



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. RICHARD DE LA TOUR

van 3 juni 2021¹

Zaak C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

tegen

Skatteministeriet

[verzoek van de Højesteret (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastbare handelingen – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Vergoeding die wordt geïnd wanneer niet aan de voorwaarden voor parkeren op een privéterrein wordt voldaan – Kwalificatie”

I. Inleiding

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde².
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Apcoa Parking Danmark A/S (hierna: „Apcoa”) en het Skatteministerium (ministerie van Financiën, Denemarken) over de onderwerping aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) van de controlevergoeding die wordt geïnd wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor het parkeren op een privéterrein.
3. Het Hof wordt verzocht te verduidelijken of deze vergoeding een bedrag vormt dat verschuldigd is als schadeloosstelling wegens niet-nakoming van contractuele verplichtingen dan wel de tegenprestatie voor een individualiseerbare dienst in de zin van de btw-richtlijn.
4. Ik zal de redenen uiteenzetten waarom ik het Hof in overweging geef deze tweede kwalificatie te kiezen.

¹ Oorspronkelijke taal: Frans.

² PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Btw-richtlijn

5. Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan btw onderworpen.

6. Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

7. Volgens artikel 14, lid 1, van voornoemde richtlijn wordt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken beschouwd als een „levering van goederen”.

8. Artikel 24, lid 1, van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

9. Artikel 25 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

- a) de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;
- b) de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;
- c) het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.”

10. Artikel 135, lid 1, onder l), en lid 2, onder b), van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. De volgende handelingen zijn van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitgesloten:

[...]

b) verhuur van parkeerruimte voor voertuigen”.

B. Deens recht

1. Btw-wet

11. § 4, lid 1, van de lov om merværdiafgift (wet op de belasting over de toegevoegde waarde)³ bepaalt:

„Goederen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel worden verricht, zijn aan de belasting onderworpen. Als ‚levering van een goed’ wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Een dienst omvat elke andere verrichting.”

12. § 13, lid 1, punt 8, van deze wet bepaalt:

„De volgende goederen en diensten zijn van belasting vrijgesteld:

[...]

8) Het beheer, de verhuur en de verpachting van onroerende goederen, met inbegrip van de levering van gas, water, elektriciteit en verwarming in het kader van deze verhuur of verpachting. De vrijstelling geldt echter niet [...] voor de verhuur van staanplaatsen op een camping, parkeerplaatsen, reclameruimte of opslagruimte.”

13. § 27, lid 1, van die wet bepaalt:

„Voor leveringen van goederen en diensten omvat de maatstaf van heffing de tegenprestatie, met inbegrip van subsidies, die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houdt, exclusief de volgens deze wet verschuldigde heffing. Indien de betaling geheel of gedeeltelijk vóór de levering of vóór de opstelling van de factuur wordt verricht, bedraagt de maatstaf van heffing 80 % van het ontvangen bedrag.”

2. Wegverkeerswet

14. Volgens de verwijzende rechter preciseert de færdselslov (wegverkeerswet) niet de situaties waarin een controlevergoeding wegens onregelmatig parkeren op een privéterrein kan worden geïnd. Sinds een wetswijziging in 2014 bepaalt § 122 c, lid 1, evenwel dat in geval van parkeren op een voor het publiek toegankelijk privéterrein alleen een geldelijke sanctie (controlevergoeding) kan worden opgelegd, indien dat duidelijk op het terrein is aangegeven. Die restrictie geldt niet indien een algemeen en duidelijk aangegeven parkeerverbod in de betreffende zone geldt.

³ Hierna: „btw-wet”.

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

15. Apcoa is een particuliere onderneming die krachtens overeenkomsten met eigenaren van privéterreinen parkeerplaatsen op die terreinen exploiteert. Apcoa stelt de voorwaarden vast voor het gebruik van parkeerplaatsen, waaronder een verbod om zonder specifieke vergunning te parkeren, een maximale parkeertijd en eventuele parkeergelden. Daarnaast int Apcoa in geval van schending van de gebruiksvoorwaarden een specifieke controlevergoeding [510 Deense kronen (DKK) (ongeveer 69 EUR) in 2008 en 2009].

