maa-alueilla kunkin alueen omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella. Sopimuksessa vahvistetaan pysäköintipaikkojen käyttöehdot, kuten kielto pysäköidä ilman erityislupaa, pysäköinnin enimmäiskesto ja mahdollinen pysäköintimaksu. Käyttöehtojen noudattamatta jättämisestä Apcoa perii lisäksi erityisen valvontamaksun (510 Tanskan kruunua (DKK) (noin 69 euroa) vuosina 2008 ja 2009).

16. Kyseisten pysäköintialueiden sisäänkäynnin kohdalla on kyltti, jossa todetaan muun muassa, että ”sääntöjen rikkomisesta voidaan periä 510 DKK:n suuruinen valvontamaksu” tai ”sääntöjen rikkomisesta voidaan periä valvontamaksuna 510 DKK / päivä”. Lisäksi siinä todetaan, että ”pysäköintialuetta ylläpidetään yksityisoikeuden sääntöjen mukaisesti”.

17. Apcoa on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa maksuista, joita peritään pysäköintiä koskevien sääntöjen mukaisesti.

18. Apcoa vaati 25.10.2011 SKAT:lta (Tanskan verohallinto) 1.9.2008–31.12.2009 perittyjen valvontamaksujen perusteella maksetun arvonlisäveron palautusta, jonka määräksi arvioitiin 25 089 292 DKK (noin 3 370 000 euroa).

19. Oikeusriita ei koske arvonlisäveron suorittamista Apcoan ja pysäköintialueen omistajan välisissä suhteissa.
20. SKAT hylkäsi vaatimuksen 12.1.2012 sillä perusteella, että valvontamaksut on arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentin ja 27 §:n 1 momentin, luettuina yhdessä kyseisen lain 13 §:n 1 momentin 8 kohdan toisen virkkeen kanssa, mukaan katsottava arvonlisäverollisiksi.
21. Landskatteretten (valtakunnallinen verolautakunta, Tanska) pysytti SKAT:n ratkaisun 23.12.2014.
22. Landskatteretten luetteli 13 tapausta, joissa Apcoa voi periä valvontamaksun:
- ”1. Suoritettu maksu on riittämätön.
 2. Voimassa oleva pysäköintilipuke ei ole näkyvissä tuulilasin läpi.
 3. Pysäköintilipuketta ei voi tarkistaa esimerkiksi siksi, ettei sitä ole sijoitettu asianmukaisesti.
- Tapauksia 1–3 sovelletaan, kun pysäköinti on maksullista.
4. Voimassa oleva pysäköintilipuke puuttuu, esimerkiksi asuinalueella, jolla tarvitaan lupa tiettyjen pysäköintipaikkojen käyttämiseen.
5. Ajoneuvo on pysäköity invalideille varatulle paikalle. Tätä maksuperustetta sovelletaan ainoastaan silloin, kun invalidipaikasta on ilmoitettu kyltillä, riippumatta siitä, onko pysäköinti maksullista vai ei. Invalidipaikalle voi pysäköidä vain, jos pysäköintilupa on näkyvissä tuulilasin läpi.
6. Ajoneuvo on pysäköity merkittyjen pysäköintipaikkojen ulkopuolelle. Tätä maksuperustetta sovelletaan kaikenlaisissa pysäköintitiloissa silloin, kun kyltin mukaan on pysäköitävä merkityille paikoille.
7. Pysäköinti on kielletty. Tätä maksuperustetta sovelletaan esimerkiksi silloin, kun ajoneuvo on pysäköity pelastustielle.
8. Pysäköintipaikka on varattu. Tätä maksuperustetta sovelletaan kaikenlaisilla pysäköintialueilla, joissa ajoneuvo on pysäköitävä tietylle paikalle.
9. Pysäköintikiekko ei ole näkyvissä.
10. Pysäköintikiekko on säädetty virheellisesti / pysäköinnin enimmäiskesto on ylittynyt.
11. Pysäköintikiekkoa ei voi lukea. Tätä maksuperustetta sovelletaan esimerkiksi silloin, kun osoittimet ovat irronneet pysäköintikiekosta tai sähköisen kiekon näytössä on virhe.
12. Pysäköintikiekkoja on useita. Tätä maksuperustetta sovelletaan, kun kuljettaja on sijoittanut useita pysäköintikiekkoja tuulilasin sisäpuolelle pysäköinnin keston pidentämiseksi.
- Maksuperusteita 9–12 sovelletaan silloin, kun pysäköinti on rajoitetun ajan maksutonta mutta ajoneuvon pysäköinnin ajankohta on osoitettava pysäköintikiekolla.

