Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

20. jaanuar 2022 *

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Eraõigusliku äriühingu tegevus – Parklate käitamine eramaal – Selle äriühingu kogutavad kontrollikulud, kui autojuhid ei järgi nende parklate kasutamise tüüptingimusi – Kvalifitseerimine – Tehingute tegelik majanduslik ja kaubanduslik sisu

Kohtuasjas C-90/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Højestereti (Taani kõrgeim kohus) 7. veebruari 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. veebruaril 2020, menetluses

Apcoa Parking Danmark A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: esimese koja president A. Arabadjiev teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud I. Ziemele, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (ettekandja) ja A. Kumin,

kohtujurist: J. Richard de la Tour,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Apcoa Parking Danmark A/S, esindaja: *advokat* J. Steen Hansen,

– Taani valitsus, esindajad: J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff ja V. P. Jørgensen, hiljem M. S. Wolff ja V. P. Jørgensen, keda abistas *advokat* B. Søes Petersen,

– Iirimaa, esindajad: J. Quaney ja A. Joyce,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja U. Nielsen,

* Kohtumenetluse keel: taani.

olles 3. juuni 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti c.

2 Taotlus on esitatud Apcoa Parking Danmark A/S-i (edaspidi „Apcoa“) ja Skatteministerieti (maksuministeerium, Taani) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksu kogumisega kontrollikuludelt, mida Apcoa nõuab, kui autojuhid ei järgi nende parklate kasutamise tüüptingimusi, mis asuvad Apcoa hallataval eramaal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

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

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

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

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

Taani õigus

Käibemaksuseadus

5 18. mai 1994. aasta käibemaksuseaduse (lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (*Lovtidende* 1994 A, lk 1727) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) § 4 lõige 1 sätestab:

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

6 Selle seaduse § 13 lõike 1 punkt 8 näeb ette:

„Käibemaksust on vabastatud järgmised kaubad ja teenused:

[…]

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

7 Sama seaduse § 27 lõikes 1 on ette nähtud:

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

Liiklusseadustik

8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et liiklusseadustiku (færdselsloven) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis ei ole loetletud olukordi, kus võib sisse nõuda eramaal ebaseaduslikult parkimise kontrollimise kulusid. Seaduses on siiski täpsustatud, et alates 2014. aastal tehtud seadusemuudatusest on selle seadustiku § 122c sätestatud:

„[Ü]ldsusele avatud eravalduses parkimise korral võib kontrollitasu (kontrollikulud) kehtestada ainult siis, kui see on selgelt kohapeal märgitud (ilma, et see piiraks üldist ja selgelt märgitud parkimiskeeldu piirkonnas).“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Taani õiguse alusel asutatud eraõigusliku äriühingu Apcoa põhitegevus on eramaal asuvate parklate haldamine kokkuleppel nende maaomanikega.

10 Oma tegevuse raames määrab Apcoa kindlaks enda hallatavate parklate kasutamise tüüptingimused, näiteks tasu ja maksimaalset parkimisaega puudutavad tingimused.

11 Iga parkla sissepääsu juures on märk, millel on kirjas esiteks, et „[p]arkimisala kasutatakse vastavalt eraõiguse sätetele“, ja teiseks, et „[e]eskirjade rikkumise korral võidakse sisse nõuda kontrollikulud summas 510 [Taani krooni] (DKK)“ (ligikaudu 70 eurot) või „510 DKK päevas“. Need summad kujutasid endast Apcoa asjaomastel maksustamisaastatel, s.o 2008. ja 2009. aastal kohaldatud kontrollikulusid.

12 Vaidlust ei ole selles, et Apcoa tegeleb majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses ja ta on kohustatud tasuma käibemaksu parkimiskulude maksetelt, mis on tehtud kooskõlas maksete tegemise eeskirjadega. Seevastu vaidleb ta vastu sellele, et ta peab maksu tasuma kontrollikuludelt.

13 Apcoa esitas 25. oktoobril 2011 SKAT-le (Taani maksuhaldur) taotluse, milles palus tagastada käibemaks, mis oli nendelt kontrollikuludelt perioodil alates 1. septembrist 2008 kuni 31. detsembrini 2009 tasutud ja mille summa oli 25 089 292 Taani krooni (ligikaudu 3 370 000 eurot).

