

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 20 stycznia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zakres stosowania – Czynności podlegające opodatkowaniu – Działalność prowadzona przez spółkę prawa prywatnego – Prowadzenie parkingów na terenach prywatnych – Opłaty kontrolne pobierane przez tę spółkę w przypadku nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów – Kwalifikacja – Realia gospodarcze i handlowe transakcji

W sprawie C-90/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Højesteret (sąd najwyższy, Dania) postanowieniem z dnia 7 lutego 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 lutego 2020 r., w postępowaniu:

Apcoa Parking Danmark A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, I. Ziemele, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Apcoa Parking Danmark A/S – J. Steen Hansen, адвокат,
- w imieniu rządu duńskiego – pocztkowo J. Nymann-Lindegren, M.S. Wolff i V.P. Jørgensen, a następnie M.S. Wolff i V.P. Jørgensen, w charakterze pełnomocników, które wspiera B. Søren Petersen, адвокат,
- w imieniu Irlandii – J. Quaney i A. Joyce, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i U. Nielsen, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 czerwca 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Apcoa Parking Danmark A/S (zwaną dalej „Apcoa”) a Skatteministeriet (ministerstwem podatków, Dania) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) opłat kontrolnych pobieranych przez tę spółkę w przypadku nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania parkingów znajdujących się na terenach prywatnych, którymi spółka ta zarządza.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

Prawo duńskie

Ustawa o VAT

5 Paragraf 4 ust. 1 lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (ustawy o VAT) z dnia 18 maja 1994 r. (Lovtidende 1994 A, s. 1727), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwaną dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Towary i usługi dostarczone odpłatnie na terytorium krajowym podlegają [VAT]. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właścicieli. Dostawa usług oznacza wszystkie inne świadczenia”.

6 Zgodnie z § 13 ust. 1 pkt 8 tej ustawy:

„Następujące towary i usługi są zwolnione z [VAT]:

[...]

8) Administracja, wynajem oraz dzierżawa nieruchomości, jak również dostarczanie gazu, wody, elektryczności i energii cieplnej związane z wynajmem oraz dzierżawą. Zwolnienie nie obejmuje jednak [...] wynajmu miejsc kempingowych, parkingowych, powierzchni reklamowych,

jak równie? przechowalni”.

7 Paragraf 27 ust. 1 wskazanej ustawy stanowi:

„W przypadku dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug podstaw? opodatkowania stanowi wynagrodzenie, obejmuj?ce równie? subwencje, zwi?zane bezpo?rednio z cen? dostawy lub ?wiadczenia, z wy??czeniem podatku przewidzianego w niniejszej ustawie. Je?li p?atno?? jest dokonywana w ca?o?ci lub cz??ci przed dostaw? towaru lub wykonaniem us?ugi, lub przed wystawieniem faktury, podstawa opodatkowania wynosi 80% otrzymanej kwoty”.

Kodeks drogowy

8 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e færdselsloven (kodeks drogowy), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym, nie wymienia sytuacji, w których mog? zosta? pobrane op?aty kontrolne za nieprawid?owe parkowanie na prywatnej nieruchomo?ci. Wyja?nia jednak, ?e od czasu nowelizacji przepisów w 2014 r. § 122c tego kodeksu stanowi:

„W przypadku parkowania na ogólnodost?pnym prywatnym gruncie op?ata kontrolna mo?e zosta? na?o?ona jedynie wtedy, gdy zosta?o to w wyra?ny sposób wskazane na obiekcie (z zastrze?eniem ogólnego i wyra?nie oznaczonego zakazu parkingu w danej strefie)”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

9 G?ównym przedmiotem dzia?alno?ci Apcoa, spółki prawa du?skiego, jest prowadzenie parkingów na prywatnych nieruchomo?ciach, w porozumieniu z ich w?a?cicielami.

10 W ramach swojej dzia?alno?ci Apcoa okre?la ogólne warunki u?ytkowania parkingów, którymi zarz?dza, takie jak warunki dotycz?ce pobierania op?at i maksymalnego czasu trwania postoju.

