

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JEANA RICHARDA DE LA TOUR

přednesené dne 3. června 2021(1)

Věc C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

proti

Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Højesteret (Nejvyšší soud, Dánsko)]

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zdanitelná plnění – Poskytnutí služby za úplatu – Poplatky vybírané v případě nedodržení podmínek parkování na soukromém pozemku – Kvalifikace“

I. Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty(2).

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Apcoa Parking Danmark A/S (dále jen „Apcoa“) a Skatteministeriet (ministerstvo pro daňové záležitosti, Dánsko) ohledně zdanění kontrolních poplatků vybíraných v případě nedodržení podmínek parkování na soukromém pozemku daní z přidané hodnoty (DPH).

3. Soudní dvůr je vyzván, aby rozhodl, zda tyto poplatky představují částku splatnou jako odškodnění za porušení smluvních závazků, nebo naopak jako protiplnění za poskytnutí individualizovatelné služby ve smyslu směrnice o DPH.

4. Uvedu důvody, které mě vedou k tomu, že navrhuji Soudnímu dvoru, aby přijal tuto druhou kvalifikaci.

II. Právní rámec

A. Směrnice o DPH

5. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. §lánek 9 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

„Ekonomickou ?inností‘ se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

7. Podle §látku 14 odst. 1 uvedené sm?rnice se „dodáním zboží“ rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

8. §lánek 24 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„Poskytnutím služby‘ se rozumí každé pln?ní, které není dodáním zboží.“

9. §lánek 25 sm?rnice o DPH zní:

„Poskytnutí služby m?že mimo jiné spo?ívat v n?kterém z t?chto pln?ní:

- a) postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na ur?itý dokument zakládající vlastnické právo ?i nikoli;
- b) p?ijetí závazku zdržet se ur?itého jednání nebo strp?t ur?ité jednání nebo situaci;
- c) vykonání služby na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.“

10. §lánek 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 písm. b) této sm?rnice stanoví:

„1. ?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Z osvobození od dan? podle odst. 1 písm. l) jsou vylou?ena tato pln?ní:

[...]

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

[...]“

B. **Dánské právo**

1. ***Zákon o DPH***

11. Ustanovení § 4 odst. 1 lov om merværdiafgift (zákon o dani z p?idané hodnoty)(3) stanoví:

„Zboží a služby poskytované za úplatu v tuzemsku podléhají dani. Za ‚dodání zboží‘ se považuje p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Poskytnutí služby zahrnuje jakékoli jiné pln?ní.“

12. Ustanovení § 13 odst. 1 bodu 8 tohoto zákona zní:

„Následující zboží a služby jsou osvobozeny od DPH:

[...]

8) Správa, nájem a pacht nemovitého majetku, jakož i dodávky plynu, vody, elektřiny a tepla spojené s nájmem nebo pachtem. Osvobození se nicméně nevztahuje na [...] nájem tábořiště, parkoviště nebo veřejných prostor, ani na nájem schránek pro úschovu zavazadel.“

13. Ustanovení § 27 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Při dodání zboží a služeb je základ daně tvořen odměnou, včetně dotací, přímo spojenou s cenou zboží nebo služeb, ale nezahrnuje daň stanovenou tímto zákonem. Dochází-li k platbě v plném rozsahu nebo zčásti před dodáním nebo před vystavením faktury, činí základ daně 80 % obdržené částky.“

2. ***Zákon o silničním provozu***

14. Podle předkládajícího soudu færdselsloven (zákon o silničním provozu) neuvádí situace, kdy mohou být vybírány kontrolní poplatky za neoprávněné parkování na soukromém pozemku. Od legislativní změny v roce 2014 však tento zákon stanoví v § 122 c odst. 1, že v případě parkování na soukromé ploše přístupné veřejnosti může být sankční poplatek (kontrolní poplatek) uložen pouze tehdy, je-li jasně uveden na místě (s výhradou obecného a jasně znaného zákazu parkování v oblasti).