13. Muu peruste. Tätä maksuperustetta sovelletaan silloin, kun on rikottu muita pysäköintisääntöjä kuin niitä, jotka on kuvattu edellä olevissa 12 kohdassa. Maksuperustetta 13 sovelletaan esimerkiksi silloin, kun pysäköinti häiritsee selkeästi liikennettä. Jos valvontamaksun periminen perustellaan tällä syyllä, rikkomus on lisäksi kuvailtava sanallisesti.”

23. Retten i Kolding (Koldingin alioikeus, Tanska) hylkäsi Apcoan tästä päätöksestä nostaman kanteen 23.1.2017 antamallaan tuomiolla, jonka Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) pysytti 10.9.2018 antamallaan tuomiolla.

24. Apcoa valitti kyseisestä tuomiosta Højesteretiin (ylin tuomioistuin, Tanska) ja vaati erityisesti, että veroministeriö myöntäisi, että pysäköintiä koskevien sääntöjen rikkomisesta perittävät maksut eivät ole autoilijan ja Apcoan välisissä suhteissa vastike arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentissa, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tarkoitetusta arvonlisäverollisesta suorituksesta.

25. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko 3.3.1994 annetun tuomion Tolsma(4) valossa olemassa vastavuoroisia suorituksia. Palvelujen suorituksen käsitettä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen se pohtii, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kyseessä olevat valvontamaksut voidaan katsoa vastikkeeksi palvelun suorituksesta.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että asiakirja-aineiston mukaan Saksan, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset katsovat, että yksityisellä maa-alueella pysäköintiä koskevien ehtojen noudattamatta jättämisestä perittävä valvontamaksu ei ole arvonlisäveron alainen.

27. Tässä tilanteessa Højesteret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että pysäköintiä yksityisellä alueella koskevien määräysten rikkomisesta perittävät valvontamaksut ovat vastiketta palvelun suorituksesta siten, että kyseessä on arvonlisäverollinen liiketoimi?”

28. Apcoa, Tanskan ja Irlannin hallitukset sekä Euroopan komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

29. Apcoa ja Tanskan hallitus vastasivat annetussa määräajassa kirjallisesti vastattaviin kysymyksiin.

IV Asian tarkastelu

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisupyyntönsä, voidaanko liiketointa, joka koostuu valvontamaksun(5) perimisestä tilanteessa, jossa Apcoan ylläpitämillä yksityisillä alueilla ei ole noudatettu pysäköintiehtoja, pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna palvelun suorituksena.

31. Aluksi on syytä palauttaa mieleen useita periaatteita.

A Sovellettavat periaatteet

32. Ensinnäkin, kuten unionin tuomioistuin totesi 2.6.2016 antamassaan tuomiossa Lajvér,(6)

– vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala,

tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa

- liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että sitä on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja erityisesti liiketoimet, joissa on kyse aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, ja
- arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa käytetyllä hyödyntämisen käsitteellä viitataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti kaikkiin liiketoimiin, joilla on tarkoitus saada kyseisestä omaisuudesta jatkuvaluonteisia tuloja, näiden liiketoimien oikeudellisesta muodosta riippumatta.

33. Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

34. Kolmanneksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että palvelujen suoritus on tehty arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti ja se on siten veronalainen vain silloin, kun palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta. Näin on siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on välitön yhteys, jolloin maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen oikeussuhteessa suoritetusta yksilöitävissä olevasta palvelusta.(7)

B Valvontamaksun luokitteleminen

35. Koska pääasia ei koske Apcoan valvontamaksuista saamien tulojen jatkuvaa luonnetta,(8) on selvitettävä palvelujen suorituksen ja siitä saatavan vastikkeen ominaispiirteet kyseessä olevan liiketoimen taloudellinen todellisuus huomioon ottaen.(9)

36. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että

- toisin kuin se, miten sopimuksen osapuolet on muodollisesti luokiteltu sopimuksessa, taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys(10)
- palvelujen suorituksen käsitettä on tulkittava asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta(11) ja
- vastikkeen määrä eikä erityisesti se, oliko vastike yhtä suuri, suurempi tai pienempi kuin verovelvolliselle kyseisen palvelun suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, ei voi vaikuttaa suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen väliseen suoraan yhteyteen.(12)

37. Tarkastelen siis yksitellen seuraavia kysymyksiä:

- Onko olemassa palvelu?
- Onko maksettu määrä tosiasiallinen vastike?
- Onko näiden kahden välillä suora yhteys?

1. Palvelu

38. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Apcoa ylläpitää yksityisiä pysäköintialueita

yksityisten omistajien lukuun.(13)

39. Tässä ominaisuudessa Apcoa määrittelee pysäköintialueiden käyttöehdot, joihin kuuluvat

- kielto pysäköidä ilman erillistä lupaa
- pysäköinnin enimmäiskesto
- pysäköintimaksujen suuruus tai
- erityisten maksujen(14) periminen pysäköintiin sovellettavien sääntöjen rikkomisesta. Tiivistetysti tällaisia ”valvontamaksuja” peritään, jos aika, jonka jälkeen on maksettava muu pysäköintimaksu, on ylittynyt tai jos pysäköintiin ei ole pätevää perustetta tai jos pysäköintialuetta tai paikkaa on käytetty virheellisesti.

40. Ennakkoratkaisupyynnöstä sekä ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten ja asianosaisten huomautuksista ilmenee, että keskeinen kysymys ratkaistavaksi on se, voidaanko 18.7.2007 annetussa tuomiossa Société thermale d'Eugénie-les-Bains(15) esitettyä arviointia soveltaa analogisesti kyseessä oleviin toimiin ja voidaanko se siten erottaa tuomiossa MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia esitetystä arvioinnista.

41. Tarkemmin ottaen, onko valvontamaksua pidettävä korvauksena, kuten Apcoa ja komissio esittävät, vai vastikkeena siitä, mitä asiakas saa, eli pysäköintipaikasta, pysäköintisääntöihin liittyvistä erityisistä olosuhteista riippumatta, kuten Højesteret on jo todennut(16) ja kuten Tanskan hallitus esittää?

42. Yhdyn tähän jälkimmäiseen näkemykseen. Muistutan ensinnäkin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallisen siviilioikeuden mukainen sopimusmääräysten luokittelu ei ole omiaan tuottamaan vaikutuksia, elleivät ne kuvasta tosiasiallisesti liiketoimen taloudellista todellisuutta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.(17)

43. Toiseksi vaikuttaa siltä, että valvontamaksu on sen sisältämien taloudellisuonteisten seikkojen perusteella osa vastiketta asiakkaalle annetusta mahdollisuudesta pysäköidä ajoneuvo.

44. Apcoa tarjoaa nimittäin erilaisin käytännöin palvelua, jossa pysäköintialueita annetaan ajoneuvojen kuljettajien käyttöön. Tätä varten Apcoa on rajannut pysäköintipaikkoja ja varannut niistä osan esimerkiksi vammaisille asiakkaille. Tämä palvelun tarjoaminen on olemassa riippumatta siitä, noudatetaanko sen käytössä sääntöjä.