11 Przy wje?dzie na ka?dy z tych parkingów znajduje si? tablica wskazuj?ca, po pierwsze, ?e „[s]trefa [parkowania] jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa prywatnego”, a po drugie, ?e „[n]aruszenie postanowie? mo?e poci?gn?? za sob? na?o?enie op?aty kontrolnej w wysoko?ci 510 [koron du?skich] (DKK)” (oko?o 70 EUR) lub „510 DKK dziennie”. Kwoty te odzwierciedla?y op?aty kontrolne stosowane przez Apcoa w rozpatrywanych latach podatkowych, a mianowicie w roku 2008 i 2009.

12 Bezsporne jest, ?e Apcoa prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT i podlega VAT z tytu?u op?at pobranych za parkowanie odbywaj?ce si? zgodnie z jego zasadami. Spółka ta kwestionuje natomiast, ?e jest zobowi?zana do zap?aty tego podatku z tytu?u op?at kontrolnych.

13 W dniu 25 pa?dziernika 2011 r. Apcoa z?o?y?a do SKAT (organu podatkowego, Dania) wniosek o zwrot VAT zap?aconego z tytu?u tych op?at kontrolnych w okresie od dnia 1 wrze?nia 2008 r. do dnia 31 grudnia 2009 r., którego kwota wynosi?a 25 089 292 DKK (oko?o 3 370 000 EUR).

14 Decyzj? z dnia 12 stycznia 2012 r. organ podatkowy oddali? ten wniosek ze wzgl?du na to, ?e zgodnie z maj?cymi zastosowanie przepisami krajowymi, przedstawionymi w pkt 5–8 niniejszego wyroku, wspomniane op?aty kontrolne zosta?y uznane w prawie du?skim za obj?te VAT.

15 Ta decyzja odmowna, utrzymana w mocy przez Landsskatteretten (krajow? komisj? podatkow?, Dania), zosta?a zaskar?ona przez Apcoa do Retten i Kolding (s?du rejonowego w

Koldingu, Dania). Wyrokiem z dnia 23 stycznia 2017 r. sąd ten oddalił skargę, uznając zasadniczo, że opłaty kontrolne stosowane przez Apcoa, które zakwalifikował jako „podwyższone opłaty za parkowanie”, pobierane w przypadku nieprzestrzegania przez kierowcę ogólnych warunków użytkowania parkingów, którymi zarządza, stanowi wynagrodzenie za usługę parkingową, z której kierowca ten skorzystał.

16 Apcoa wniosła apelację od tego wyroku do Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego, Dania). Wyrokiem z dnia 10 września 2018 r. sąd ten oddalił tę apelację ze względu na to, że w niniejszej sprawie istnieje bezpośrednia zależność między usługą parkingową a zapłatą opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie na prywatnej nieruchomości. W związku z tym rzeczony kwotowo należało uznać za wynagrodzenie za świadczenie usługi w rozumieniu § 4 ust. 1 ustawy o VAT.

17 Od wyroku Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego) wniesiono skargę kasacyjną do Højesteret (sądu najwyższego), będącego sądem odwoławczym, w ramach której Apcoa podniosła zasadniczo, że kwota, którą spółka ta fakturuje z tytułu tych opłat kontrolnych w przypadku naruszenia przez kierowcę ogólnych warunków użytkowania parkingów, którymi zarządza, nie stanowi wynagrodzenia za utrzymanie prawa postoju, na które kierowca ten może się powołać w zamian za uiszczenie opłaty za parkowanie. Kwoty tej w zakresie, w jakim, po pierwsze, jest określona z góry, bez konkretnego gospodarczego związku z wartością świadczonej usługi parkingowej, a po drugie, stanowi w prawie duńskim karę za naruszenie ogólnych warunków użytkowania, nie można uznać za objętą zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w związku z § 4 ust. 1 ustawy o VAT.

18 Ministerstwo podatków uważa ze swej strony, że skoro dany kierowca uzyska – w zamian za opłaty kontrolne za nieprawidłowe parkowanie – skuteczny dostęp do miejsc parkingowych, istnieje bezpośredni związek między usługą parkingową a tymi opłatami kontrolnymi. Ministerstwo to podnosi ponadto, że wspomniane opłaty kontrolne stanowi istotną część obrotu Apcoa, ponieważ na przykład w roku podatkowym 2009 kwoty pobrane z tytułu tych opłat kontrolnych stanowiły 34% obrotu tej spółki.