16. Bij de ingang van de parkeerplaatsen in kwestie bevindt zich een bord dat met name aangeeft dat „[s]chending van de regeling kan leiden tot de inning van een controlevergoeding van 510 DKK” of dat „[s]chending van de regeling kan leiden tot de inning van een controlevergoeding van 510 DKK/dag”. Voorts wordt aangegeven dat „[h]et parkeerterrein [...] volgens de regels van het privaatrecht [wordt] geëxploiteerd”.

17. Apcoa is btw-plichtig voor de vergoedingen die geïnd worden van degenen die volgens de geldende regels parkeren.

18. Op 25 oktober 2011 heeft Apcoa de SKAT (Deense belastingdienst) verzocht om teruggaaf van de btw die was betaald over de tussen 1 september 2008 en 31 december 2009 geïnde controlevergoedingen, waarvan het bedrag was vastgesteld op 25 089 292 DKK (circa 3 370 000 EUR).

19. Het geding heeft geen betrekking op de btw-plicht in de betrekkingen tussen Apcoa en de eigenaar van de betrokken parkeerruimte.

20. Op 12 januari 2012 heeft de SKAT het verzoek afgewezen omdat de controlevergoedingen werden geacht aan de btw te zijn onderworpen op grond van § 4, lid 1, en § 27, lid 1, van de btw-wet, gelezen in samenhang met § 13, lid 1, punt 8, tweede volzin, van deze wet.

21. Op 23 december 2014 is deze beslissing bevestigd door de Landskatteret (hoogste bestuurlijke instantie voor fiscale aangelegenheden, Denemarken).

22. De Landskatteret heeft dertien gevallen opgesomd waarin Apcoa een controlevergoeding kan innen:

„1. Er is te weinig parkeergeld betaald.

2. Er is geen geldig parkeerbiljet zichtbaar achter de voorruit.

3. De betaling kan niet worden gecontroleerd, bijvoorbeeld omdat het parkeerbiljet niet correct is geplaatst.

De gevallen 1 tot en met 3 zijn van toepassing in geval van betaald parkeren.

4. Er ontbreekt een geldig parkeerbiljet, bijvoorbeeld in het kader van parkeren in een woonwijk waar een bijzondere vergunning vereist is om individuele plaatsen te mogen gebruiken.

5. Een voertuig staat geparkeerd op een plaats die is voorbehouden aan personen met een handicap. Deze vergoedingsgrond geldt slechts bij aanwezigheid van een bord dat aangeeft dat het een gehandicaptenparkeerplaats betreft, ongeacht of het om gratis dan wel betaald parkeren gaat. Om op deze plaatsen te mogen parkeren, moet de bestuurder een bewijsstuk achter de voorruit hebben aangebracht.
6. Een voertuig staat geparkeerd buiten de aangewezen parkeervakken. Deze vergoedingsgrond is van toepassing op alle soorten parkeerplaatsen waar op een bord wordt aangegeven dat binnen de vakken moet worden geparkeerd.
7. Er geldt een parkeerverbod. Deze vergoedingsgrond is bijvoorbeeld van toepassing wanneer op een brandweerroute wordt geparkeerd.
8. Een voertuig staat op een gereserveerde parkeerplaats. Deze vergoedingsgrond geldt voor alle soorten parkeerplaatsen waarvoor op een specifieke plaats moet worden geparkeerd.
9. Er is geen parkeerschijf geplaatst op een zichtbare plek.
10. De parkeerschijf is verkeerd ingesteld/de aangegeven parkeertijd is overschreden.
11. De parkeerschijf is onleesbaar. Deze vergoedingsgrond is bijvoorbeeld van toepassing wanneer de wijzers van de parkeerschijf loszitten of wanneer er een fout optreedt in een elektronische schijf.
12. Er zijn meerdere parkeerschijven geplaatst. Deze vergoedingsgrond is van toepassing in gevallen waarin de automobilist meerdere parkeerschijven achter de voorruit heeft geplaatst om de parkeertijd te verlengen.

De vergoedingsgronden 9 tot en met 12 zijn van toepassing in gevallen waarin parkeren voor een beperkte tijd kosteloos is, maar een parkeerschijf vereist is als bewijs van het tijdstip waarop het voertuig is geparkeerd.

13. Overige. Deze vergoedingsgrond is van toepassing in geval van schending van de parkeerregels die in geen van de voorgaande 12 punten zijn beschreven. Punt 13 is bijvoorbeeld van toepassing wanneer het geparkeerde voertuig het verkeer duidelijk belemmert. Indien deze vergoedingsgrond wordt gebruikt om de inning van de controlevergoeding te rechtvaardigen, wordt er tevens een beschrijving gegeven van de overtreding.”