45. Käytännössä heti kun ajoneuvon kuljettaja siirtyy Apcoan ylläpitämälle pysäköintialueelle, hän voi käyttää pysäköintipaikkaa tietyn ajan.

46. Tämä palvelu kuuluu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun vuokrauksen käsitteeseen, joka kattaa kaiken taloudellisen toiminnan, jossa peritään korvaus vastikkeena ajoneuvon pysäköintipaikan asettamisesta saataville, riippumatta siitä, mikä on vuokralle antavan henkilön oikeudellinen asema tai onko hän omistajan asemassa.(18)

47. Näin ollen silloin, kun Apcoa perii lisämaksuja, on näiden maksujen arvonlisäverollisuuden osalta tutkittava, voidaanko 18.7.2007 annetussa tuomiossa Société thermale d'Eugénie-les-Bains tehtyä ratkaisua soveltaa analogisesti.(19)

48. Kyseisen tuomion mukaan ”arvonlisäverollisia hotellipalveluja koskevien sopimusten yhteydessä käsirahana maksettuja rahamääriä on siinä tapauksessa, että asiakas käyttää

oikeuttaan purkaa sopimus ja hotellitoimintaa harjoittava yritys pitää kyseiset rahamäärät itsellään, pidettävä siitä vahingosta, joka aiheutuu sopimuksen purkamisesta asiakkaan jäätyä saapumatta, maksettavana kiinteämääräisenä korvauksena, joka ei ole suoraan yhteydessä mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen ja josta ei tämän vuoksi kanneta arvonlisäveroa”.(20)

49. Mainitussa tuomiossa tarkennettiin, että ”pääasiassa kysymyksessä oleva käsirahan palauttamatta jättäminen on – – seuraus siitä, että asiakas käyttää hänelle annettua purkuoikeutta, ja se korvaa kysymyksessä olevalle yritykselle purkamisesta aiheutuneen vahingon”.(21)
Tällaisessa tapauksessa asiakas korvaa hotellinpitäjälle ansionmenetyksen siksi, että hotellinpitäjä ei ole voinut tarjota asiakkaalle tämän varaamaa majoituspalvelua ja asiakas ei siis tietenkään ole käyttänyt kyseistä palvelua.

50. Näin ollen 18.7.2007 annetun tuomion Société thermale d'Eugénie-les-Bains(22) ulottuvuus on mielestäni rajoitettava koskemaan vain tapauksia, joissa sopimuskumppanille maksettava korvaus liittyy liiketoimen puuttumiseen, mikä on yhdenmukaista myös 1.7.1982 annetun tuomion BAZ Bausystem(23) (viivästyskorot); 29.2.1996 annetun tuomion Mohr(24) (hyvitys liiketoiminnan vähentymisestä) sekä 18.1.2017 annetun tuomion SAWP(25) (kappaleen valmistamista koskevien oikeuksien haltijoille tuleva sopiva hyvitys) kanssa.

51. Käsiteltävässä asiassa on niin, että kun kuljettaja maksaa Apcoan ylläpitämän pysäköintialueen käytöstä valvontamaksun, hän on saanut käyttää pysäköintipaikkaa tai ?aluetta. Maksun määrä perustuu siihen, että hänen pysäköintialueelle saapumisen yhteydessä hyväksymänsä ehdot täyttyvät.

52. Näissä olosuhteissa katson Tanskan hallituksen tavoin, että käsiteltävä asia voidaan rinnastaa tuomioon Vodafone Portugal, joka annettiin sen jälkeen, kun ennakkoratkaisupyyntö oli lähetetty ja Apcoa oli esittänyt kirjalliset huomautuksensa, sillä kyseinen tuomio täydentää tuomiota MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia(26) ja sen perusteella päädytään erilaiseen arviointiin kyseisen päätöksen ulottuvuudesta kuin siihen, jonka Apcoa esitti kirjallisissa huomautuksissaan.

