



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JEAN RICHARD DE LA TOUR  
föredraget den 3 juni 2021<sup>1</sup>

**Mål C-90/20**

**Apcoa Parking Danmark A/S**  
**mot**  
**Skatteministeriet**

(begäran om förhandsavgörande från Højesteret (Högsta domstolen, Danmark))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Avgift som tas ut vid överträdelse av parkeringsföreskrifter på privat mark – Kvalificering”

## I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.<sup>2</sup>
2. Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Apcoa Parking Danmark A/S (nedan kallat Apcoa) och Skatteministeriet (Danmark). Målet rör frågan huruvida mervärdesskatt ska erläggas på kontrollavgifter som tas ut för överträdelser av parkeringsföreskrifter på privat mark.
3. Domstolen har anmodats att ta ställning till huruvida denna avgift utgör ett belopp som ska betalas som ersättning för skada till följd av avtalsbrott eller om det, tvärtom, utgör ersättning för en individualiserbar tjänst i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.
4. Jag kommer att redogöra för de skäl som föranleder mig att föreslå för domstolen att den fastställer att beloppet ska kvalificeras på det sistnämnda sättet.

<sup>1</sup> Originalspråk: franska

<sup>2</sup> EUT L 347, 2006, s. 1 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Mervärdesskattedirektivet

5. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" vara föremål för mervärdesskatt.

6. I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

7. Enligt artikel 14.1 i direktivet ska överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar betraktas som *leverans av varor*.

8. I artikel 24.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor."

9. Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Ett tillhandahållande av tjänster kan bland annat utgöras av någon av följande transaktioner:

- a) Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- b) Åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation.
- c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag."

10. I artikel 135.1 l och 135.2 b i detta direktiv föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:

...

b) uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon."

## **B. Dansk rätt**

### *1. Mervärdesskattelagen*

11. I 4 § första stycket lov om merværdiafgift (mervärdesskattelagen)<sup>3</sup> anges följande:

”Varor och tjänster som tillhandahålls mot ersättning inom landet ska vara föremål för mervärdesskatt. Med leverans av vara förstås överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en materiell tillgång. Med tillhandahållande av tjänst avses varje annan transaktion.”

12. 13 § första stycket punkt 8 i denna lag har följande lydelse:

”Följande varor och tjänster är undantagna från skatt:

...

8) Förvaltning, uthyrning och utarrendering av fast egendom. Detta omfattar även leverans av gas, vatten, elektricitet och värme som ett led i uthyrningen eller utarrenderingen. Undantaget gäller dock inte ... uthyrning av camping-, parkerings- och reklamplats samt uthyrning av förvaringsboxar.”

13. I 27 § första stycket samma lag föreskrivs följande:

”Vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster utgörs beskattningsunderlaget av vederlaget, inbegripet subventioner, som har ett direkt samband med varans eller tjänstens pris, medan skatt enligt denna lag inte ingår i beskattningsunderlaget. Om betalningen helt eller delvis sker före leveransen eller tillhandahållandet, eller innan fakturan utfärdas, ska beskattningsunderlaget vara 80 % av det mottagna beloppet.”

### *2. Vägtrafiklagen*

14. Enligt den hänskjutande domstolen preciseras inte i færdselsloven (vägtrafiklagen) i vilka situationer det är möjligt att ta ut kontrollavgift för olovlig parkering på privat mark. Efter en lagändring år 2014 föreskrivs emellertid i 122 c § första stycket att kontrollavgift för parkering på privat mark som är tillgänglig för allmänheten endast kan påföras om detta tydligt anges på platsen (såvida det inte råder ett generellt och tydligt markerat parkeringsförbud i området).

## **III. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

15. Apcoa är ett privat bolag som driver parkeringsplatser på privat mark enligt avtal med markägarna. Apcoa fastställer villkoren för användning av parkeringsplatserna, såsom förbud mot parkering utan särskilt tillstånd, högsta tillåtna parkeringstid och eventuell avgift för parkering. Om parkeringsvillkoren överträds kräver Apcoa ut en särskild kontrollavgift (510 danska kronor (DKK), motsvarande ungefär 69 euro, åren 2008 och 2009)).