23. Het door Apcoa tegen die beslissing ingestelde beroep is door de Ret i Kolding (rechter in eerste aanleg Kolding, Denemarken) verworpen bij vonnis van 23 januari 2017, dat door de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het Westen van Denemarken) bij arrest van 10 september 2018 is bevestigd.

24. Apcoa heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de Højesteret (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Denemarken). Zij wil met name dat het ministerie van Financiën erkent dat de in geval van schending van de parkeerregels geïnde controlevergoeding in de betrekkingen tussen individuele automobilisten en Apcoa geen tegenprestatie vormt voor een aan btw onderworpen dienst in de zin van § 4, lid 1, van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

25. De verwijzende rechter zet uiteen dat partijen het oneens zijn over de vraag of er al dan niet sprake is van wederzijdse diensten in de zin van het arrest van 3 maart 1994, Tolsma⁴. In het licht van de rechtspraak van het Hof over het begrip „dienst” betwijfelt hij of artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn wel aldus kan worden uitgelegd dat de controlevergoeding in kwestie als een tegenprestatie voor een dienst kan worden beschouwd.

26. De verwijzende rechter preciseert dat volgens de gegevens van het dossier de belastingdiensten in Duitsland, Zweden en het Verenigd Koninkrijk van mening zijn dat de controlevergoeding die verschuldigd is wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor het parkeren op een privéterrein, niet aan btw is onderworpen.

27. In die omstandigheden heeft de Højesteret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 2, lid 1, onder c), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een controlevergoeding wegens inbreuk op een parkeerregeling voor een privéterrein een tegenprestatie voor een verrichte dienst vormt en er dus sprake is van een aan de btw onderworpen handeling?”

28. Apcoa, de Deense en de Ierse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend.

29. Het Hof heeft Apcoa en de Deense regering verzocht om een aantal vragen schriftelijk te beantwoorden, wat zij binnen de gestelde termijn hebben gedaan.

IV. Analyse

30. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de verwijzende rechter te vernemen of de handeling die erin bestaat een controlevergoeding⁵ te innen wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor parkeren op door Apcoa beheerde privéterreinen, kan worden aangemerkt als een dienst in de zin van de btw-richtlijn.

31. Vooraf moeten verschillende beginselen in herinnering worden gebracht.

A. Toepasselijke beginselen

32. Ten eerste heeft het Hof in het arrest van 2 juni 2016, Lajvér⁶, verklaard dat:

- de btw-richtlijn weliswaar een zeer ruime werkingssfeer aan deze belasting toekent, maar dat alleen economische activiteiten aan die belasting zijn onderworpen;

⁴ C-16/93, EU:C:1994:80.

⁵ In de aan het Hof overgelegde stukken verschillen de uitdrukkingen die ter aanduiding van deze vergoeding worden gebruikt: „controlevergoeding”, „controlelegden”, „verhoogde parkeergelden” of „parkeergelden”. Apcoa heeft gepreciseerd dat deze controlevergoeding gewoonlijk „parkeerboete” wordt genoemd. Ter wille van de consistentie met het verzoek om een prejudiciële beslissing en de inhoud van de daarin aangehaalde officiële documenten houd ik de uitdrukking „controlevergoeding” aan.

⁶ C-263/15, EU:C:2016:392, punten 20, 23 en 24. Zie ook het recente arrest van 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C-604/19, EU:C:2021:132, punten 67-69), waarin aan deze beginselen wordt herinnerd.

- het begrip „economische activiteit” in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, waaronder ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, en
- het begrip „exploitatie” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van de btw betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.

33. Ten tweede wordt volgens artikel 24 van de btw-richtlijn als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

34. Ten derde vloeit uit vaste rechtspraak voort dat een dienst slechts onder bezwarende titel in de zin van de btw-richtlijn wordt verricht en dus belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking.⁷

B. Kwalificatie van de controlevergoeding

35. Aangezien het hoofdgeding geen betrekking heeft op de duurzaamheid van de inkomsten van Apcoa uit de controlevergoedingen⁸, moeten de kenmerken van de dienst en van de tegenprestatie ervoor worden onderzocht, waarbij rekening moet worden gehouden met de economische realiteit van de betrokken handeling⁹.