14 Maksuhaldur jättis 12. jaanuari 2012. aasta otsusega selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et vastavalt kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele, nagu need on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 5–8, peeti Taani õiguses neid kontrollikulusid käibemaksuga maksustatavaks.

15 Taotluse rahuldamata jätmise otsuse peale, mille Landsskatteretten (riiklik maksuvaidluste lahendamise komisjon, Taani) muutmata jättis, esitas Apcoa kaebuse Retten i Koldingile (Koldingi esimese astme kohus, Taani). See kohus jättis 23. jaanuari 2017. aasta otsusega kaebuse rahuldamata, asudes sisuliselt seisukohale, et Apcoa määratud kontrollikulud, mille ta kvalifitseeris „suurendatud parkimistasuks“, mida ta kogus siis, kui autojuht ei järginud Apcoa hallatavate parklate kasutamise tüüptingimusi, kujutavad endast vastutasu sellele autojuhile osutatud parkimisteenuse eest.

16 Apcoa esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Vestre Landsretile (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani). Kohus jättis apellatsioonkaebuse 10. septembri 2018. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et käesoleval juhul on parkimisteenuse ja eramaal ebaseadusliku parkimisega seotud kontrollikulude tasumise vahel otsene seos. Seega tuli seda summat pidada tasuks teenuste osutamise eest käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 tähenduses.

17 Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus) otsuse peale esitati eelotsusetaotluse esitanud kohtule Højesteretile (kõrgeim kohus) kassatsioonkaebus, mille raames Apcoa väitis sisuliselt, et summa, mille ta arvel nende kontrollikulude eest esitab, ei kujuta juhul, kui autojuht rikub Apcoa hallatavate parklate kasutamise tüüptingimusi, tasu parkimisõiguse säilimise eest, millele see autojuht saab tugineda parkimistasu maksmise eest. Seda summat ei saa pidada käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisalasse kuuluvaks koostoimes käibemaksuseaduse § 4 lõikega 1, kuivõrd summa on esiteks varem kindlaks määratud, ilma et sellel puuduks konkreetne majanduslik seos osutatud parkimisteenuse väärtusega, ja teiseks kujutab see Taani õiguses endast trahvi nende üldiste kasutustingimuste rikkumise eest.

18 Maksuministeerium väidab vastu, et kuna asjaomane autojuht saab vastutasuks ebaseadusliku parkimise kontrollimise kulude eest võimaluse tegelikult kasutada parkimiskohta, siis on parkimisteenuse ja nende kontrollikulude vahel otsene seos. Maksuministeerium märgib lisaks, et need kontrollikulud moodustavad olulise osa Apcoa käibest, kuna samade kontrollikuludena saadud summad moodustasid näiteks 2009. maksustamisaastal 34% tema käibest.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab kõigepealt, et käesolev eelotsusetaotlus puudutab üksnes küsimust, kas käibemaksuga tuleb maksustada kontrollikulud, mida Apcoa kogub juhul, kui autojuht ei ole järginud selle äriühingu hallatava parkla kasutamise tüüptingimusi. Lisaks täpsustab see kohus, et esiteks ei ole vaidlust selles, et parkimine ise on käibemaksuga maksustatav, ja teiseks ei puuduta põhikohtuasi Apcoa ja asjaomase parkimisala omaniku vahel jaotatud summade maksustamist käibemaksuga.

20 Seda täpsustust arvestades toob nimetatud kohus siiski välja 13 juhtumit, mil Apcoa kogub kontrollikulusid ebaseadusliku parkimise eest, nimelt kui:

„1. Makstud tasu ei ole piisav.

2. Kehtiv parkimispilet ei ole tuuleklaasil nähtav.

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

Juhtumeid 1–3 kohaldatakse tasuliste parklate puhul.

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

5. Parkimine puuetega inimestele mõeldud kohas. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus eeldab, et puuetega inimestele mõeldud parkimiskoht on märgistatud olenemata sellest, kas parkimine on tasuta või tasuline. Nendes kohtades parkimiseks peab autojuht olema pannud oma sõiduki tuuleklaasile tõendi oma liikumispuude kohta.

6. Parkimine väljaspool tähistatud parkimiskohti. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab igat liiki parkimiskohti, kui märgil on kirjas, et parkida tuleb parkimiskohtade sisse.

7. Parkimine keelatud. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab näiteks parkimist juurdepääsuteel, mis on mõeldud kasutamiseks tuletõrjesõidukitele.