<sup>3</sup> Nedan kallad mervärdesskattelagen.

16. Vid infarten till de aktuella parkeringarna finns en skylt där det anges att "[ö]verträdelse av föreskrifterna kan leda till uttag av en kontrollavgift om 510 DKK" eller att "[ö]verträdelse av föreskrifterna kan leda till uttag av en kontrollavgift om 510 DKK/dag". Det anges även att "[parkerings]området drivs i enlighet med civilrättsliga regler".

17. Apcoa är skattskyldigt till mervärdesskatt beträffande de avgifter som tas ut för parkering som sker i enlighet med parkeringsföreskrifterna.

18. Den 25 oktober 2011 ansökte Apcoa hos SKAT (den danska skatteförvaltningen) om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats in avseende uppburna kontrollavgifter mellan den 1 september 2008 och den 31 december 2009. Beloppet beräknades till 25 089 292 DKK (cirka 3 370 000 euro).

19. Tvisten rör inte frågan om mervärdesskatteplikt i förhållandet mellan Apcoa och ägaren av det berörda parkeringsområdet.

20. SKAT avlog ansökan den 12 januari 2012 med motiveringen att kontrollavgifterna ska anses vara mervärdesskattepliktiga enligt 4 § första stycket och 27 § första stycket mervärdesskattelagen, jämförda med 13 § första stycket punkt 8 andra meningen samma lag.

21. Den 23 december 2014 fastställdes detta beslut av Landskatteretten (nationella skattenämnden, Danmark)

22. Landskatteretten (nationella skattenämnden) angav de tretton fall i vilka Apcoa kan ta ut kontrollavgifter:

"1. Erlagd avgift är otillräcklig.

2. Giltig parkeringsbiljett är ej synlig innanför vindrutan.

3. Biljetten är ej kontrollerbar, till exempel på grund av felaktig placering av parkeringsbiljetten.

Typsituationerna 1–3 avser avgiftsbelagd parkering.

4. Giltig parkeringsbiljett saknas, till exempel i fråga om boendeparkering för vilken tillstånd att använda specifika parkeringsplatser krävs.

5. Parkering på parkeringsplats som är förbehållen rörelsehindrade personer. Denna avgiftsgrund gäller endast om det finns en skylt som visar att parkeringsplatsen är avsedd för rörelsehindrade och oavsett om parkeringen är avgiftsfri eller avgiftsbelagd. För att få parkera på dessa platser måste föraren placera ett tillståndsbevis innanför vindrutan.

6. Parkering utanför markerad parkeringsplats. Denna avgiftsgrund gäller alla typer av parkeringsplatser när det finns en skylt som visar att parkering ska ske inom de markerade platserna.

7. Förbud att parkera. Denna avgiftsgrund gäller till exempel parkering på en brandväg.

8. Reserverad parkering. Denna avgiftsgrund gäller alla typer av parkeringsplatser där det krävs att parkering sker på särskild anvisad plats.

9. Synlig parkeringsskiva saknas.

10. Felaktigt inställd parkeringsskiva/angiven tid passerad.

11. Parkeringsskiva ej avläsbar. Denna avgiftsgrund gäller till exempel om pilen lossnat från parkeringsskivan eller om det uppkommit ett fel i en elektronisk parkeringsskiva.

12. Flera parkeringsskivor. Denna avgiftsgrund gäller i de fall bilisten har placerat flera parkeringsskivor innanför vindrutan för att förlänga parkeringstiden.

Avgiftsgrunderna 9–12 tillämpas i de fall då parkeringen är avgiftsfri under en viss tid men en parkeringsskiva krävs för att styrka tidpunkten då bilen parkerades.

13. Övrigt. Denna avgiftsgrund gäller vid överträdelse av parkeringsföreskrifter som inte anges i någon av de 12 ovanstående punkterna. Punkt 13 ska tillämpas när, till exempel, parkeringen klart stör trafiken. Om denna avgiftsgrund används för att motivera att kontrollavgift tas ut ska den kompletteras med en text som beskriver överträdelsen.”