36. Dienaangaande dient in herinnering te worden gebracht dat:

- het voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel van fundamenteel belang is dat de economische en commerciële realiteit in aanmerking wordt genomen, terwijl de formele kwalificatie van de contractpartijen geen fundamenteel criterium vormt¹⁰;
- het begrip „dienst” moet worden uitgelegd onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handeling¹¹, en

⁷ Zie arrest van 21 januari 2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁸ Dienaangaande heeft de Deense regering gepreciseerd dat de inning van verhoogde parkeergelden een integrerend onderdeel is van het businessmodel van Apcoa en dat deze gelden 34 tot 35 % van de totale netto-omzet van deze vennootschap uitmaken, dat wil zeggen ongeveer 10,4 miljoen EUR in 2008 en 11 miljoen EUR in 2009.

⁹ Zie arresten van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17; hierna: „arrest MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia”, EU:C:2018:942, punten 61 en 62), en 11 juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19; hierna: „arrest Vodafone Portugal”, EU:C:2020:465, punten 47-49). Zoals advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C-604/19, EU:C:2020:647, punt 35) in herinnering heeft gebracht, leidt „[n]iet elke betaling [...] noodzakelijkerwijs tot een belastbare uitwisseling van prestaties”.

¹⁰ Zie arresten MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punt 43 en aldaar aangehaalde jurisprudentie) en 17 december 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 43).

¹¹ Zie arrest MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- het bedrag van de tegenprestatie, en met name de vraag of dit bedrag gelijk is aan, dan wel hoger of lager is dan de door de belastingplichtige in het kader van de verrichte prestatie gemaakte kosten, niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte diensten en de ontvangen tegenprestatie¹².

37. Ik zal daarom achtereenvolgens de volgende vragen behandelen:

- Is er sprake van een dienst?
- Vormt het verschuldigde bedrag een daadwerkelijke tegenprestatie?
- Bestaat er tussen deze twee elementen een rechtstreeks verband?

1. Dienst

38. Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing treedt Apcoa op als beheerder van particuliere parkeerterreinen voor rekening van particuliere eigenaren.¹³

39. In die hoedanigheid stelt Apcoa de gebruiksvoorwaarden voor de parkeerterreinen vast, zoals:

- het verbod om te parkeren zonder specifieke vergunning;
- de maximale parkeertijd;
- de hoogte van de parkeergelden, of
- de betaling van een specifieke vergoeding¹⁴ wanneer de parkeerregels niet in acht zijn genomen. Samenvattend wordt deze vergoeding onder de naam „controlevergoeding” geïnd bij overschrijding van de parkeertijd, waardoor andere parkeergelden verschuldigd worden, bij het ontbreken van geldige parkeerbewijzen of in het geval dat het parkeerterrein of het parkeervak verkeerd wordt gebruikt.

40. Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing en de opmerkingen van partijen en belanghebbenden is de centrale vraag of de analyse van het Hof in het arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*¹⁵, naar analogie kan worden uitgebreid tot de handelingen in kwestie en bijgevolg kan worden onderscheiden van die in het arrest *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*.

¹² Zie arrest van 11 maart 2020, *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, punt 29).

¹³ Deze omstandigheden verschillen van die welke in eerdere zaken bij het Hof aan bod kwamen. Zie, met betrekking tot de belasting van de activiteiten van een *publiekrechtelijk lichaam* die erin bestaan dat tegen vergoeding parkeerplaatsen ter beschikking worden gesteld aan bestuurders van voertuigen, hetzij op de openbare weg, hetzij op parkeerterreinen die zijn gevestigd op het openbaar domein van de gemeente, op haar privé-domein of op aan particulieren toebehorende terreinen, en de verplichting om na te gaan of dit lichaam als overheid handelt, arrest van 14 december 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, punten 21-23). Zie ook, ter illustratie van de verscheidenheid aan situaties bij de inning van parkeergelden, arrest van 25 maart 2021, *Obala i lučice* (C-307/19, EU:C:2021:236, punten 27, 67, 95 en 96), inzake justitiële samenwerking in burgerlijke zaken, dat betrekking heeft op het beheer en het onderhoud van openbare parkeerplaatsen door een daartoe door een gemeente opgerichte vennootschap.

¹⁴ In haar antwoord op de schriftelijke vraag van het Hof heeft Apcoa gepreciseerd dat „[b]ij overschrijding van de parkeertijd enkel een controlevergoeding wordt geïnd”.