53. Union tuomioistuin totesi tuomiossa Vodafone Portugal seuraavaa:

– ”Toiminnassaan [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (jäljempänä Vodafone)] tekee asiakkaidensa kanssa palvelusopimuksia, joista tietyissä määrätään erityisistä myyminenedistämislausekkeista, joita koskevat ehdot asiakkaiden sitomisesta sopimukseen ennalta määräytyksi vähimmäisajaksi (jäljempänä sitova tilausjakso). Näiden ehtojen mukaan asiakkaat sitoutuvat pitämään tämän ajanjakson ajan yllä sopimussuhdetta Vodafone:n kanssa ja käyttämään Vodafone:n tarjoamia tavaroita ja palveluja, ja vastineena tälle sitoumukselleen asiakkaat saavat edullisia kaupallisia ehtoja muun muassa tilatuista palveluista maksettavan hinnan osalta”(27) ja

– ”se, että asiakkaat eivät noudata sitovaa tilausjaksoa heistä johtuvista syistä, johtaa siihen, että kyseiset asiakkaat maksavat sopimuksissa sovitut määrät. Näillä määrillä pyritään estämään se, että kyseiset asiakkaat jättäisivät noudattamatta sitovaa tilausjaksoa.”(28)

54. Unionin tuomioistuin toi esiin seuraavat seikat:(29)

– ”Vodafone sitoutuu toimittamaan asiakkailleen näiden kanssa tehdyissä sopimuksissa sovitut palvelut näissä sopimuksissa määrättyin ehdoin” ja

– ”nämä asiakkaat sitoutuvat maksamaan kyseisissä sopimuksissa määrättyt kuukausimaksut ja mahdolliset jo erääntyneet määrät siinä tapauksessa, että samat sopimukset päätetään ennen sitovan tilausjakson päättymistä asiakkaista johtuvista syistä”.

55. Unionin tuomioistuin totesi, että ”tilanteessa, jossa nämä asiakkaat eivät noudata mainittua sitovaa tilausjaksoa, palvelut on katsottava suoritetuiksi, koska kyseiset asiakkaat ovat voineet käyttää näitä palveluja”.(30)

56. Liiketoimien taloudellisen todellisuuden valossa unionin tuomioistuin katsoi, että asiakkaiden maksamat määrät vastaavat osaa kustannuksista, jotka liittyvät kyseisen toimijan asiakkailleen suoritamiin palveluihin.(31) Kyseiset määrät edustavat osaa sen palvelun hinnasta, jonka palveluntarjoaja on sitoutunut tarjoamaan,(32) ja niillä on tarkoitus varmistaa toimijalle vähimmäisvastike suoritetusta palvelusta.(33)

57. Tätä arviointia voidaan mielestäni soveltaa pääasiassa kyseessä oleviin liiketoimiin, sillä katson Tanskan hallituksen tavoin, että silloin kun valvontamaksuja on peritty, Apcoan ylläpitämien pysäköintialueiden käyttäjät ovat voineet hyödyntää pysäköintiä. Tämän palvelun hinta vastaa niiden alueiden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, joita toimija ei voi hallita.

2. Tosiasiallinen vastike

58. Apcoa väittää, että valvontamaksut eivät ole vastiketta palvelusta, koska kyseessä on kiinteä hinta, joka selvästi ylittää autoilijan saaman palvelun arvon. Se väittää komission tavoin, että nämä maksut on tarkoitettu seuraamukseksi pysäköintialueen käyttöehtojen rikkomisesta.