23. Den talan som Apcoa väckte mot detta beslut ogillades av Retten i Kolding (Domstolen i Kolding, Danmark) genom dom av den 23 januari 2017, vilken fastställdes av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) genom dom av den 10 september 2018.

24. Apcoa överklagade denna dom till Højesteret (Högsta domstolen, Danmark) och yrkade att Skatteministeriet skulle godta att de av Apcoa uppburna kontrollavgifterna för överträdelse av parkeringsföreskrifterna – i förhållandet mellan den enskilda bilisten och Apcoa – inte utgör ersättning för en mervärdesskattepliktig tjänst i den mening som avses i artikel 4.1 i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

25. Den hänskjutande domstolen har angett att parterna är oense om huruvida det mot bakgrund av domen av den 3 mars 1994 i målet Tolsma<sup>4</sup> föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Den har, mot bakgrund av EU-domstolens praxis med avseende på begreppet tillhandahållande av tjänst, uttryckt tvivel om huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de aktuella kontrollavgifterna ska anses utgöra ersättning för en tjänst.

26. Den hänskjutande domstolen har preciserat att det av handlingarna i målet har framkommit att skattemyndigheterna i Tyskland, Sverige och Förenade kungariket inte betraktar kontrollavgifter vid överträdelse av föreskrifter för parkering på privat mark som beskattningsbara.

27. Mot denna bakgrund beslutade Højesteret (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att kontrollavgifter för överträdelse av föreskrifter för parkering på privat mark utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst och att det därmed föreligger en beskattningsbar transaktion?”

28. Apcoa, den danska och den irländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen.

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

29. Apcoa och den danska regeringen har inom den föreskrivna fristen skriftligen besvarat de frågor som domstolen ställt.

#### IV. Bedömning

30. Med sin begäran om förhandsavgörande önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en transaktion som består i uttag av en kontrollavgift<sup>5</sup> vid överträdelse av de parkeringsföreskrifter som gäller på de privata anläggningar som drivs av Apcoa kan kvalificeras som ett tillhandahållande av en tjänst, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

31. Jag vill inledningsvis erinra om några principer.

##### A. Tillämpliga principer

32. För det första angav domstolen följande i domen av den 2 juni 2016, i målet Lajvér<sup>6</sup>:

- Även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt.
- Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesdirektivet såsom innefattande varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, och särskilt transaktioner som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- Begreppet utnyttjande i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet avser – i enlighet med principen om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska vara neutralt – alla transaktioner, oavsett rättslig form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av den ifrågavarande tillgången.

33. För det andra framgår det av artikel 24 i direktiv 2006/112 att med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

34. För det tredje följer det av domstolens fasta praxis att ett tillhandahållande av en tjänst mot vederlag i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, och som därför är skattepliktigt, endast är för handen om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls. Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> I de handlingar som ingetts till domstolen förekommer olika uttryck för att beskriva dessa avgifter: ”kontrollavgifter”, ”kontrollbelopp”, ”höjt parkeringsbelopp” eller ”parkeringsavgift”. Apcoa har preciserat att dessa kontrollavgifter vanligen benämns parkeringsböter. Jag kommer att använda uttrycket kontrollavgift, i enlighet med begäran om förhandsavgörande och innehållet i de officiella handlingar som citeras däri.

<sup>6</sup> C-263/15, EU:C:2016:392, punkterna 20, 23 och 24. Se även, för en färsk påminnelse om dessa principer, dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätt) (C-604/19, EU:C:2021:132, punkterna 67–69).