¹⁵ C-277/05, EU:C:2007:440.

41. Moet meer bepaald de controlevergoeding worden beschouwd als een schadeloosstelling, zoals Apcoa en de Commissie suggereren, dan wel als de tegenprestatie voor het genot dat een klant ontvangt, namelijk een plaats voor het parkeren van zijn voertuig, los van de bijzondere omstandigheden die verband houden met de parkeerregels, zoals de Højesteret reeds heeft geoordeeld¹⁶ en zoals de Deense regering betoogt?

42. Ik ben het eens met deze tweede analyse. In de eerste plaats herinner ik eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof de kwalificatie van contractuele bedingen naar nationaal burgerlijk recht geen gevolgen kan hebben indien deze niet echt de economische werkelijkheid van de handeling weergeven, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.¹⁷

43. In de tweede plaats maakt de controlevergoeding mijns inziens deel uit van de tegenprestatie voor de aan de klant geboden mogelijkheid om zijn voertuig te parkeren, gezien de economische bestanddelen die zij bevat.

44. Apcoa biedt immers onder verschillende praktische voorwaarden een dienst aan die erin bestaat parkeerruimte ter beschikking te stellen van bestuurders van voertuigen. Daartoe heeft Apcoa een aantal parkeervakken afgebakend en sommige ervan voorbehouden, bijvoorbeeld aan klanten met een handicap. Deze dienst wordt verricht, ongeacht of de regels inzake het gebruik ervan al dan niet worden nageleefd.

45. Concreet wordt een bestuurder van een voertuig, zodra deze een door Apcoa beheerd parkeerterrein binnenkomt, in de gelegenheid gesteld gedurende een bepaalde tijd een parkeerplaats te gebruiken.

46. Deze dienst valt onder het begrip „verhuur” in de zin van artikel 135, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, dat elke economische activiteit omvat die bestaat in het ontvangen van een vergoeding als tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van parkeerruimte voor voertuigen, ongeacht de juridische status van de verhuurder of zijn hoedanigheid van eigenaar.¹⁸

47. Gelet op het voorgaande moet, wanneer Apcoa een aanvullende vergoeding int, met betrekking tot de vraag of deze vergoeding aan de btw is onderworpen, worden nagegaan welke analogie zou kunnen bestaan met de oplossing waarvoor het Hof heeft gekozen in het arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*¹⁹.

¹⁶ In het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt met betrekking tot de door Apcoa verschuldigde belasting over de controlevergoeding gepreciseerd dat de Landskatteret in 2007 en 2014 een door de verwijzende rechter op 12 april 1996 gewezen arrest heeft gevolgd. De Højesteret had geoordeeld dat de verhoogde gelden, die werden geheven op grond van een oneigenlijke overeenkomst, moesten worden beschouwd als de tegenprestatie voor een dienst en bijgevolg aan btw moesten worden onderworpen, ondanks het feit dat voor die verhoogde gelden standaardtarieven golden die – met het oog op het ontmoedigen van foutparkeren – in vergelijking met de gewone parkeergelden zeer hoog waren.

¹⁷ Zie punt 36, eerste streepje, van deze conclusie. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punt 34), waarin wordt benadrukt dat „het niet van belang [is] hoe de compensatiebetaling in het nationale recht wordt gekwalificeerd. [...] [H]et [is] voor de toepassing van de btw-wetgeving niet relevant of het om een uit onrechtmatige daad voortvloeiende schadevordering of een contractuele boete gaat en of deze als schadevergoeding, compensatie of betaling wordt aangeduid”.

¹⁸ Bij mijn weten heeft het Hof slechts één arrest gewezen dat betrekking heeft op de draagwijdte van artikel 135 van deze richtlijn. Het gaat om het arrest van 13 juli 1989, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, punt 17), dat betrekking heeft op een verhuur van parkeerplaatsen die verband houdt met een niet belastbare verhuur. Het Hof heeft uitlegging gegeven aan artikel 13, B, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), dat overeenstemt met artikel 135, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn (zie bijlage XII bij deze richtlijn).

¹⁹ C-277/05, EU:C:2007:440.

48. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat „bedragen die als voorschot zijn betaald in het kader van overeenkomsten inzake aan btw onderworpen hoteldiensten, in gevallen waarin de klant gebruikmaakt van zijn recht van annulering en de hotelexploitant de bedragen behoudt, dienen te worden beschouwd als forfaitaire schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, zodat deze bedragen niet aan deze belasting zijn onderworpen”.²⁰

49. Het Hof heeft gepreciseerd dat „de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorschotten [...] [worden] behouden omdat de klant gebruikmaakt van zijn recht van annulering, en dienen [...] tot vergoeding van de schade die de genoemde exploitant heeft geleden als gevolg van de annulering door de klant”.²¹ Aldus vergoedt de klant de hotelexploitant in een dergelijk scenario de gedeelde inkomsten omdat de hotelexploitant de door de klant gereserveerde dienst niet heeft kunnen verrichten en de klant kennelijk geen gebruik van deze dienst heeft gemaakt.

50. Het lijkt mij dan ook dat de draagwijdte van het arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*²², moet worden beperkt tot gevallen waarin de vergoeding van de medecontractant verband houdt met het uitblijven van een handeling, hetgeen strookt met de arresten van 1 juli 1982, *BAZ Bausystem*²³ (betreffende moratoire rente), 29 februari 1996, *Mohr*²⁴ (betreffende een vergoeding voor het verlies van activiteiten), en 18 januari 2017, *SAWP*²⁵ (betreffende een billijke compensatie voor de houders van reproductierechten).

51. In casu heeft de bestuurder, wanneer hij gebruikmaakt van een door Apcoa beheerde parkeerplaats en een controlevergoeding betaalt, het genot gehad van een parkeerplaats of van een parkeerterrein. Het bedrag van de vergoeding vloeit voort uit het feit dat is voldaan aan de voorwaarden die hij bij het oprijden van het parkeerterrein heeft aanvaard.

52. Gelet op een en ander ben ik met de Deense regering van mening dat de vergelijking met het arrest *Vodafone Portugal*, dat na het verzoek om een prejudiciële beslissing en de indiening van de schriftelijke opmerkingen van Apcoa is geweest, relevant is, aangezien dit het arrest *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*²⁶ aanvult en aldus leidt tot een andere beoordeling van de draagwijdte van deze beslissing dan die welke Apcoa in haar schriftelijke opmerkingen heeft voorgesteld.

53. In het arrest *Vodafone Portugal* heeft het Hof verklaard dat:

- „[*Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA* (hierna: ‚*Vodafone*’)] [i]n het kader van haar activiteiten [...] met haar klanten dienstenovereenkomsten [sluit], waarbij sommige van deze overeenkomsten bedingen met betrekking tot speciale promoties bevatten waarvoor voorwaarden van toepassing zijn die betrekking hebben op een vooraf vastgestelde minimumperiode (hierna: ‚minimumcontractduur’) waartoe die klanten zich verbinden. Overeenkomstig die bedingen moeten de klanten gedurende die periode een contractuele relatie met *Vodafone* onderhouden en van de door die vennootschap aangeboden goederen en

²⁰ Arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 36).

²¹ Arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 32).

²² C-277/05, EU:C:2007:440.

²³ 222/81, EU:C:1982:256, punt 8.

²⁴ C-215/94, EU:C:1996:72, punt 21.

²⁵ C-37/16, EU:C:2017:22, punt 30.

²⁶ Zie voetnoot 33 van deze conclusie.

diensten gebruikmaken, en dit in ruil voor gunstige commerciële voorwaarden, met name wat betreft de te betalen prijs voor diensten waarop zij zijn geabonneerd”²⁷, en dat

- „[w]anneer klanten de minimumcontractduur om redenen die aan hen toe te rekenen zijn niet naleven, [...] de klanten in kwestie de in de overeenkomsten bepaalde bedragen [dienen] te betalen. Die bedragen strekken ertoe de niet-naleving van de minimumcontractduur door klanten te ontmoedigen”²⁸.

54. Het Hof heeft het volgende opgemerkt²⁹:

- „Vodafone verbindt zich ertoe haar klanten de in de met hen gesloten overeenkomsten overeengekomen diensten te leveren, en dit tegen de in die overeenkomsten opgenomen voorwaarden”, en
- „[d]ie klanten verbinden zich er op hun beurt toe de in die overeenkomsten vastgestelde maandelijkse termijnen te betalen en, in voorkomend geval, de bedragen die verschuldigd zijn wanneer die overeenkomsten vóór het einde van de minimumcontractduur worden beëindigd om aan hen te wijten redenen”.