8. Reserveeritud parkimisala. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab igat liiki parkimiskohti, mille puhul on nõutav parkimine konkreetsetes kohtades.

9. Nähtaval oleva parkimiskella puudumine.

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

11. Parkimiskell ei ole loetav. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab näiteks juhtumit, kui parkimiskella osutid on kella küljest lahti või kui elektroonilises kellas on viga.

12. Mitu parkimiskella. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab juhtumeid, kus asjaomane autojuht on pannud sõiduki tuuleklaasile mitu parkimiskella selleks, et pikendada oma parkimisaega.

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

13. Muu. See ebaseaduslikul parkimisel kontrollikulude kohaldamise põhjendus puudutab asjaomaste parklate kasutamise üldeeskirju, mis ei vasta ühelegi 12 eelnevale juhtumile. Seda põhjendust kohaldatakse näiteks juhul, kui parkimine selgelt takistab liiklust. Kui seda põhjendust kasutatakse kontrollikulude sissenõudmise õigustamiseks, siis tuleb seda täiendada rikkumist kirjeldava tekstiga.“

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab seejärel Euroopa Kohtu praktikas käibemaksuga maksustatavate teenuste valdkonnas peamisi seisukohti esiteks seoses tingimustega, mis puudutavad „vastastikuseid sooritusi“, mis loob „õigussuhte“, mis olenevalt olukorrast väljendab „otsest seost“ osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel, ning teiseks seoses tingimusega, et makstud summad kujutavad endast „tegelikku tasu individualiseeritava teenuse eest“. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelkõige 18. juuli 2007. aasta kohtuotsusele Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440) ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsusele MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), täpsustades, et põhikohtuasjas tugineb Apcoa neist esimesele kohtuotsusele, samas kui maksuministeerium tõi eriti esile teist lahendit.

22 Lõpuks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tavapäraselt on Taanis summasid, mida niisugused eraõiguslikud haldamisega tegelevad äriühingud nagu Apcoa koguvad õigusvastase parkimise kontrollimise kulude eest, alati käsitatud käibemaksuga maksustatavatena. Sellega seoses viitab ta oma kohtupraktikale, mis tuleneb eelkõige 12. aprilli 1996. aasta kohtuotsusest ja milles ta võttis seisukoha selliste kontrollikulude laadi kohta käibemaksu seisukohalt, mille ta kvalifitseeris „suurendatud parkimistasudeks“. Sellest kohtuotsusest nähtub, et selliseid „suurendatud tasusid“, mida koguti kvaasilepingulise suhte alusel, tuleb pidada tasuks teenuste osutamise eest ja seega käibemaksuga maksustada hoolimata asjaolust, et need „suurendatud tasud“ olid kindlaks määratud varem kehtestatud ja märkimisväärse tariifina võrreldes tasuga, mis vastab parkimistasule, kusjuures nende „suurendatud tasude“ eesmärk oli vältida ebaseaduslikku parkimist.

23 Järelikult on võimalik asuda seisukohale, et asjaomaste parklate kasutamise tüüptingimusi rikkunud autojuhi kohustus tasuda ebaseadusliku parkimise korral kontrollikulusid põhineb kvaasilepingulisel suhtel ning on seega Apcoa ja kõnealuse autojuhi vahel „õigussuhe“ 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsuse Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14) tähenduses. Siiski jääb kahtlus küsimuses, kas neid kontrollikulusid võib õiguspäraselt pidada tasuks käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamise eest, nimelt kinnitab seda kahtlust asjaolu, et selle kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt ei maksusta teiste liidu liikmesriikide maksuhaldurid, näiteks Saksamaa Liitvabariik ja Rootsi Kuningriik, selliseid kontrollikulusid käibemaksuga.

24 Neil asjaoludel otsustas Højesteret (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollikulu eramaal parkimise tingimuste rikkumise eest kujutab endast tasu osutatud teenuse eest ja kas seega on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollikulu, mida eraparklate käitamisega tegelev eraõiguslik äriühing kogub juhul, kui autojuht ei ole järginud nende parklate kasutamise tüüptingimusi, tuleb käsitada vastutasuna nende teenuste eest, mida osutati tasu eest selle sätte tähenduses, ning on sellisena käibemaksuga maksustatav.

