

**Kohtuasi C-90/20**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

24. veebruar 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Højesteret (Taani)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

7. veebruar 2020

**Kaebuse esitaja:**

Apcoa Parking Danmark A/S

**Vastustaja:**

Skatteministeriet

---

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kas kontrollitasu eramaal parkimise tingimuste rikkumise eest kujutab endast tasu osutatud teenuse eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja kas seega on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga.

ELTL artikkel 267.

**Eelotsuse küsimus**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollitasu eramaal parkimise tingimuste rikkumise eest kujutab endast tasu osutatud teenuse eest ja kas seega on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga?

## **Asjakohased liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112“), on sätestatud käibemaksuga maksustatavad tehingud; artikli 2 lõike 1 punkt c, artikli 24 lõige 1, artikkel 25, artikli 135 lõike 1 punkt 1 ja lõike 2 punkt b.

Euroopa Kohtu praktika:

Kohtuotsus C-154/80, *Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats* (EU:C:1981:38), punktid 12 ja 14

Kohtuotsus C-16/93, *Tolsma* (EU:C:1994:80), punktid 13 ja 14

Kohtuotsus C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (EU:C:2007:440), punktid 24–32 ja 34–26

Kohtuotsus C-295/17, *MEO* (EU:C:2018:942), punktid 43–50, 57, 61–62 ja 67–68

Kohtuotsus C-222/81, *B.A.Z Bausystem* (EU:C:1982:256)

Kohtuotsus 102/86, *Apple and Pear* (EU:C:1988:120)

Kohtuotsus C-40/09, *Astra Zeneca* (EU:C:2010:450)

Kohtuotsus C-250/14, *Air France-KLM*, ja C-289/14, *Hop!-Brit Air SAS* (EU:C:2015:841)

Kohtuotsus C-37/16, *SAWP* (EU:C:2017:22)

Kohtuotsus C-224/18, *Budimex* (EU:C:2019:347)

## **Asjakohased riigisisese õiguse sätted**

Käibemaksuseadus (Momsloven), kodifitseeritud 26. septembri 2019. aasta konsolideeritud käibemaksuseadusega nr 1021, koos hilisemate muudatustega. Direktiivi 2006/112 võeti Taani õigusse üle käibemaksuseadusega. Käibemaksuseaduse § 4 lõikes 1 on muu hulgas sätestatud, et Taanis tasu eest osutatud teenustelt tuleb tasuda käibemaksu. Selle sättega on võetud üle direktiivi 2006/112 artikli 2 lõige 1. Maksukohustuse ulatus on sätestatud § 27 lõikes 1, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks tasu, mis on otseselt seotud kauba või teenuse hinnaga ilma käibemaksuta. Käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkt 8 näeb muu hulgas ette käibemaksuvabastuse kinnisvara üürile- ja rendileandmisele. Maksuvabastust ei kohaldata muu hulgas parkimiskohtade üürileandmise suhtes.

Liiklusseadus (færdselsloven), mis on kodifitseeritud 21. novembri 2018. aasta konsolideeritud seadusega nr 1324, koos hilisemate muudatustega. 2014. aasta