III. **Skutkové okolnosti sporu v povodním řízení a předběžná otázka**

15. Společnost Apcoa je soukromá společnost, která provozuje parkoviště na soukromých pozemcích na základě smlouvy s jejich vlastníky. Stanoví takové podmínky užívání parkovacích stání, jako je zákaz parkování bez zvláštního povolení, maximální doba parkování a případná platba poplatku za parkování. V případě porušení podmínek užívání vybírá společnost Apcoa navíc zvláštní kontrolní poplatky [510 dánských korun (DKK) (přibližně 69 eur) v letech 2008 a 2009].

16. U vstupu na dotčená parkoviště je umístěna cedule, která mimo jiné uvádí, že „[p]orušení právních předpisů může mít za následek výběr kontrolních poplatků ve výši 510 DKK“ nebo „[p]orušení právních předpisů může mít za následek výběr kontrolních poplatků ve výši 510 DKK/den“. Uvádí také, že „[o]blast [parkování] je provozována v souladu s pravidly soukromého práva“.

17. Společnost Apcoa je povinná k platbě DPH z úhrady poplatků vybíraných v případě parkování v souladu s pravidly parkoviště.

18. Dne 25. října 2011 společnost Apcoa požádala SKAT (dánský daňový orgán) o vrácení DPH zaplacené z titulu kontrolních poplatků uhrazených v období od 1. září 2008 do 31. prosince 2009, jejichž výše byla vyčíslena na 25 089 292 DKK (přibližně 3 370 000 eur).

19. Spor se netýká zdanění DPH ve vztazích mezi společnostmi Apcoa a vlastníkem dotčené parkovací plochy.

20. Dne 12. ledna 2012 SKAT žádost zamítl s odvodněním, že kontrolní poplatky jsou považovány za podléhající DPH na základě § 4 odst. 1 a § 27 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s

§ 13 odst. 1 bodem 8 druhou v?tou tohoto zákona.

21. Dne 23. prosince 2014 bylo toto rozhodnutí potvrzeno Landskatteretten (Státní da?ová komise, Dánsko).

22. Landskatteretten (Státní da?ová komise) uvedla t?ináct p?ípad?, ve kterých m?že společnost Apcoa vybírat kontrolní poplatky:

„1. Nedostate?ná platba parkovného.

2. Platný parkovací lístek není viditeln? umíst?n za ?elním sklem.

3. Nekontrolovatelný lístek, nap?íklad pokud parkovací lístek není správn? umíst?n.

P?ípady 1 až 3 se uplatní v p?ípad? placeného stání.

4. Neexistence platného parkovacího lístku, nap?íklad v rámci reziden?ního stání, kde je vyžadováno povolení k užívání konkrétních parkovacích míst.

5. Parkování na míst? vyhrazeném pro zdravotn? postižené. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije jen v p?ípad? umíst?ní parkovací cedule pro zdravotn? postižené bez ohledu na to, zda je parkování bezúplatné nebo za úplatu. K tomu, aby mohl ?ídi? zaparkovat na t?chto místech, musí mít za ?elním sklem umíst?n doklad.

6. Parkování mimo vyhrazená parkovací místa. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije na všechny druhy parkovacích míst, pokud cedule zmi?uje povinnost parkovat na parkovacích místech.

7. Zakázané parkování. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije nap?íklad v p?ípad? parkování v požárním ochranném prostoru.

8. Vyhrazené parkovišt?. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije na všechny druhy parkovacích míst, u nichž je povinné parkovat na konkrétních místech.

9. Parkovací hodiny nejsou viditeln? umíst?ny.

10. Nesprávné nastavení parkovacích hodin / p?ekro?ení nastavené doby parkování.

11. Ne?itelné parkovací hodiny. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije nap?íklad tehdy, když jsou hodinové ru?íky odd?leny od parkovacích hodin nebo když jsou elektronické parkovací hodiny vadné.

12. Více parkovacích hodin. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije v p?ípadech, kdy ?ídi? umístil za ?elní sklo n?kolik parkovacích hodin s cílem prodloužit dobu parkování.