<sup>7</sup> Se dom av den 21 januari 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

## **B. Kvalificeringen av kontrollavgifter**

35. Eftersom tvisten i det nationella målet inte rör frågan huruvida Apacos intäkter från kontrollavgifter är fortlöpande,<sup>8</sup> ska det undersökas vad som kännetecknar tillhandahållandet av tjänsten och vederlaget för densamma, varvid hänsyn ska tas till de faktiska ekonomiska förhållandena kring transaktionen.<sup>9</sup>

36. Jag vill i detta avseende erinra om följande:

- De faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena är, i motsats till den formella beteckningen av parterna i avtalet, ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.<sup>10</sup>
- Begreppet tillhandahållande av tjänst ska tolkas utan beaktande av de berörda transaktionernas syften och resultat.<sup>11</sup>
- Huruvida vederlaget motsvarar, överstiger eller understiger självkostnadspriset för den som tillhandahåller tjänsten påverkar inte det direkta sambandet mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget.<sup>12</sup>

37. Jag kommer således i tur och ordning undersöka följande frågor:

- Är det fråga om en tjänst?
- Utgör det belopp som betalas det faktiska vederlaget?
- Finns det ett direkt samband mellan dessa båda komponenter?

### *1. En tjänst*

38. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Apcoa fungerar som förvaltare av enskilda parkeringsanläggningar för privata ägares räkning.<sup>13</sup>

<sup>8</sup> Den danska regeringen har i detta avseende preciserat att uttaget av kontrollavgifter utgör en integrerad del av Apcoas ekonomiska modell och att dessa avgifter utgjorde 34–35 % av bolagets totala nettoomsättning, det vill säga cirka 10,4 miljoner euro år 2008 och 11 miljoner euro år 2009.

<sup>9</sup> Se dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkterna 61 och 62) (nedan kallad domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia), och dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punkterna 47–49) (nedan kallad domen i målet Vodafone Portugal). Såsom generaladvokaten Kokott erinrade om i sitt förslag till avgörande i målet Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätt) (C-604/19, EU:C:2020:647, punkt 35), "[leder] inte alla betalningar ... automatiskt till en skattepliktig transaktion avseende tjänster".

<sup>10</sup> Se domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 43 och där angiven rättspraxis), och dom av den 17 december 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 43).

<sup>11</sup> Se domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 60 och där angiven rättspraxis).

<sup>12</sup> Se dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 29).

<sup>13</sup> Dessa omständigheter skiljer sig från dem som domstolen har prövat i tidigare mål. När det gäller beskattningen av ett offentligt organ verksamhet som består i att mot en ekonomisk ersättning tillhandahålla fordonsförare platser för parkering av deras fordon, antingen på allmän väg eller på parkeringsplatser som anlagts på kommunens allmänna mark, på dess privata mark eller på mark som tillhör enskilda, och skyldigheten att undersöka huruvida detta organ agerar i egenskap av offentlig myndighet, se dom av den 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkterna 21–23). Se även, som en illustration av de olika situationer som kan aktualisera indrivning av parkeringsavgifter, dom av den 25 mars 2021, Obala i lučice (C-307/19, EU:C:2021:236, punkterna 27, 67, 95 och 96), området civilrättsligt samarbete, angående drift och underhåll av offentliga parkeringsplatser av ett bolag som bildats av en kommun för detta ändamål.

39. I denna egenskap fastställer Apcoa villkoren för användningen av parkeringarna, såsom:

- förbud mot parkering utan särskilt tillstånd,
- högsta tillåtna parkeringstid,
- avgiften för parkeringen, eller
- betalning av särskilda avgifter<sup>14</sup> när parkeringsföreskrifterna inte har iakttagits. Sammanfattningsvis tas dessa så kallade kontrollavgifter ut vid överskridande av den tid efter vilken ny biljett måste betalas, när det saknas giltiga tillstånd för parkeringen eller om området eller parkeringsplatsen har använts felaktigt.

40. Det framgår av begäran om förhandsavgörande samt av parternas och de berördas yttranden att den centrala frågan är huruvida domstolens bedömning i domen av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*,<sup>15</sup> kan utsträckas analogt till att omfatta de nu de aktuella transaktionerna och om den därmed skiljer sig från den bedömning som gjordes i domen *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Frågan är närmare bestämt om kontrollavgifterna ska betraktas som gottgörelse, såsom Apcoa och kommissionen har föreslagit, eller som vederlag för det som kunden erhåller, det vill säga en plats för att parkera sitt fordon, oberoende av de specifika villkor som följer av parkeringsföreskrifterna, såsom Højesteret (Högsta domstolen) redan har slagit fast<sup>16</sup> och som den danska regeringen har hävdad.