19 Sąd odwoławczy podkreśla przede wszystkim, że niniejsze odesłanie prejudycjalne dotyczy wyłączenie kwestii ewentualnego objęcia VAT opłat kontrolnych pobieranych przez Apcoa w przypadku nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania parkingów, którymi spółka ta zarządza. Ponadto sąd ten wyjaśnia, po pierwsze, że nie ulega wątpliwości, iż sam postój jest objęty VAT, a po drugie, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy opodatkowania tym podatkiem kwot dzielonych między Apcoa i właściciela danego parkingu.

20 Uściślwszy powyższe, sąd odwoławczy przedstawia trzynastę przypadków, w których Apcoa pobiera opłaty kontrolne za nieprawidłowe parkowanie, które obejmują:

- „1. Uiszczenie zbyt niskiej opłaty.
2. Wąwny bilet parkingowy niewidoczny za przednią szybą.
3. Bilet niezdatny do kontroli, przykładowo, jeżeli bilet parkingowy nie został umieszczony w prawidłowy sposób.

Przypadki od 1 do 3 dotyczą płatnego parkowania.

4. Brak własnego biletu parkingowego, przykładowo, w ramach parkingu dla mieszkańców, na którym wymagana jest zgoda na korzystanie z konkretnych miejsc parkingowych.

5. Parkowanie na miejscu przeznaczonym dla osób niepełnosprawnych. Ta podstawa pobierania opłat kontrolnych ma zastosowanie jedynie w przypadku postawienia znaku parkowania dla osób niepełnosprawnych, bez względu na jego darmowy lub odpłatny charakter. Żeby móc parkować w takich miejscach, kierowca musi mieć za przednią szybą samochodu dokument potwierdzający.

6. Parkowanie poza wyznaczonymi miejscami postojowymi. Ta podstawa pobierania opłat kontrolnych ma zastosowanie do wszystkich miejsc postojowych, o ile tablica nakazuje parkowanie w granicach wyznaczonych miejsc.

7. Niedozwolone parkowanie. Ta podstawa nałożenia opłat ma zastosowanie na przykład w razie parkowania na drodze przeciwnojezdowej.

8. Zastrzeżony obszar parkingowy. Ta podstawa pobierania opłat ma zastosowanie do wszystkich typów parkingów, w których wymagane jest parkowanie w specjalnych miejscach.

9. Brak widocznego dysku parkingowego.

10. Dysk parkingowy ustawiony w sposób nieprawidłowy/upłynął zaznaczony na nim czas parkowania.

11. Dysk parkingowy nieczytelny. Ta podstawa nałożenia opłat znajduje zastosowanie, na przykład, jeżeli od dysku parkingowego odpadły wskaźniki lub jeżeli wystąpi błąd na dysku elektronicznym.

12. Wiele dysków parkingowych. Ta podstawa pobrania opłat ma zastosowanie w przypadku, gdy kierowca umieści kilka dysków parkingowych za przednią szybą celem przedłużenia czasu parkowania.

Podstawy nałożenia opłat od 9 do 12 dotyczą przypadków, w których parkowanie jest darmowe przez określony czas, jednak wymagany jest dysk parkingowy jako potwierdzenie momentu, w którym samochód został zaparkowany.

13. Pozostałe. Ta podstawa nałożenia opłat kontrolnych znajduje zastosowanie w przypadku naruszenia reguł parkowania, które nie są opisane w żadnym z powyższych dwunastu punktów. Punkt 13 stosuje się na przykład, gdy parkowanie wyraźnie utrudnia ruch. W przypadku gdy ta podstawa jest stosowana celem uzasadnienia nałożenia opłat kontrolnych, zostaje ona uzupełniona opisem naruszenia”.