D?vody pro úhradu poplatku 9 až 12 se použijí v p?ípadech, kdy je parkování bezplatné po omezenou dobu, ale kdy jsou vyžadovány parkovací hodiny jako d?kaz o ?ase, kdy bylo vozidlo zaparkováno.

13. Jiný d?vod. Tento d?vod pro úhradu poplatku se použije v p?ípad? porušení pravidel parkování, která nejsou popsána v žádném z p?edchozích 12 bod?. Bod 13 se použije nap?íklad tehdy, když parkování jasn? brání provozu. Pokud je tento d?vod pro úhradu poplatku použit k od?vodn?ní výb?ru kontrolních poplatk?, bude dopln?n textem popisujícím porušení.“

23. Žaloba podaná společností Apcoa proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta Retten i Kolding

(soud v Koldingu, Dánsko) rozsudkem ze dne 23. ledna 2017, který byl potvrzen Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) rozsudkem ze dne 10. září 2018.

24. Společnost Apcoa podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Højesteret (Nejvyšší soud, Dánsko), v němž mimo jiné navrhovala, aby ministerstvo pro daňové záležitosti uznalo, že kontrolní poplatky vybírané v případě porušení pravidel parkování ve vztazích mezi jednotlivým řidičem a společností Apcoa netvoří protiplnění za plnění podléhající DPH ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s §l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

25. Předkládající soud uvádí, že mezi účastníky řízení panuje neshoda v tom, zda s ohledem na rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma(4) existují vzájemná plnění. Vyjadřuje pochybnosti s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se pojmu „poskytnutí služby“ ohledně výkladu §l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který by odvodňoval závěr, že dotčené kontrolní poplatky představují odměnu za službu.

26. Předkládající soud uvádí, že z údajů ve spisu vyplývá, že německé a švédské daňové orgány, jakož i daňové orgány Spojeného království mají za to, že kontrolní poplatky splatné v případě nedodržení podmínek parkování na soukromém pozemku nepodléhají DPH.

27. Za těchto podmínek se Højesteret (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba §l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] vykládat tak, že kontrolní poplatky vybírané za porušení pravidel parkování na soukromém pozemku představují protiplnění za poskytnutou službu, a že tudíž toto plnění podléhá DPH?“

28. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru společnost Apcoa, dánská a irská vláda, jakož i Evropská komise.

29. Společnost Apcoa a dánská vláda odpověděly na otázky k písemnému zodpovězení ve stanovených lhůtách.

IV. Analýza

30. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládajícího soudu je, zda lze plnění, které spočívá ve výběru kontrolních poplatků(5) v případě nedodržení podmínek parkování v soukromých prostorách spravovaných společností Apcoa, kvalifikovat jako poskytnutí služby ve smyslu směrnice o DPH.

31. Úvodem musí být připomenuto několik zásad.

A. Připomenutí použitelných zásad

32. Zprv, jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku ze dne 2. června 2016, Lajvér(6):

– aťkoli směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu;

– pojem „ekonomická činnost“ je v §l. 9 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH definován tak, že zahrnuje veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, a zejména plnění zahrnující využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj a

– pojem „využívání“ ve smyslu §l. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH se v

souladu s požadavky zásady neutrality společného systému DPH vztahuje na všechna plnění bez ohledu na jejich právní formu, jejichž účelem je získávání pravidelného příjmu z předemného majetku.

33. Zadruhé podle článku 24 směrnice o DPH se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

34. Zatímco z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že je poskytování služeb uskutečeno za úplatu ve smyslu směrnice o DPH, a je tedy zdanitelné, pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, příjemce odměna obdržena poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Tak je tomu v případě, existuje-li přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, a pokud zaplacené částky představují skutečné protiplnění za individualizovatelnou službu poskytnutou v rámci takového právního vztahu(7).