55. Het Hof heeft geoordeeld dat „[i]n een situatie waarin de klanten in kwestie de minimumcontractduur niet naleven, [...] de diensten [...] [moeten] worden geacht te zijn verricht zodra die klanten in staat zijn gesteld om van die diensten gebruik te maken”³⁰.

56. Aangaande de economische werkelijkheid van de transacties heeft het Hof geoordeeld dat met de verschuldigde bedragen een deel wordt terugverdiend van de kosten die verbonden zijn aan de door Vodafone aan die klanten verstrekte diensten.³¹ Die bedragen maken deel uit van de prijs van de dienst die de dienstverrichter ingevolge de door hem aangegane verbintenis gehouden is te verstrekken³² en hebben tot doel om de exploitant een minimumvergoeding voor de verrichte diensten te waarborgen³³.

57. Deze analyse kan mijns inziens worden toegepast op de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Ik ben namelijk met de Deense regering van mening dat de gebruikers van de door Apcoa beheerde parkeerterreinen een parkeerplaats hebben kunnen gebruiken wanneer zij een controlevergoeding verschuldigd zijn. De prijs van deze dienst is gekoppeld aan de wijze waarop de locatie wordt gebruikt, waarover de exploitant geen macht heeft.

²⁷ Arrest Vodafone Portugal (punt 18).

²⁸ Arrest Vodafone Portugal (punt 19).

²⁹ Arrest Vodafone Portugal (punt 37).

³⁰ Arrest Vodafone Portugal (punt 41).

³¹ Zie arrest Vodafone Portugal (punt 38).

³² Zie arrest Vodafone Portugal (punt 39).

³³ Zie arrest Vodafone Portugal (punt 40). Het Hof geeft op basis van de door hem gedane vaststellingen inzake de berekening van de verschuldigde bedragen (punt 34 van dat arrest) antwoord op de in de punten 26 en 27 van dat arrest uiteengezette vragen van de verwijzende rechter over de draagwijdte van het arrest MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia die voortvloeit uit de vaststelling dat het bedrag dat werd betaald voor de niet-naleving van de minimale contractduur overeenkwam met het bedrag dat de betrokken exploitant gedurende de resterende minimale contractduur zou hebben ontvangen indien de overeenkomst niet was beëindigd.

2. *Daadwerkelijke tegenprestatie*

58. Apcoa betoogt dat de controlevergoeding geen tegenprestatie voor een dienst is, omdat het gaat om een standaardtarief dat de waarde van de aan de automobilist verleende dienst ver overschrijdt. Evenals de Commissie betoogt zij dat deze vergoeding strekt tot het bestraffen van een schending van de voorwaarden voor het gebruik van het parkeerterrein.

59. Ik herinner er echter aan dat het Hof heeft geoordeeld dat het bedrag van de tegenprestatie niet relevant is.³⁴ Voorts kan geen argument worden ontleend aan het feit dat het forfaitaire tarief ertoe strekt klanten ervan te weerhouden inbreuk op de parkeerregeling te maken, aangezien volgens vaste rechtspraak het oogmerk en het resultaat van de betrokken handeling geen invloed hebben op de kwalificatie ervan en enkel de economische realiteit doorslaggevend is³⁵.

60. In casu ben ik in de eerste plaats van mening dat het bedrag van de controlevergoeding gerelateerd is aan de keuze van de bestuurder die zijn voertuig op het door Apcoa ter beschikking gestelde parkeerterrein heeft geparkeerd, om de tijd voor het gebruik van zijn parkeerplaats te overschrijden, om zijn gebruiksrecht niet naar behoren aan te tonen, dan wel om te parkeren op een niet aan hem voorbehouden plaats of op een wijze die de andere gebruikers van het parkeerterrein hindert.

61. In de tweede plaats moet er vanuit het oogpunt van de economische realiteit van worden uitgegaan dat bij het bedrag van de controlevergoeding noodzakelijkerwijs rekening wordt gehouden met de hogere exploitatiekosten van de parkeerterreinen. Deze extra kosten worden veroorzaakt door het feit dat wordt geparkeerd op een wijze die afwijkt van de normale gebruiksvoorwaarden van de aangeboden dienst. Met andere woorden, het bedrag van de tegenprestatie moet waarborgen dat Apcoa een contractuele vergoeding ontvangt voor de geleverde dienst onder voorwaarden die aan de gebruiker zijn toe te rekenen en die de economische en commerciële realiteit van haar relatie met deze gebruiker niet kunnen wijzigen.