21 Sąd ten przypomina następnie główne wnioski płynące z orzecznictwa Trybunału w dziedzinie świadczenia usług podlegających opodatkowaniu VAT w odniesieniu do, po pierwsze, warunków dotyczących istnienia „świadczeń wzajemnych” ustanawiających „stosunek prawny” odzwierciedlający w danym przypadku „bezpośredni związek” pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem, a po drugie, warunku dotyczącego tego, że zapłacone kwoty stanowią „rzeczywiste wynagrodzenie za możliwość wyodrębnienia usług”. Powołuje się on w szczególności na wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), i z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), uściślając przy tym, że w ramach postępowania głównego Apcoa powołuje się na pierwszy z tych wyroków, podczas gdy ministerstwo podatków odnosi się w szczególności do drugiego z nich.

22 Wreszcie, sąd ten zauważa, że tradycyjnie w Danii kwoty pobierane przez spółki zarządzające prawą prywatnego, takie jak Apcoa, z tytułu opłat kontrolnych za nieprawidłowe

parkowanie, zawsze były uznawane za objęte VAT. W tym względzie powołuje się on w szczególności na własne orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 12 kwietnia 1996 r., w którym sąd ten orzekł w przedmiocie charakteru, w świetle VAT, takich opłat kontrolnych, kwalifikując je jako „podwyższone opłaty za parkowanie”. Z wyroku tego wynika, że takie „podwyższone opłaty”, pobierane na podstawie stosunku quasi-umownego, należy uznać za wynagrodzenie za świadczenie usług, a tym samym za podlegające VAT, niezależnie od faktu, że te „podwyższone opłaty” zostały określone według ustalonej z góry stawki, która jest istotnie wyższa niż stawka samej opłaty parkingowej, gdy te „podwyższone opłaty” mają zapobiegać nieprawidłowemu parkowaniu.

23 Można w związku z tym uznać, że spoczywający na kierowcach, którzy dopuścili się naruszenia ogólnych warunków użytkowania danych parkingów, obowiązek uiszczenia opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie opiera się na stosunku o charakterze quasi-umownym i że w konsekwencji między Apcoa a tymi kierowcami istnieje „stosunek prawny” w rozumieniu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14). Pojawiają się jednak wątpliwości co do tego, czy owe opłaty kontrolne można w uzasadniony sposób uznać za wynagrodzenie za świadczenie usług podlegające VAT, które to wątpliwości umacnia fakt, że zgodnie z informacjami będącymi w posiadaniu tego sądu organy podatkowe innych państw członkowskich Unii, takich jak Republika Federalna Niemiec i Królestwo Szwecji, nie obejmowały takich opłat kontrolnych VAT.

24 W tych okolicznościach Højesteret (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne z tytułu naruszenia przepisów regulujących parkowanie na prywatnej nieruchomości stanowi odpłatność za świadczone usługi, w związku z czym ma miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Poprzez swe pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne pobierane przez spółkę prawa prywatnego prowadzącą prywatne parkingi w razie nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne usługi w rozumieniu tego przepisu i podlegające jako takie VAT.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który określa zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odpłatne świadczenie usług wykonywane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

27 W rozumieniu tego przepisu świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczonej usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że parkowanie na określonym miejscu znajdującym się na jednym z parkingów, którymi zarządza Apcoa, powoduje powstanie stosunku prawnego między tą spółką jako usługodawcą i zarządzającym danym parkingiem a kierowcą, który

skorzysta? z tego miejsca parkingowego.

29 W tym wzgl?dzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, wynika, ?e w ramach tego stosunku prawnego strony korzystaj? z praw i wywi?zuj? si? z obowi?zków, zgodnie z ogólnymi warunkami u?ytkowania odno?nych parkingów, w?ród których znajduj? si? w szczególno?ci udost?pnienie przez Apcoa miejsca parkingowego i spoczywaj?cy na danym kierownicy obowi?zek uiszczenia, oprócz op?aty za parkowanie, stosownie do okoliczno?ci, w razie nieprzestrzegania tych ogólnych warunków, kwoty odpowiadaj?cej op?atom kontrolnym za nieprawid?owe parkowanie, wskazanej na tablicy informacyjnej, o której mowa w pkt 11 niniejszego wyroku.