B. Kvalifikace kontrolních poplatků

35. Vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení netýká pravidelné povahy příjmu společnosti Apcoa pocházejících z kontrolních poplatků(8), je třeba stanovit rysy poskytnutí služby, jakož i rysy jeho protiplnění s přihlédnutím k hospodářské realitě dotčeného plnění(9).

36. V tomto ohledu je třeba připomenout, že:

- na rozdíl od formální kvalifikace stran smlouvy je zohledněna hospodářská a obchodní realita základním kritériem pro použití společného systému DPH(10);
- pojem „poskytování služeb“ musí být vykládán nezávisle na účelu a výsledcích dotčených plnění(11) a
- výše protiplnění, zejména skutečnost, že je tato částka rovna, vyšší nebo nižší než náklady, které osoba povinná k dani vynaložila při poskytování svých služeb, nemůže ovlivnit přímou souvislost mezi poskytnutím služby a získaným protiplněním(12).

37. Posoudím tedy postupně tyto otázky:

- Existuje služba?
- Tvoří splatná částka skutečné protiplnění?
- Existuje přímá souvislost mezi těmito dvěma skutečnostmi?

1. Služba

38. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost Apcoa jedná jako správce soukromých parkovacích prostor na účet soukromých vlastníků(13).

39. Z tohoto titulu společnost Apcoa stanoví podmínky užívání parkovišť, jako jsou:

- zákaz parkování bez zvláštního povolení;
- maximální doba parkování;
- výše parkovacích poplatků nebo
- platba zvláštních poplatků(14), pokud nejsou dodržena pravidla pro parkování. Stručně

čeno, tyto poplatky, nazvané jako „kontrolní poplatky“, jsou vybírány v případě překročení doby, od které se stávají splatnými jiné parkovací poplatky, nebo v případě neexistence platných parkovacích dokladů nebo též v případě chybného užití parkovací oblasti nebo parkovacího místa.

40. Ze žádosti o rozhodnutí o předložné otázce, jakož i z vyjádření účastníků řízení a zúčastněných vyplývá, že ústřední otázkou, kterou je třeba rozhodnout, je to, zda lze analýzu použitou Soudním dvorem v rozsudku ze dne 18. července 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(15), použít *per analogiam* na dotčená plnění, a tudíž ji odlišit od analýzy použité v rozsudku MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia.

41. Konkrétně je třeba kontrolní poplatky kvalifikovat jako odškodnění, jak navrhuje společnost Apcoa a Komise, nebo jako protiplnění za to, z čeho má zákazník prospěch, a sice místo k zaparkování jeho vozidla bez ohledu na konkrétní okolnosti související s pravidly parkování, jak již rozhodl Højesteret (Nejvyšší soud)(16) a jak tvrdí dánská vláda?

42. Sdílím tuto druhou analýzu. Zaprvé totiž připomínám, že podle judikatury Soudního dvora kvalifikace smluvních ustanovení podle vnitrostátního občanského práva nemůže mít úinky, pokud tato ustanovení skutečně neodrážejí hospodářskou realitu plnění, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu(17).

43. Z druhé se domnívám, že kontrolní poplatky jsou prvky protiplnění za možnost danou zákazníkovi zaparkovat své vozidlo, a to z důvodu prvku hospodářské povahy, které zahrnují.

44. Společnost Apcoa totiž nabízí různými praktickými postupy službu, která spoívá ve zpřístupnění parkovacích míst řidčím vozidel. Za tímto účelem společnost Apcoa vymezila parkovací místa a některá z nich vyhradila například pro zdravotně postižené zákazníky. Toto poskytnutí služby existuje bez ohledu na dodržování nebo nedodržování pravidel pro jejich užívání.

45. Konkrétně, jakmile řidč vozidla vjede na parkoviště spravované společností Apcoa, je mu umožněno po určitou dobu využívat parkovací místo.

46. Tato služba spadá pod pojem „nájem“ ve smyslu čl. 135 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, který zahrnuje jakoukoli hospodářskou činnost, která spoívá ve výběru odměny za poskytnutí místa k zaparkování vozidel bez ohledu na právní postavení osoby, která je pronajímá, nebo jejího postavení jako vlastníka(18).