42. Jag instämmer i den sistnämnda uppfattningen. Det ska för det första hållas i minnet att sättet på vilket avtalsvillkoren kvalificeras enligt den nationella civilrätten inte, enligt domstolens praxis, kan ha verkningar om de inte verkligen återspeglar de faktiska ekonomiska förhållandena kring transaktionen, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.<sup>17</sup>

43. För det andra anser jag att kontrollavgifterna ingår som en del i ersättningen för möjligheten som kunden erbjuds att parkera sitt fordon, eftersom dessa avgifter är av ekonomisk natur.

44. Apcoa erbjuder nämligen, med tillämpning av olika praktiska metoder, en tjänst som består i att ställa parkeringsplatser till förfogande för fordonsförare. För detta ändamål har Apcoa avgränsat parkeringsplatser och reserverat vissa av dem, till exempel för rörelsehindrade kunder. Tillhandahållandet av tjänsten föreligger oberoende av om användningsföreskrifterna iakttas eller inte.

45. Konkret gäller att så snart en fordonsförare åkt in på en parkering som drivs av Apcoa kan han eller hon nyttja en parkeringsplats under en viss tid.

<sup>14</sup> I sitt svar på domstolens skriftliga fråga har Apcoa preciserat att "[n]är parkeringstiden överskrids, tas endast kontrollavgiften ut".

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

<sup>16</sup> I begäran om förhandsavgörande anges att Landskatteretten (nationella skattenämnden), beträffande beskattningen av Apcoas kontrollavgifter, år 2007 och år 2014 rättade sig efter en dom som meddelades av den hänskjutande domstolen den 12 april 1996. Højesteret (Högsta domstolen) slog fast att det höjda belopp som togs ut på grundval av ett kvasikontraktuellt förhållande skulle anses utgöra vederlag för en tjänst och därmed vara mervärdesskattepliktigt, trots att denna avgift - i syfte att förhindra parkering i strid med föreskrifterna - hade fastställts som en standardtaxa som var hög i förhållande till den sedvanliga kostnaden för parkering.

<sup>17</sup> Se punkt 36 första strecksatsen i förevarande förslag till avgörande. Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, punkt 34) där det understryks att "[d]et saknar ... betydelse hur gottgörelser behandlas i nationell rätt Huruvida det anses vara ett utomobligatoriskt skadeståndsanspråk eller en vitesavgift, eller om det kallas för skadestånd, kompensation eller ersättning, är irrelevant i mervärdesskatteätsligt hänseende".



46. Denna tjänst omfattas av begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet, som täcker in all ekonomisk verksamhet som består i att ta ut en ersättning för tillhandahållandet av parkeringsplatser för fordon, oavsett vilken rättslig ställning den person har som hyr ut dem eller om den personen är ägare till parkeringen.<sup>18</sup>

47. Under dessa omständigheter ska det undersökas i vilken mån det, när det gäller frågan huruvida de extra avgifterna som Apcoa tar ut ska vara föremål för mervärdesskatt, kan dras en analogi med den lösning som domstolen valde i domen av den 18 juli 2007 i målet *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.<sup>19</sup>

48. I den domen slog domstolen fast att ett ”belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant”.<sup>20</sup>

49. Domstolen preciserade att ”behållandet av handpenningen, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, ... är en följd av att gästen gjort bruk av möjligheten att frånträda avtalet och syftar till att ersätta företaget om avtalet frånträds”.<sup>21</sup> I ett sådant fall är det således på grund av att hotellet inte har kunnat tillhandahålla den hotelltjänst som reserverats av gästen och på grund av att vederbörande uppenbarligen inte har utnyttjat denna tjänst som han eller hon gottgör hotellet för utebliven vinst.