62. In dat verband merk ik op dat het door de verwijzende rechter aangehaalde rapport van juni 2013 over een betere consumentenbescherming op het gebied van parkeren, dat is opgesteld door een werkgroep van het Justitsministerium (ministerie van Justitie, Denemarken), vermeldt dat „vertegenwoordigers van de Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening (Deense beroepsvereniging van exploitanten van particuliere parkeerterreinen) de werkgroep hebben meegedeeld dat de reden voor de verhoging tot 590 DKK [van de particuliere parkeergelden³⁶] onder meer was dat de diverse exploitatiekosten van een parkeerbedrijf voortdurend stijgen en dat het niet langer mogelijk was het openbare tarief toe te passen. Deze vereniging voert dienaangaande meer in het bijzonder aan dat de parkeergelden moesten worden aangepast aan de hogere tarieven voor wettig parkeren, dat de vennootschappen btw moeten afdragen over de betaalde parkeergelden en dat er, anders dan bij de parkeergelden die door de overheid worden geheven, geen mogelijkheid bestaat om betaling van de eigenaar te eisen in het kader van de civielrechtelijke aansprakelijkheid.” In dat rapport wordt ook gepreciseerd dat „het bedrag van de

³⁴ Zie punt 36, eerste streepje, van deze conclusie.

³⁵ Zie punt 36, tweede streepje, van deze conclusie.

³⁶ Deze uitdrukking in het door de verwijzende rechter aangehaalde rapport van juni 2013 komt overeen met de term „controlevergoeding” (zie voetnoot 5 van deze conclusie).

huidige particuliere parkeergelden wordt vastgesteld op basis van berekeningen van de algemene prijs- en salarisontwikkeling en overigens in het algemeen afhangt van de kosten en van de markt”.³⁷

3. Verband tussen de dienst en de daadwerkelijke tegenprestatie

63. Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak een dienst slechts „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn wordt verricht en dus alleen belastbaar is wanneer er een *rechtstreeks* verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.³⁸

64. Evenals de Commissie is Apcoa van mening dat dit rechtstreekse verband niet bestaat, omdat er geen concreet economisch verband bestaat met de waarde van een parkeerdienst.

65. Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat er een rechtstreeks verband bestaat wanneer twee prestaties van elkaar afhankelijk zijn, waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst, te weten dat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd.³⁹

66. Dat is in casu het geval. Er bestaat een rechtstreeks verband tussen het feit dat de automobilist parkeert onder de door Apcoa bepaalde bijzondere voorwaarden en de inning door deze vennootschap van verhoogde parkeergelden.

67. Bovendien ben ik van mening dat de belastingheffing niet kan afhangen van het juiste of het verkeerde gebruik dat een klant van een beschikbaar gesteld parkeervak of parkeerterrein maakt. Er mag vanuit btw-oogpunt geen verschil in behandeling zijn tussen iemand die een parkeerdienst tegen een algemene prijs ontvangt en iemand die ermee instemt tegen een hogere prijs van deze dienst gebruik te maken.⁴⁰

68. Ik concludeer derhalve dat de door Apcoa geïnde controlevergoedingen de daadwerkelijke tegenwaarde vormen van de parkeerdienst waarvan de klant gebruikmaakt onder specifieke door hem gekozen voorwaarden, en dat zij derhalve aan de btw zijn onderworpen.

V. Conclusie

69. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door de Højesteret voorgelegde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de vergoeding die een ondernemer ontvangt als tegenprestatie voor het ter beschikking stellen van een parkeerplaats en waarvan het bedrag door hem wordt bepaald op basis

³⁷ De Deense regering heeft gepreciseerd dat het bedrag van deze gelden sinds 2009 regelmatig stijgt en dat deze voor 2020 door verschillende particuliere parkeerbedrijven, waaronder Apcoa, waren vastgesteld op ten minste 750 DKK (circa 100 EUR).

³⁸ Zie punt 34 van deze conclusie.

³⁹ Zie arrest van 11 maart 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁰ Zie arrest MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

van de voorwaarden voor het gebruik van het parkeerterrein, moet worden beschouwd als een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst en als zodanig aan deze belasting moet worden onderworpen.”