30 W tym kontek?cie zatem, po pierwsze, je?li chodzi o warunek dotycz?cy istnienia ?wiadcze? wzajemnych w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku, wydaje si?, ?e warunek ten jest spe?niony. Uiszczenie op?at za parkowanie oraz, stosownie do okoliczno?ci, kwoty odpowiadaj?cej op?atom kontrolnym za nieprawid?owe parkowanie stanowi bowiem wynagrodzenie za udost?pnienie miejsca parkingowego.

31 Co si? tyczy, po drugie, warunku, zgodnie z którym wynagrodzenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku, nale?y zauwa?y?, podobnie jak uczyni? to rzecznik generalny w pkt 51 opinii, ?e kierowca, który uiszcza te op?aty kontrolne, skorzysta? z miejsca parkingowego lub strefy parkowania, a wysoko?? tych op?at kontrolnych wynika z tego, ?e warunki zaakceptowane przez danego kierowc? zosta?y spe?nione.

32 W zwi?zku z tym ??czna kwota, jak? kierowcy zobowi?zali si? zap?aci? w zamian za ?wiadczone? przez Apcoa us?ug? parkingow? – w stosownych przypadkach wraz z op?atami kontrolnymi za nieprawid?owe parkowanie – stanowi warunki, na jakich faktycznie skorzystali oni z miejsca parkingowego, i to nawet je?li zdecydowali si? oni na nieprawid?owe jego u?ytkowanie, przekraczaj?c dozwolony czas postoju, nie uzasadniaj?c prawid?owo swojego prawa postoju czy te? parkuj?c na miejscu zastrze?onym, nieoznaczonym lub w sposób utrudniaj?cy ruch, z naruszeniem ogólnych warunków u?ytkowania odno?nych parkingów.

33 W rezultacie wydaje si?, ?e te op?aty kontrolne mog? mie? bezpo?redni zwi?zek z us?ug? parkingow? i w konsekwencji mo?na je uzna? za integraln? cz??? ca?kowitej kwoty, któr? kierowcy zobowi?zali si? zap?aci? Apcoa, decyduj?c si? na zaparkowanie swojego pojazdu na jednym z parkingów, którymi spółka ta zarz?dza.

34 Ponadto kwota wspomnianych op?at kontrolnych odpowiada odzyskaniu cz??ci kosztów zwi?zanych ze us?ugami, jakie wy?wiadczy?a Apcoa na rzecz tych kierowców. Jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 61 opinii, kwota ta musi uwzgl?dnia? wy?szy koszt prowadzenia parkingów, wygenerowany przez postój, który jest niezgodny z normalnymi warunkami korzystania z oferowanej us?ugi. To ?wiadczenie wzajemne ma równie? zapewni? Apcoa wynagrodzenie umowne za us?ug? na warunkach, których zastosowanie mo?na przypisa? us?ugobiorcy, a które nie mog? zmieni? rzeczywistych zdarze? gospodarczych i handlowych istniej?cych w relacji mi?dzy nimi.

35 Ustalenie to znajduje potwierdzenie w wyjaśnieniach przedstawionych przez Apcoa w odpowiedzi na pytania na piśmie, które zostały do niej skierowane przez Trybunał w ramach niniejszego postępowania, zgodnie z którymi spółka ta potwierdziła zasadniczo, że te opłaty kontrolne stanowią dochody o stałym charakterze. W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w latach podatkowych 2008 i 2009 dochody uzyskane przez nią z owych opłat kontrolnych wynosiły około 35% jej obrotu, czyli 10,4 mln EUR w 2008 r. i 11 mln EUR w 2009 r.

36 Ponadto w odpowiedziach na pytania na piśmie Trybunału Apcoa zwraca w istocie uwagę, że jeżeli po upływie czasu postoju, za który zostały uiszczone przez danego kierowcę opłaty za parkowanie, kierowca ten nie odbierze swojego pojazdu, pojazd ten pozostaje na parkingu za naliczeniem opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie, które to naliczenie stosownie do okoliczności może nastąpić wielokrotnie, i to aż do momentu, gdy ten kierowca ten odbierze pojazd.