50. Jag anser därför att räckvidden av domen av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*,<sup>22</sup> endast sträcker sig till de fall där ersättningen till motparten är knuten till den uteblivna transaktionen, vilket överensstämmer med domen av den 1 juli 1982 i målet *BAZ Bausystem*<sup>23</sup> (angående dröjsmålsränta), domen av den 29 februari 1996 i målet *Mohr*<sup>24</sup> (angående kompensation för förlust av verksamhet), och även domen av den 18 januari 2017 i målet *SAWP*<sup>25</sup> (angående rimlig kompensation till innehavare av mångfaldiganderätt).

51. I förevarande fall har föraren, som har använt en parkering som drivs av Apcoa och betalar en kontrollavgift, nyttjat en parkeringsplats eller ett parkeringsområde. Avgiftsbeloppet följer av att de villkor som föraren godtog när han eller hon körde in på parkeringen är uppfyllda.

52. Under dessa omständigheter anser jag, i likhet med den danska regeringen, att jämförelsen med domen i målet *Vodafone Portugal*, vilken meddelades efter det att begäran om förhandsavgörande hade skickats och Apcoa inkommit med skriftliga yttranden, är relevant,

<sup>18</sup> Såvitt jag känner till har domstolen meddelat en enda dom som rör tillämpningsområdet för artikel 135 i detta direktiv. Det rör sig om domen av den 13 juli 1989, *Henriksen* (173/88, EU:C:1989:329, punkt 17), angående uthyrning av parkeringsplatser i samband med uthyrning som inte är skattepliktig. Domstolen tolkade artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), vilken motsvarar artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet (se bilaga XII i detta direktiv).

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

<sup>20</sup> Dom av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 36)

<sup>21</sup> Dom av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 32).

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

<sup>23</sup> 222/81, EU:C:1982:256, punkt 8.

<sup>24</sup> C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 21.

<sup>25</sup> C-37/16, EU:C:2017:22, punkt 30.

eftersom den kompletterar domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia<sup>26</sup> och därför leder till en annan bedömning av denna doms räckvidd än den som Apcoa förordat i sina skriftliga yttranden.

53. I domen i målet Vodafone Portugal slog domstolen fast följande:

- "[Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (nedan kallat Vodafone)] ingår inom ramen för sin verksamhet avtal om tillhandahållande av tjänster med sina kunder. I vissa fall kan sådana avtal innehålla klausuler om speciella marknadsföringsåtgärder som beviljas under förutsättning att kunderna binder sig för en viss, i förväg bestämd, minimiperiod (nedan kallad bindningstiden). Enligt dessa klausuler åtar sig kunderna att upprätthålla ett avtalsförhållande med Vodafone och att använda de varor och tjänster som Vodafone tillhandahåller under en sådan period mot att kunderna erhåller förmånliga affärsvillkor, bland annat vad gäller det pris som ska betalas för de avtalade tjänsterna."<sup>27</sup>
- "Om kunderna underlåter att iaktta bindningstiden av skäl som kan tillskrivas dessa kunder innebär detta att de åläggs att betala de belopp som föreskrivs i avtalen. Dessa belopp syftar till att avskräcka kunderna från att inte iaktta bindningstiden."<sup>28</sup>

54. Domstolen framhöll följande omständigheter:<sup>29</sup>

- "Vodafone åtar sig att tillhandahålla sina kunder de tjänster som överenskommits i de avtal som slutits med dem, på de villkor som anges i dessa avtal."
- "Dessa kunder åtar sig att betala de månadsavgifter som föreskrivs i nämnda avtal och, i förekommande fall, de belopp de är skyldiga att betala, för det fall samma avtal skulle sägas upp innan bindningstiden har löpt ut, av skäl som beror på dem."