47. Za těchto okolností, kdy společnost Apcoa vybírá dodatečné poplatky, je třeba s ohledem na zdanění těchto poplatků DPH posoudit možnou analogii s řešením přijatým Soudním dvorem v rozsudku ze dne 18. července 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(19).

48. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „částky zaplacené formou nevratných záloh v rámci smluv týkajících se poskytování hotelových služeb podléhajících DPH musejí být v případě, že zákazník využije možnosti odstoupení od smlouvy, která mu přísluší, a provozovatel hotelového zařízení si tyto částky ponechá, považovány za paušální odškodnění za zrušení smlouvy zaplacené jako náhrada škody vzniklé v důsledku toho, že zákazník nesplnil smlouvu, bez jakékoli souvislosti s jakoukoli službou poskytovanou za úplatu, a jako takové za nepodléhající této dani“(20).

49. Soudní dvůr upřesnil, že „ponechání si nevratné zálohy dotčené v předvodním řízení je [...] následek zákazníkova výkonu možnosti odstoupit od smlouvy, která mu byla nabídnuta, a slouží k odškodnění uvedeného provozovatele na základě odstoupení od smlouvy“(21). V takovém případě provozovatel hotelového zařízení nebyl schopen poskytnout hotelové služby rezervované zákazníkem a ten této službě zjevně nevyužil, a proto odškodňuje provozovatele hotelového

zařízení za ušlý zisk.

50. Domnívám se tedy, že dosah rozsudku ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains(22), musí být omezen pouze na případy, kdy je odškodnění druhé smluvní strany spojeno s neexistencí plnění, což odpovídá rozsudkům ze dne 1. července 1982, BAZ Bausystem(23) (ohledně úroku z prodlení); ze dne 29. února 1996, Mohr(24) (ohledně náhrady za ztrátu zisků), nebo dále ze dne 18. ledna 2017, SAWP(25) (ohledně spravedlivé náhrady ve prospěch nositelů práv na rozmnožování).

51. V projednávané věci v případě užívání parkovišť spravovaného společností Apcoa využíval řidič, který platí kontrolní poplatky, parkovací místo nebo parkovací oblast. Výše poplatků vyplývá ze skutečnosti, že jsou splněny podmínky, se kterými dotyčný souhlasil při vjezdu na parkoviště.

52. Za těchto podmínek se stejně jako dánská vláda domnívám, že je relevantní sblížení s rozsudkem Vodafone Portugal, vydaným po zaslání žádosti o rozhodnutí o předložení písemného vyjádření společností Apcoa, jelikož tento rozsudek doplnil rozsudek MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia(26), což vede k analýze dosahu tohoto rozhodnutí odlišné od analýzy zastávané touto společností v jejím písemném vyjádření.

53. V rozsudku Vodafone Portugal Soudní dvůr uvedl, že:

– „[v rámci své ziskové uzavírá [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (dále jen „Vodafone“)] se svými zákazníky smlouvy o poskytování služeb, z nichž některé stanoví zvláštní ustanovení o marketingových akcích, které jsou podmíněny tím, že zákazník po předem stanovenou minimální dobu (dále jen „doba vázanosti“). Na základě těchto ustanovení se zákazníci zavazují setrvat ve smluvním vztahu se společností Vodafone a využívat produkty a služby, které jim během tohoto období poskytne, za což získají výhodné obchodní podmínky, a zejména ceny za předplacené služby“(27), a

– „[n]edodržení doby vázanosti ze strany zákazníků z důvodů na jejich straně znamená, že musejí zaplatit částky stanovené ve smlouvách. Tyto částky mají tyto zákazníci odradit od nedodržení doby vázanosti“(28).