59. Muistutan kuitenkin, että unionin tuomioistuin on todennut, ettei vastikkeen määrällä ole merkitystä.(34) Myöskään ei voida vedota siihen, että kiinteämääräisellä maksulla on tarkoitus kannustaa asiakkaita olemaan rikkomatta pysäköintisääntöjä, sillä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan liiketoimen tarkoitus tai tulos ei vaikuta sen luokitteluun vaan ainoastaan taloudellinen todellisuus ratkaisee.(35)

60. Käsiteltävässä asiassa olen ensinnäkin sitä mieltä, että valvontamaksun määrä vastaa Apcoan tarjoamalle pysäköintialueelle ajoneuvonsa pysäköineen kuljettajan valintaa, kun hän ylittää pysäköintipaikan käyttöajan tai jättää osoittamatta asianmukaisesti oikeutensa käyttää pysäköintipaikkaa tai pysäköi muuhun kuin hänelle varattuun paikkaan tai häiritsevästi.

61. Toiseksi taloudellisen todellisuuden näkökulmasta on katsottava, että valvontamaksun määrässä on väistämättä otettu huomioon pysäköintialueiden korkeat käyttökustannukset. Lisäkustannus syntyy pysäköinnistä, joka ei noudata tarjotun palvelun tavanomaisia käyttöehtoja. Toisin sanoen vastikkeen määrällä pyritään takaamaan Apcoalle sopimukseen perustuva korvaus palvelusta, kun palvelun suorittamiseen ovat vaikuttaneet käyttäjästä johtuvat olosuhteet, jotka eivät ole omiaan muuttamaan Apcoan ja käyttäjän välisen suhteen taloudellista ja kaupallista todellisuutta.

62. Tuon tässä yhteydessä esiin, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemassa Justitsministerietin (oikeusministeriö, Tanska) työryhmän kesäkuussa 2013 laatimassa kertomuksessa, joka koskee kuluttajansuojan parantamista pysäköinnin alalla, todetaan, että ”Danske Private Parkeringselskabers Brancheforeningin [(yksityisen pysäköinnin alalla Tanskassa toimiva toimialajärjestö)] edustajat ilmoittivat työryhmälle, että [yksityistä pysäköintivirhemaksua(36)] jouduttiin korottamaan 590 DKK:hon erityisesti siksi, että yhden pysäköintiyrityksen erilaiset hallintokulut kasvoivat jatkuvasti ja että julkista tariffia ei voitu enää soveltaa. Kyseinen yhdistys väittää tältä osin erityisesti, että maksun on heijastettava laillisen

pysäköinnin hinnan nousua, että yhtiöt ovat arvonlisäverovelvollisia niille maksetuista pysäköintimaksuista ja että toisin kuin viranomaisten määräämiä maksuja, niiden maksuja ei voi vaatia omistajilta siviilioikeudellisen vastuun puitteissa”. Raportissa myös täsmennetään, että ”yksityisen pysäköintivirhemaksun määrä määritetään nykyään hintojen ja palkkojen yleistä kehitystä koskevien laskelmien perusteella, ja se heijastaa yleensä kustannuksia ja markkinatilannetta”.(37)

3. *Palvelun ja tosiasiallisen vastikkeen välinen yhteys*

63. On syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellinen” ja näin ollen verollinen ainoastaan, jos suoritettua palvelua ja saadun vastikkeen välillä on *suora* yhteys.(38)

64. Apcoa katsoo komission tavoin, ettei tällaista suoraa yhteyttä ole, koska konkreettinen taloudellinen yhteys pysäköintipalvelun arvoon puuttuu.

65. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että suora yhteys on olemassa, jos kaksi suoritusta ovat toisistaan riippuvaisia siten, että palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta, eli jos toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin.(39)

66. Käsiteltävässä asiassa on juuri näin. Autoilijan Apcoan määrittelemissä erityisissä olosuhteissa suoritettua pysäköinnin ja kyseisen yhtiön perimien korotettujen pysäköintimaksujen välillä on suora yhteys.