26 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt, mis määratleb käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

27 Teenuseid osutatakse kõnealuse sätte tähenduses „tasu eest“ vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud sooritused on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individualiseeritud teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Käesoleval juhul tuleb märkida, et kindlaksmääratud kohta parkimine, mis asub ühes parklatest, mida haldab Apcoa, loob õigussuhte selle äriühingu kui teenuse osutaja ja asjaomase parkla haldaja ning seda parkimiskohta kasutava autojuhi vahel.

29 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust, et selle õigussuhte raames on pooltel õigused ja kohustused vastavalt asjaomaste parklate kasutamise tüüptingimustele, mille hulgas on eelkõige Apcoa poolt autoparklate kasutusse andmine ja asjaomase autojuhi kohustus maksta lisaks parkimistasule olenevalt olukorrast juhul, kui neid tüüptingimusi ei järgitud, õigusvastase parkimise kontrollimise kuludele vastav summa, mis on kirjas käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud märkidel.

30 Seega, mis käesolevas kontekstis puudutab esiteks vastastikuste soorituste tegemise tingimust käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktika tähenduses, siis näib, et see tingimus on täidetud. Parkimistasu ja olenevalt olukorrast ebaseadusliku parkimise kontrollimise kuludele vastava summa maksmine kujutab endast tasu parkimiskoha kasutusse andmise eest.

31 Teiseks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt on nõutav, et teenuse osutaja saadav tasu vastaks teenuse saajale osutatava teenuse tegelikule väärtusele käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktika tähenduses, siis tuleb sama moodi kohtujuristi ettepaneku punktis 51 esitatuga märkida, et autojuht, kes maksab kontrollikulude eest, sai enda kasutusse parkimiskoha või -ala ning et nende kontrollikulude suurus tuleneb asjaolust, et tingimused, millega asjaomane autojuht nõustus, on täidetud.

32 Seega kujutab nende summade kogusumma, mida autojuht oli kohustatud tasuma Apcoa osutatud parkimisteenuse eest, sealhulgas olenevalt olukorrast kontrollikulud õigusvastase parkimise eest, endast tingimusi, mille alusel autojuht tegelikult sai kasutada parkimiskohta, ja seda isegi juhul, kui ta otsustas seda ülemäära kasutada, ületades lubatud parkimisaega, jättes nõuetekohaselt tõendamata oma parkimisõiguse või parkides kohale, mis on reserveeritud või tähistamata, või takistades teisi liiklejaid vastuolus asjaomaste parklate kasutamise tüüptingimustega.

33 Järelikult ilmneb, et need kontrollikulud võivad olla otseselt seotud parkimisteenusega ja seega võib neid pidada lahutamatuks osaks kogusummast, mida autojuht on kohustatud tasuma Apcoale, kui ta otsustab oma sõiduki parkida ühes neist parklatest, mida see äriühing haldab.

34 Lisaks vastab nende kontrollikulude summa nendest kuludest ühe osa hüvitamisele, mis on seotud teenustega, mida Apcoa talle osutab. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 61 märkis, võtab see summa tingimata arvesse parklate käitamise kõrgemat hinda, mille on põhjustanud parkimine, mis ei vasta pakutava teenuse kasutamise tavapärastele tingimustele. Selle tasu

eesmärk on ka tagada Apcoale lepinguline tasu teenuse eest, mis on tehtud kasutajale omistatavatel tingimustel ja mis ei muuda nende suhte tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.

35 Seda kaalutlust kinnitavad täpsustused, mille Apcoa esitas vastuseks talle käesolevas menetluses Euroopa Kohtu saadetud kirjalikele küsimustele ja mille kohaselt kinnitas see äriühing sisuliselt, et ta saab nendest kontrollikuludest alalist tulu. Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et 2008. ja 2009. maksustamisaastal oli nendest kontrollikuludest saadud tulu ligikaudu 35% tema käibest ehk 10,4 miljonit eurot 2008. aastal ja 11 miljonit eurot 2009. aastal.

36 Lisaks märgib Apcoa Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele antud vastustes sisuliselt, et kui pärast seda, kui lõpeb parkimisaeg, mille eest asjaomane autojuht maksis parkimistasu, ei lahku juht oma sõidukiga, on sõiduk endiselt pargitud tasu eest, mida olenevalt olukorrast korduvalt kogutakse õigusvastase parkimise kontrollimise kuludena, seni kuni autojuht tuleb sõidukile järele.