seadusemuudatusega (26. veebruari 2014. aasta seadus nr 169) lisati liiklusseaduse §-i 122 c säte, mille kohaselt võib avaliku juurdepääsuga eraomandis olevatel maa-aladel parkimise eest määrata leppetrahvi (kontrollitasu) ainult siis, kui sellest on koha peal selgelt teavitatud. Seadusemuudatus põhineb muu hulgas tarbijakaitse tugevdamise kohta parkimise valdkonnas 2013. aasta juunis avaldatud aruandel, mille koostas justiitsministeeriumi juurde loodud töörühm, mille eesmärk oli muu hulgas uurida, kas eraparklate jaoks oleks vaja kindlaks määrata maksimaalne leppetrahv (lisaks tavalisele parkimistasule). Jõuti järeldusele, et kindlaksmääratud piirmäärade kehtestamiseks ei ole alust. Töörühm lähtus oma kaalutlustes sellest, et kui sõidukijuht pargib eramaale, siis õiguslikult sõlmib ta maaomanikuga parkimislepingu (lepingulaadne tehing), millega ta nõustub algusest peale mõistlike parkimispiirangute ja -tingimustega, mis nähtuvad asjaomases kohas asuvast märgistusest. Selle aruande kohaselt sõltub parkimistingimuste lepinguõiguslikust tõlgendusest ja hindamisest ning märgistuse laadist, kas konkreetsel juhul on põhjendatud nõuda leppetrahvi, mille näol on aruande kohaselt õiguslikult tegemist trahviga, mida maaomanik/parklaettevõtja määrab seetõttu, et isik ei täitnud sõlmitud lepingut.

Taani kohtupraktika:

Højesteret (Taani kõrgeim kohus) tegi 12. aprillil 1996 otsuse (mis on avaldatud väljaannetes *Ugeskrift for Retsvæsen* 1996 883 ja *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1996 357) eraomandis maa-alal õigusvastaselt parkimise eest nõutava „kõrgendatud parkimistasu“ (kontrollitasu) olemuse kohta käibemaksu seisukohast. Højesteret leidis, et selliseid kõrgendatud tasusid, mida nõutakse lepingulaadse suhte alusel, tuleb pidada tasuks teenuse eest ja seega käibemaksuga maksustatavaks. Kohtuotsuses täpsustati, et see on nii olenemata asjaolust, et tasud on kehtestatud ühtse määra alusel, mis on võrreldes tavalise parkimistasuga väga kõrge, kuna parkimisetevõtja soovib vältida õigusvastast parkimist.

### **Põhikohtuasja ese**

Eraõigusliku ettevõtja poolt kohtuotsuse peale esitatud kassatsioonkaebus, milles palutakse muu hulgas tuvastada, et kontrollitasu, mida ta nõuab sõidukijuhi ja ettevõtja vahelises suhtes parkimistingimuste rikkumise eest, ei kujuta endast tasu käibemaksuga maksustatava teenuse eest.

### **Lühikokkuvõte põhikohtuasja faktilistest asjaoludest ja menetlusest**

- 1 Apcoa Parking Danmark A/S (edaspidi „Apcoa“) on eraõiguslik ettevõtja, kes haldab eraomandis oleval maal asuvat parklat selle omanikuga sõlmitud lepingu alusel. Apcoa kehtestab parkimisalade kasutamise tingimused, mis hõlmavad näiteks parkimise keeldu ilma individuaalse loata, maksimaalset parkimisaega ja parkimise eest tasumist. Tingimuste rikkumise korral nõuab Apcoa spetsiaalset „kontrollitasu“ (mis oli 2008. ja 2009. aastal 510 Taani krooni (DKK)).