67. Lisäksi katson, että verotus ei voi riippua siitä, onko asiakas käyttänyt pysäköintipaikkaa tai aluetta oikein vai väärin. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta ei voida kohdella eri tavoin henkilöä, joka käyttää pysäköintipalvelua tavallisella hinnalla, ja henkilöä, joka hyväksyy korkeamman hinnan maksamisen siitä.(40)

68. Näin ollen katson, että Apcoan perimät valvontamaksut muodostavat tosiasiallisen vastasuorituksen siitä pysäköintipalvelusta, jonka asiakas saa hyväksymissään erityisissä olosuhteissa, ja ne ovat näin ollen arvonlisäveron alaisia.

V Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Højesteretin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että maksua, jonka talouden toimija perii vastikkeena ajoneuvojen pysäköinnistä ja jonka määrän toimija määrittää pysäköinnin käyttöehtojen mukaisesti, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja siten arvonlisäveron alaisena.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1, jäljempänä arvonlisäverodirektiivi.

3 Jäljempänä arvonlisäverolaki.

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

5 Unionin tuomioistuimelle toimitetuissa asiakirjoissa on käytetty erilaisia termejä näistä maksuista. Apcoa tarkensi, että näistä valvontamaksuista käytetään yleisesti nimitystä pysäköintisakko. Tässä ratkaisuehdotuksessa käytetään termiä valvontamaksu yhdenmukaisesti ennakkoratkaisupyyntöön ja siinä mainittujen asiakirjojen kanssa.

6 C-263/15, EU:C:2016:392, 20, 23 ja 24 kohta. Ks. myös tuore muistutus näistä periaatteista tuomiossa 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen) (C-604/19, EU:C:2021:132, 67–69 kohta).

7 Ks. tuomio 21.1.2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Tältä osin Tanskan hallitus tarkensi, että pysäköintimaksujen periminen kuuluu olennaisesti Apcoan liiketoimintamalliin ja näiden maksujen osuus yrityksen kokonaisnettoliikevaihdosta on ollut 34–35 prosenttia eli vuonna 2008 noin 10,4 miljoonaa euroa ja vuonna 2009 noin 11 miljoonaa euroa.

9 Ks. tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, jäljempänä tuomio MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, 61 ja 62 kohta), ja tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, jäljempänä tuomio Vodafone Portugal, EU:C:2020:465, 47–49 kohta). Kuten julkisasiamies Kokott muistutti ratkaisuehdotuksessaan Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen) (C-604/19, EU:C:2020:647, 35 kohta), ”jokainen maksu ei välttämättä johda veronalaiseen suoritusten vaihtoon”.

10 Ks. tuomio MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä tuomio 17.12.2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, 44 kohta).

11 Ks. tuomio MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Ks. tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, 29 kohta).

13 Olosuhteet ovat erilaiset kuin unionin tuomioistuimen aiemmin käsittelemissä asioissa. Verotuksesta silloin, kun on kyse julkisoikeudellisen yhteisön toiminnasta, joka koostuu siitä, että se asettaa kulkuneuvojen kuljettajien käytettäväksi vastiketta vastaan kulkuneuvojen paikoitukseen tarkoitettuja alueita joko yleisillä teillä tai kunnan yleisellä alueella sijaitsevilla pysäköintialueilla, kunnan yksityisesti omistamalla alueella tai yksityisten omistamalla alueella, sekä velvollisuudesta selvittää, toimiiko kyseinen yhteisö viranomaisen ominaisuudessa, ks. tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 21–23 kohta). Ks. myös esimerkkinä erilaisista pysäköintimaksujen perimisen tilanteista tuomio 25.3.2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, 27, 67, 95 ja 96 kohta), jossa on kyse yksityisoikeudellisissa asioissa harjoitettavasta oikeudellisesta yhteistyöstä, kun kunnan tähän tarkoitukseen perustama yhtiö hallinnoi ja ylläpitää yleisiä pysäköintialueita.