54. Soudní dvůr uvedl následující skutečnosti(29):

– „Vodafone se zavazuje poskytovat svým zákazníkům služby dohodnuté ve smlouvách, které s nimi byly uzavřeny, a za podmínek v nich stanovených“, a

– „tito zákazníci se zavazují hradit měsíční částky stanovené uvedenými smlouvami, jakož i případně dlužné částky v případě, že tyto smlouvy budou vypovězeny před skončením doby vázanosti z důvodů na jejich straně.“

55. Soudní dvůr rozhodl, že „v situaci, kdy tyto zákazníci nedodrží uvedenou dobu vázanosti, musí být poskytování služeb považováno za uskutečněné, jelikož uvedení zákazníci jsou s touto službou využívající“(30).

56. Z hlediska hospodářské reality plnění měl Soudní dvůr za to, že částky dlužné zákazníkům odpovídají získání nazpůjčené části nákladů na služby, které tento subjekt zákazníkům poskytl(31). Tyto částky musí být považovány za součást ceny za službu, kterou se poskytovatel zavázal poskytovat(32), a jejich cílem je zaručit subjektu minimální odměnu za uskutečněné plnění(33).

57. Tuto analýzu lze podle mého názoru použít na plnění dotčená ve věci v původním řízení, jelikož se stejně jako dánská vláda domnívám, že v případě, kdy jsou kontrolní poplatky splatné,

mohli uživatelé parkovišť spravovaných společností Apcoa využívat parkování. Cena této služby koreluje s podmínkami užívání prostor, které provozovatel nemůže ovládat.

2. Skutečné protiplnění

58. Společnost Apcoa tvrdí, že kontrolní poplatky nejsou protiplněním za plnění, protože se jedná o standardní sazbu, která do značné míry přesahuje hodnotu plnění, které využívají řidiči. Stejně jako Komise tvrdí, že cílem těchto poplatků je sankcionovat porušení podmínek užívání parkovišť.

59. Přitom připomínám, že Soudní dvůr rozhodl, že výše protiplnění je irelevantní(34). Kromě toho nelze při argumentaci vycházet z toho, že paušální sazba má za cíl odradit zákazníky od nedodržování pravidel parkování, jelikož podle ustálené judikatury nemají účel a výsledky dotčeného plnění vliv na jeho kvalifikaci a rozhodující je pouze hospodářská realita(35).

60. V projednávané věci se zaprvé domnívám, že výše kontrolních poplatků koreluje s rozhodnutím řidiče, jenž zaparkoval své vozidlo na parkovišti, které mu společnost Apcoa poskytla, překročit dobu užívání svého parkování nebo řádně neodvodnit své právo jej užívat nebo též parkovat buď na místě, které pro něj není vyhrazeno, nebo na zákaz parkování.

61. Zadruhé, z hlediska hospodářské reality je třeba mít za to, že výše kontrolních poplatků nutně zohledňuje vyšší náklady na provoz parkovišť. Tyto dodatečné náklady jsou generovány parkováním, které neodpovídá běžným podmínkám užívání poskytované služby. Jinými slovy, výše protiplnění má společnosti Apcoa zaručit smluvní odměnu za plnění uskutečněné za podmínek příjimatelných uživatelů, které nemohou změnit hospodářskou a obchodní realitu jejího vztahu s uživatelem.

62. V tomto smyslu uvádím, že ve zprávě z června 2013 o lepší ochraně spotřebitele v oblasti parkování, zpracované pracovní skupinou Justitsministeriet (Ministerstvo spravedlnosti, Dánsko), citované předkládajícím soudem, se uvádí, že „zástupci Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening [(Dánské profesní sdružení soukromého parkování)] informovali pracovní skupinu, že zvýšení [poplatků za soukromé parkování(36)] na 590 DKK bylo odvodněno zejména neustálým zvyšováním různých provozních nákladů podniku provozujícího parkoviště a skuteností, že již nebylo možné uplatňovat ve stejnou sazbu. Toto sdružení v tomto ohledu zejména tvrdí, že poplatek musí odrážet vyšší cenu legálního parkování, že společnosti podléhají DPH z obdržených parkovacích poplatků a že na rozdíl od poplatků uložených ve stejnou správu není možné požadovat platbu od vlastníka jako součást občanskoprávní odpovědnosti“. Ve zprávě se rovněž uvádí, že „výše souvisejících poplatků za soukromé parkování je stanovena na základě výpočtu obecného vývoje cen a mezd a obecně ostatně závisí na nákladech a trhu“(37).