- 2 Käesolev kohtuasi puudutab küsimust, kas Apcoa on kohustatud tasuma nendelt spetsiaalsetelt kontrollitasudelt käibemaksu või mitte. Puudub vaidlus selle üle, et parkimistasudelt on Apcoa kohustatud tasuma käibemaksu kehtivas korras.
- 3 Seoses kogutud kontrollitasudega taotles Apcoa 25. oktoobril 2011 SKATilt (Taani maksuhaldur; edaspidi „SKAT“) müügilt tasutud käibemaksu tagastamist. Taotlus hõlmas 1. septembrist 2008 kuni 31. detsembrini 2009 makstud tasusid. Summa suuruseks hinnati 25 089 292 krooni.
- 4 SKAT jättis 12. jaanuaril 2012 taotluse rahuldamata põhjendusel, et kontrollitasud on käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksuga maksustatavad.
- 5 SKATi otsuse peal esitati vaie Landsskatterettenisse (maksuvaidlustuskomisjon, Taani), kes jättis 23. detsembril 2014 SKATi otsuse jõusse. Maksuvaidlustuskomisjon järeldas, et on 13 liiki olukordi, kus Apcoa Parking Danmark A/S nõuab kõrgendatud parkimistasu. Kõigil neil juhtudel on sõidukijuht parkinud ja seega saanud parkimisteenuse. Maksuvaidlustuskomisjon märkis muu hulgas, et Euroopa Kohtu otsus C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, puudutas hotelliteenuste osutamist ja eelkõige olukorda, kus klient loobub kokkulepitud teenuse osutamiseks sõlmitud lepingust. Sel juhul ei osutatud kunagi teenust ja hotellipidaja võis jätta ilma käibemaksu tasumata oma kahju katmiseks endale kliendi poolt makstud käsiraha. Olukord, mille kohta Euroopa Kohus selle otsuse tegi, ei saanud maksuvaidlustuskomisjoni arvates muuta järeldust, milleni jõuti Taani õiguses, eelkõige 1996. aasta kohtuotsuses. Nimetatud kohus otsustas muu hulgas, et parkimise puhul ei ole tegemist lepingu tühistamisega, millest tulenevalt puuduks seos teenuse osutamise või sarnase olukorraga. Parkiv isik saab vaatamata õigusvastastele asjaoludele (st vaatamata õigusvastasele parkimisele) parkimisteenuse. Maksuvaidlustuskomisjon otsustas seetõttu, et kontrollitasud on maksustatavad käibemaksuga.
- 6 Apcoa esitas maksuvaidlustuskomisjoni otsuse peale kaebuse Retten i Koldingile (Koldingi esimese astme kohus, Taani), kes tegi 23. jaanuaril 2017. aastal otsuse Skatteministeriet (maksuministerium, Taani) kasuks. Retten i Kolding (Koldingi esimese astme kohus, Taani) viitas Højestereti (Taani kõrgeim kohus) 1996. aasta otsusele ja jättis maksuvaidlustuskomisjoni otsuse jõusse. Retten i Kolding (Koldingi esimese astme kohus, Taani) viitas lisaks justiitsministeriumi töörühma aruandele ja leidis, et töörühma kaalutlused selle kohta, kas kontrollitasu on trahv, ei ole asjakohased, kuna need puudutavad üksnes parkimistingimuste lepingulist tõlgendamist ja hindamist ning märgistuse laadi.
- 7 Apcoa esitas Retten i Koldingi (Koldingi esimese astme kohus, Taani) otsuse peale apellatsioonkaebuse Vestre Landsretile (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani), kes jättis Retten i Koldingi (Koldingi esimese astme kohus, Taani) otsuse muutmata, viidates samadele põhjendustele, millest olid lähtunud maksuvaidlustuskomisjon ja Retjst i Kolding (Koldingi esimese astme kohus, Taani), sealhulgas Højestereti (Taani kõrgeim kohus) 1996. aasta otsusele ning asjaolule, et kõikidel kontrollitasu nõudmise juhtudel peab sõidukijuht olema

parkinud ja seega tegelikult kasutanud parkimisala oma sõiduki parkimiseks teatava aja jooksul ning seega eksisteerib otsene seos parkimise ja kõnealuse summa maksmise vahel. Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) leidis seega, et lepingulaadse suhte alusel sisse nõutud summat tuleb käsitada tasuna teenuse eest käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 tähenduses. Lisaks märkis Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani), et mõistet „tarnimine tasu eest“ puudutavad suunised, mis tulenevad Højestereti otsusele järgnevast ajast pärinevast Euroopa Kohtu praktikast, sealhulgas kohtuotsusest C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, ei tähenda, et Højestereti 1996. aasta otsuses kehtestatud tõlgendus ei oleks kehtiv.