14 Unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen antamassaan vastauksessa Apcoa tarkensi, että ”jos pysäköinnin enimmäiskesto on ylittynyt, peritään vain valvontamaksu”.

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

16 Ennakkoratkaisupyyntöissä täsmennetään, että vuosina 2007 ja 2014 Landskatteretten noudatti Apcoan valvontamaksuista kannetussa verossa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 12.4.1996 antamaa tuomiota. Højesteret katsoi, että korotettuja maksuja, jotka

perittiin sopimussuhteen kaltaisen suhteen perusteella, oli pidettävä vastikkeena suorituksesta ja siten arvonlisäverollisina huolimatta siitä, että nämä maksut olivat määrältään kiinteitä ja huomattavasti tavallista pysäköintimaksua korkeampia sääntöjenvastaisen pysäköinnin torjumiseksi.

17 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohdan ensimmäinen luetelmakohta. Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, 34 kohta), jossa hän korostaa, että ”Merkityksetöntä on – – se, miten hyvitysmaksua käsitellään kansallisessa oikeudessa. – – Arvonlisäverolainsäädännön kannalta sillä ei ole merkitystä, onko sitä pidettävä rikkomusperusteisena vahingonkorvauksena vai sopimussakkona tai kutsutaanko sitä vahingonkorvaukseksi, korvaukseksi tai vastikkeeksi.”

18 Unionin tuomioistuin on tietääkseni antanut vain yhden tuomion arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan soveltamisen alalla. Kyse on 13.7.1989 annetusta tuomiosta Henriksen (173/88 EU:C:1989:329, 17 kohta), joka koski pysäköintipaikkojen vuokrausta verovapaan vuokrauksen yhteydessä. Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan b alakohdtaa, jonka säännökset vastaavat arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan b alakohdan säännöksiä (ks. kyseisen direktiivin liite XII).

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

20 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 36 kohta).

21 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 kohta).

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

23 222/81, EU:C:1982:256, 8 kohta.

24 C-215/94, EU:C:1996:72, 21 kohta.

25 C-37/16, EU:C:2017:22, 30 kohta.

26 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 33.

27 Tuomio Vodafone Portugal (18 kohta).

28 Tuomio Vodafone Portugal (19 kohta).

29 Tuomio Vodafone Portugal (37 kohta).

30 Tuomio Vodafone Portugal (41 kohta).

31 Tuomio Vodafone Portugal (38 kohta).

32 Tuomio Vodafone Portugal (39 kohta).

33 Ks. tuomio Vodafone Portugal (40 kohta). Näiden maksettavien määrien laskelmiin liittyvien toteamusten perusteella (ks. kyseisen tuomion 34 kohta) unionin tuomioistuin vastasi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kyseisen tuomion 26 ja 27 kohdassa esitettyihin tiedusteluihin tuomion MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ulottuvuudesta sen

perusteella, mitä se oli tuonut esiin sitovan tilausjakson noudattamatta jättämisestä maksettavan määrän ja sen määrän, jonka asianomainen toimija olisi saanut jäljellä olevalta ajanjaksolta ilman sopimuksen päättämistä, välisestä vastaavuudesta.

34 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohdan kolmas luetelmakohta.

35 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohdan toinen luetelmakohta.

36 Tämä ilmaus, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lainasi kesäkuussa 2013 laaditusta raportista, vastaa ilmausta ”valvontamaksu”, ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 5.

37 Tanskan hallitus täsmensi, että kyseisen maksun määrä on kasvanut säännöllisesti vuodesta 2009 lähtien ja että vuodeksi 2020 useat yksityiset pysäköintiyhtiöt, mukaan lukien Apcoa, olivat määrittäneet sen määräksi vähintään 750 DKK (noin 100 euroa).

38 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta.

39 Ks. tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Ks. analogisesti tuomio MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (47 kohta).