37 Need asjaolud tõendavad otsese seose olemasolu osutatud teenuse ja Apcoa kogutud kontrollikulude vahel käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktika tähenduses.

38 Seda järeldust kinnitab asjaomase tehingu tegelik majanduslik ja kaubanduslik sisu, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus. Mis puudutab lepingutingimuste tähtsust maksustatava tehingu puhul, siis tuleb märkida, et majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Apcoa ja Euroopa Komisjon väitsid siiski, et summat, mille autojuht selliste kontrollikuludena maksis, ei saa pidada teenuse saajale osutatava individualiseeritava teenuse tegelikuks väärtuseks ega pidada eraldi teenuse osutamise eest makstavaks tasuks 18. juuli 2007. aasta kohtuotsuse Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punktid 21–35) tähenduses, kuna Apcoa poolt parkimiskoha kasutusse andmine ei sõltu sellest, kas asjaomane autojuht on need kontrollikulud tasunud.

40 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksu seisukohalt tuleb iga sooritust üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Euroopa Kohus on siiski möönnud, et otsene seos on olemas juhul, kui kaks sooritust on vastastikku seotud: üks tehakse üksnes tingimusel, et teine tehakse samuti, ja vastupidi (11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Käesoleval juhul on see nii, kuna – nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 66 märkis – omavahel on seotud asjaolu, et Apcoa kogub õigusvastase parkimise kontrollimise kulusid, ning asjaolu, et autojuht pargib Apcoa kindlaksmääratud erilistel asjaoludel, mis on aluseks sellele kõrgemale tariifile. Nimelt ei ole vaja õigusvastast parkimist kontrollida ja järelikult ei kehtestata selliseid kontrollikulusid juhul, kui parkimiskoha kasutusse andmise teenust ei ole varem osutatud.

43 Lisaks tuleb tõdeda, et kohtuasjas, milles tehti 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), kõnealuseid teenuseid ei osutatud. Põhikohtuasjas aga osutati parkimiskoha kasutada andmise teenust.

44 Samuti ei lükka käesoleva kohtuotsuse punktis 37 tehtud järeldust ümber Apcoa argumendid, mille kohaselt on esiteks summa, mille ta arvetel esitab õigusvastase parkimise kontrollimise kuluna, varem kindlaks määratud ja sellel puudub konkreetne majanduslik seos osutatud parkimisteenuse väärtusega, ning teiseks kujutab see summa Taani õiguses endast leppetrahvi.

45 Mis puudutab esimesena Apcoa argumenti, mille kohaselt on see summa varem kindlaks määratud ja sellel puudub konkreetne majanduslik seos osutatud parkimisteenuse väärtusega, siis tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole tehingu kvalifitseerimisel teenuse osutamiseks tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses asjasse puutuv tasu suurus, eelkõige asjaolu, kas tasu on sama suur, suurem või väiksem kuludest, mis maksukohustuslasele oma teenuse osutamise käigus tekkis. Nimelt ei mõjuta see asjaolu otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Mis puudutab teisena Apcoa argumenti, et summa, mille ta arvetel esitab õigusvastase parkimise kontrollimise kuluna, kvalifitseeritakse riigisiseses õiguses leppetrahviks, siis piisab, kui meenutada, nagu sisuliselt märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 42, et käibemaksudirektiivi sätete tõlgendamisel on hinnangu andmine sellele, kas tasu makstakse vastutasuna teenuste osutamise eest, liidu õiguse küsimus, mis tuleb lahendada eraldi hinnangust, mis antakse riigisisese õiguse alusel (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punktid 69 ja 70).

47 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollikulu, mida eraparklate käitamisega tegelev eraõiguslik äriühing kogub juhul, kui autojuht ei ole järginud nende parklate kasutamise tüüptingimusi, tuleb käsitada vastutasuna nende teenuste eest, mida osutati tasu eest selle sätte tähenduses, ning on sellisena käibemaksuga maksustatav.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kontrollikulu, mida eraparklate käitamisega tegelev eraõiguslik äriühing kogub juhul, kui autojuht ei ole järginud nende parklate kasutamise tüüptingimusi, tuleb käsitada vastutasuna nende teenuste eest, mida osutati tasu eest selle sätte tähenduses, ning on sellisena käibemaksuga maksustatav.

Allkirjad