55. Domstolen konstaterade att "i en situation där dessa kunder inte iakttar denna bindningstid, [ska] tjänsten anses ha tillhandahållits, eftersom kunderna har getts möjlighet att dra nytta av dessa tjänster".<sup>30</sup>

56. Med beaktande av de faktiska ekonomiska förhållandena kring transaktionen, ansåg domstolen att de belopp som kunderna är skyldiga att betala motsvarar en återbetalning av en del av kostnaderna för att tillhandahålla de tjänster som denna näringsidkare har tillhandahållit dem.<sup>31</sup> Dessa belopp ska anses utgöra en del av priset för den tjänst som tjänsteleverantören har åtagit sig att tillhandahålla<sup>32</sup> och syftar till att säkerställa att näringsidkaren erhåller en minimiersättning för den utförda tjänsten.<sup>33</sup>

<sup>26</sup> Se fotnot 33 i förevarande förslag till avgörande.

<sup>27</sup> Domen i målet Vodafone Portugal (punkt 18).

<sup>28</sup> Domen i målet Vodafone Portugal (punkt 19).

<sup>29</sup> Domen i målet Vodafone Portugal (punkt 37).

<sup>30</sup> Domen i målet Vodafone Portugal (punkt 41).

<sup>31</sup> Se domen i målet Vodafone Portugal (punkt 38).

<sup>32</sup> Se domen i målet Vodafone Portugal (punkt 39).

<sup>33</sup> Se domen i målet Vodafone Portugal (punkt 40). Baserat på vad som konstaterats angående beräkningen av det belopp som kunden var skyldig att betala (se punkt 34 i denna dom), svarade domstolen på den hänskjutande domstolens frågor avseende räckvidden av domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, vilka hade ställts mot bakgrund av domstolens slutsatser i punkterna 26 och 27 i den domen beträffande överensstämelsen mellan det belopp som betalats för att bindningstiden inte iakttagits och det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstoden av denna period om avtalen inte hade sagts upp.

57. Denna bedömning kan enligt min mening överföras på de transaktioner som är i fråga i det nu aktuella målet, eftersom jag, i likhet med den danska regeringen, anser att användarna av de parkeringsplatser som drivs av Apcoa har kunnat nyttja en parkeringsplats. Priset för denna tjänst är kopplat till sättet på vilket dessa platser används, som näringsidkaren inte kan kontrollera.

## 2. En faktisk ersättning

58. Apcoa har hävdat att kontrollavgifterna inte utgör ersättning för en tjänst, eftersom det rör sig om en standardtariff som vida överstiger värdet av den tjänst som bilisten erhåller. Bolaget har i likhet med kommissionen gjort gällande att dessa avgifter syftar till att beivra överträdelser av villkoren för användning av parkeringsplatserna.

59. Jag erinrar emellertid om att domstolen har slagit fast att motprestationens belopp saknar relevans.<sup>34</sup> Vidare går det inte att som argument anföra att schablonbeloppet syftar till att avskräcka kunderna från att inte iaktta parkeringsföreskrifterna, eftersom transaktionens syfte och resultat enligt fast rättspraxis inte påverkar sättet på vilket transaktionen ska kvalificeras och endast de verkliga ekonomiska förhållandena är avgörande.<sup>35</sup>

60. I förevarande fall anser jag för det första att kontrollavgifternas storlek är korrelerad till valet som görs av föraren som parkerat sitt fordon på en av Apcoa tillhandahållen parkeringsplats att överskrida parkeringstiden, inte på ett korrekt sätt visa att tillstånd finns att använda parkeringen, parkera på en plats som inte är reserverad för honom eller henne eller parkera på ett störande sätt.

61. Vad för det andra gäller de faktiska ekonomiska förhållandena ska det beaktas att kontrollavgiften med nödvändighet tar hänsyn till den högre omkostnaden för parkeringen. Denna merkostnad uppkommer genom att föraren har parkerat i strid med de normala villkoren för användning av den erbjudna tjänsten. Med andra ord syftar ersättningsbeloppet till att säkerställa att Apcoa erhåller en avtalsenlig ersättning för den tjänst som tillhandahållits, på villkor som kan tillskrivas användaren och som inte förändrar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena vad gäller Apcoas relation till användaren.