- 8 Apcoa on nüüd esitanud Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) otsuse peale kassatsioonkaebuse Højesteretisse (Taani kõrgeim kohus), väites muu hulgas, et maksuministerium peaks tunnistama, et kontrollitasud, mida Apcoa parkimistingimuste rikkumise eest üksiksõidukijuhi ja Apcoa vahelises suhtes nõuab, ei kujuta endast tasu käibemaksuga maksustatava teenuse eest. Maksuministerium palub Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) otsuse jõusse jätta. Højestereti (Taani kõrgeim kohus) menetluses olev kohtuasi puudutab üksnes Apcoa kohustust tasuda käibemaksu kontrollitasudelt, mida Apcoa nõuab asjaomastelt sõidukijuhtidelt.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 9 **Apcoa** väidab eelkõige, et kontrollitasud ei kujuta endast vastutasu jätkuva parkimisõiguse eest. Vastupidi, nende põhjuseks on Apcoa soov vältida õigusvastast parkimist ning tegemist on trahviga, mida sõidukijuht peab parkimistingimuste rikkumise eest maksma. Lisaks makstakse neid tasusid ühte määra alusel, millel puudub konkreetne majanduslik seos parkimisteenuse väärtusega.
- 10 Apcoa arvates ei ole tegemist tasu eest teenuste osutamisega. Seega ei kuulu käesolev kohtuasi käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 ega direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse.
- 11 Euroopa Kohtu praktikast viitab Apcoa eelkõige 8. juuli 2007. aasta kohtuotsusele C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains.
- 12 **Maksuministerium** väidab eelkõige, et vastutasuks kontrollitasu maksmise eest antakse sõidukijuhile tegelikult parkimiskoht. Asjaolu, et sõidukijuht on „saanud“ õigusvastaselt parkimiskoha ja peab seetõttu maksma kontrollitasu, ei oma tähtsust. Seega on kontrollitasu nõudmise ja parkimise enda vahel otsene seos. Aastal 2009 moodustasid kontrollitasud ligikaudu 34% Apcoa netokäibest ja moodustavad seega olulise osa tema majandustegevusest.
- 13 Maksuministeriumi arvates on seetõttu tegemist tasulise teenusega. Käesolev kohtuasi kuulub seega käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse.

- 14 Euroopa Kohtu praktikast viitab maksuministeerium eelkõige 22. novembri 2018. aasta kohtuotsusele C-295/17, MEO.

### **Eelotsusetaotluse esitamise põhjuste lühikokkuvõte**

- 15 Kontrollitasu eramaal parkimise tingimuste rikkumise eest on Taani õiguses seni peetud käibemaksuseaduse alusel käibemaksuga maksustatavaks. Võib järeldada, et selle leppetrahvi maksmise kohustus põhineb lepingulaadsel suhtel ning seega on Apcoa ja parkiva isiku vahel õigussuhe, millele on viidatud muu hulgas 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsuse C-16/93, Tolsma, punktis 14.
- 16 Pooled vaidlevad selle üle, kas täidetud on vastastikuste soorituste nõue.
- 17 Näib, et Euroopa Kohus ei ole varem teinud otsust kontrollitasude olemuse kohta käibemaksuõiguse tähenduses. Højesteret (kõrgeim kohus) leiab, et arvestades direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c sõnastust koostoimes Euroopa Kohtu praktikaga, on ebaselge, kas seda sätet tuleb tõlgendada nii, et sellised tasud kujutavad endast tasu käibemaksuga maksustatava teenuse eest.
- 18 Menetluse käigus esitati teavet, millest nähtub, et Ühendkuningriigi, Rootsi ja Saksamaa maksuhaldur on seisukohal, et eraomandis oleval maal parkimise tingimuste rikkumise eest makstavad kontrollitasud ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.
- 19 Kuna selle küsimuse selgitamine on käesoleva kohtuasja lahendamiseks otsustava tähtsusega ja ebakindlus puudutab liidu õigusnormi tõlgendamist, leiab Højesteret (Taani kõrgeim kohus), et tuleb esitada eelotsuse küsimus Euroopa Kohtule.