37 Tego rodzaju okoliczności mogą świadczyć o istnieniu bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a opłatami kontrolnymi pobranymi przez Apcoa w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku.

38 Wniosek ten potwierdza w istocie realia gospodarcze i handlowe danej transakcji, z zastrzeżeniem weryfikacji, jak powinien przeprowadzić sąd odsyłający. Otóż, co się tyczy wartości warunków umownych w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, uwzględnienie tych rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Apcoa i Komisja Europejska podniosły jednak, że kwoty zapłaconej przez kierowcę z tytułu takich opłat kontrolnych nie można uznać za rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy ani uznać jej za wynagrodzenie za świadczenie samodzielnej usługi w rozumieniu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 21–35), ponieważ udostępnienie przez Apcoa tego miejsca parkingowego nie jest uzależnione od uiszczenia przez danego kierowcę tych opłat kontrolnych.

40 W związku z tym należy zauważyć, że do celów VAT każde świadczenie należy zwykle uznawać za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyroki: z dnia 17 stycznia 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Trybunał przyznaje jednak, że bezpośredni związek istnieje wówczas, gdy dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego – i odwrotnie (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Otóż jest tak w niniejszym przypadku, ponieważ, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 66 opinii, pobieranie przez Apcoa opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie i parkowanie przez danego kierowcę w szczególnych okolicznościach, które określiła ta spółka, a które pociągają za sobą takie podwyższone opłaty za parkowanie, są ze sobą powiązane. Konieczność przeprowadzenia kontroli nieprawidłowego parkowania i w konsekwencji nałożenie takich opłat kontrolnych nie może bowiem mieć miejsca, jeżeli usługa udostępnienia miejsca parkingowego

nie została wcześniej wykonana.

43 Ponadto należy stwierdzić, że w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 18 lipca 2007 r., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), rozpatrywana usługa nie została wyświadczona. Tymczasem w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym usługa udostępnienia miejsca parkingowego została rzeczywiście wykonana.

44 Wniosku zawartego w pkt 37 niniejszego wyroku nie jest również w stanie podważyć argumentacja przedstawiona przez Apcoa, zgodnie z którą, po pierwsze, kwota fakturowana przez nią z tytułu opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie jest z góry ustalona i pozostaje bez konkretnego gospodarczego związku z wartością świadczonej usługi parkingowej, a po drugie, na gruncie prawa duńskiego kwota ta stanowi karę.

45 Co się tyczy w pierwszej kolejności argumentu Apcoa, zgodnie z którym rzeczona kwota jest z góry określona i pozostaje bez konkretnego gospodarczego związku z wartością świadczonej usługi parkingowej, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dla zakwalifikowania transakcji jako transakcji dokonanej odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT bez znaczenia jest wysokość świadczenia wzajemnego, w szczególności okoliczności, czy jest ona równa kosztom poniesionym przez podatnika w związku ze świadczeniem usługi, czy też od nich wyśza lub niśza. Taka okoliczność nie może mieć bowiem wpływu na bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jeżeli chodzi w drugiej kolejności o podniesiony przez Apcoa argument, zgodnie z którym kwota fakturowana przez nią z tytułu opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie jest uznawana w prawie krajowym za karę, wystarczy przypomnieć, jak zauważyć w istocie rzecznik generalny w pkt 42 opinii, że dla celów wykadni przepisów dyrektywy VAT ocena tego, czy płatność dokonywana jest w zamian za świadczenie usługi, jest kwestią z zakresu prawa Unii, którą należy rozstrzygać odrębnie od oceny dokonywanej na mocy prawa krajowego (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 69, 70).

47 W świetle ogółu powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne pobierane przez spółkę prawa prywatnego prowadzącą prywatne parkingi w razie nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne usługi w rozumieniu tego przepisu, które jako takie podlegają VAT.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsądającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne pobierane przez spółkę prawa prywatnego prowadzącą prywatne parkingi w razie nieprzestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne usługi w rozumieniu tego

przepisu, które jako takie podlegają podatkowi od wartości dodanej (VAT).

Podpisy

* Język postępowania: duński.