62. Jag konstaterar i detta avseende att det i rapporten från juni 2013 om ett bättre konsumentskydd på parkeringsområdet, vilken utarbetades av en arbetsgrupp vid Justitsministeriet (justitieministeriet, Danmark) och har hänvisats till av den hänskjutande domstolen, anges att ”företrädarna för Danske Private Parkeringssselskabers Branche forening [(danska branschföreningen för privata parkeringsföretag)] underrättade arbetsgruppen om att höjningen till 590 DKK [i parkeringsavgift för privat parkering]<sup>36</sup> hade sin grund i kontinuerligt ökade kostnader för att driva ett parkeringsföretag och att det inte längre var möjligt att tillämpa den offentliga taxan. Denna förening gjorde därvid gällande att avgiften måste återspegla det ökade priset för laglig parkering, att bolagen är skyldiga att betala mervärdesskatt på inbetalda parkeringsavgifter och att det, i motsats till vad som gäller avgifter som tas ut av de offentliga myndigheterna, inte finns någon möjlighet att utkräva betalning av ägaren inom ramen för

<sup>34</sup> Se punkt 36 tredje strecksatsen i förevarande förslag till avgörande.

<sup>35</sup> Se punkt 36 andra strecksatsen i förevarande förslag till avgörande.

<sup>36</sup> Detta uttryck, som hämtats från den hänskjutande domstolens citat från rapporten från juni 2013, motsvarar uttrycket kontrollavgifter; se fotnot 5 i detta förslag till avgörande.

civilrättsligt ansvar.” I rapporten anges även att ”de aktuella avgifterna för privat parkering fastställs på grundval av beräkningar av den allmänna pris- och löneutvecklingen och beror allmänt sett på kostnaderna och på marknaden”.<sup>37</sup>

### 3. Sambandet mellan tjänsten och den faktiska ersättningen

63. Det följer av fast rättspraxis att ett tillhandahållande av tjänster sker ”mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och således är skattepliktigt endast om det finns ett *direkt* samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls.<sup>38</sup>

64. Apcoa anser, i likhet med kommissionen, att det inte föreligger något sådant direkt samband, eftersom det inte finns något konkret ekonomiskt samband med värdet av en parkeringstjänst.

65. Det framgår av domstolens praxis att det föreligger ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren, det vill säga att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det, och vice versa.<sup>39</sup>

66. Så är fallet i det nu aktuella målet. Det finns ett direkt samband mellan bilistens parkering i olika specifika situationer, som fastställts av Apcoa, och detta bolags uttag av höjda parkeringsavgifter.

67. Vidare anser jag att mervärdesbeskattningen inte kan vara beroende av huruvida kunden har nyttjat tillhandahållandet av en parkeringsplats eller ett parkeringsområde på ett riktigt eller felaktigt sätt. Det kan inte göras en åtskillnad i behandling, i mervärdesskattehänseende, mellan den som nyttjar en parkeringstjänst till ett allmänt pris och den som accepterar att använda den till en högre kostnad.<sup>40</sup>

68. Följaktligen drar jag slutsatsen att de kontrollavgifter som Apcoa uppbär utgör det faktiska motvärdet för den parkeringstjänst som kunden har erhållit på de särskilda villkor som han eller hon har valt, vilket innebär att dessa avgifter ska vara föremål för mervärdesskatt.

## V. Förslag till avgörande

69. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som har ställts av Højesteret (Högsta domstolen, Danmark) på följande sätt:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att avgifter som en näringsidkare uppbär som ersättning för fordonsparkering, vars belopp har fastställts av näringsidkaren på grundval av de villkor som gäller för nyttjande av parkeringen, ska anses utgöra vederlag för en tjänst som tillhandahållits mot ersättning och som därmed är föremål för mervärdesskatt.

<sup>37</sup> Den danska regeringen har angett att detta avgiftsbelopp kontinuerligt har höjts sedan år 2009 och att flera privata parkeringsbolag, däribland Apcoa, för år 2020 har fastställt beloppet till minst 750 DKK (cirka 100 EUR).

<sup>38</sup> Se punkt 34 i förevarande förslag till avgörande.

<sup>39</sup> Se dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

<sup>40</sup> Se, analogt, domen i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punkt 47).