3. Souvislost mezi službou a skutečným protiplněním

63. Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že poskytnutí služby je provedeno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a je tedy zdanitelné pouze tehdy, pokud existuje *přímá* souvislost mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním(38).

64. Společnost Apcoa se stejně jako Komise domnívá, že tato *přímá* souvislost neexistuje z důvodu, že neexistuje konkrétní hospodářská souvislost s hodnotou parkovací služby.

65. Nicméně z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že přímá souvislost existuje, když se dvě plnění vzájemně podmínují, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci, a sice že jedno plnění se uskuteční pouze za podmínky, že se uskuteční druhé a naopak(39).

66. Tak je tomu i v projednávané věci. Existuje přímá souvislost mezi parkováním prováděným řidičem za zvláštních okolností stanovených společností Apcoa a výběrem zvýšených poplatků za parkování touto společností.

67. Mimoto se domnívám, že zdánlivě nemůže záviset na tom, zda zákazník užívá poskytnuté parkovací místo nebo oblast řádně, či nikoliv. Nelze zavést rozdílné zacházení z hlediska DPH mezi těmi, kteří mají prospěch z poskytnutí parkovací služby za obecnou cenu, a těmi, kteří souhlasí s využitím této služby za vyšší cenu(40).

68. V důsledku toho činím závěr, že kontrolní poplatky vybírané společností Apcoa představují skutečné protiplnění parkovací služby, kterou využívá zákazník za konkrétních podmínek, které si zvolil, a proto podléhají DPH.

V. Závěry

69. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Højesteret (Nejvyšší soud, Dánsko) odpověděl následovně:

„Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že poplatky vybírané hospodářským subjektem za parkování vozidel, jejichž výše je stanovena tímto subjektem v závislosti na podmínkách užívání tohoto parkování, musí být považovány za odměnu za poskytnutí služby za úplatu, která jako taková podléhá této dani.“

1— Původní jazyk: francouzština.

2— Úč. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“.

3— Dále jen „zákon o DPH“.

4— C-16/93, EU:C:1994:80.

5— V písemnostech předaných Soudnímu dvoru jsou k označení těchto poplatků použity různé výrazy: „kontrolní poplatky“, „sankční poplatky“, „zvýšené poplatky za parkování“ nebo „poplatky za parkování“. Společnost Apcoa uvedla, že tyto kontrolní poplatky jsou obecně označovány jako „pokuta za parkování“. V zájmu zajištění soudržnosti s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce a s obsahem úředních dokumentů, které jsou v ní uvedeny, používám výraz „kontrolní poplatky“.

6— C-263/15, EU:C:2016:392, body 20, 23 a 24. Pokud jde o nedávné připomenutí těchto zásad, viz rovněž rozsudek ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Přeměna práva stavby k nemovitosti) (C-604/19, EU:C:2021:132, body 67 až 69).

7— Viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, bod 31 a citovaná judikatura).

8— V tomto ohledu dánská vláda uvedla, že výběr zvýšených poplatků za parkování je nedílnou součástí hospodářského modelu společnosti Apcoa a že tyto poplatky představovaly 34 až 35 % celkového čistého obrátu této společnosti, tedy přibližně 10,4 milionu eur v roce 2008 a 11 milionů

eur v roce 2009.

9– Viz rozsudky ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, dále jen „rozsudek MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia“, EU:C:2018:942, body 61 a 62), a ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, dále jen „rozsudek Vodafone Portugal“, EU:C:2020:465, body 47 až 49). Jak připomněla generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve věci Gmina Wrocław (Přeměna práva stavby k nemovitosti) (C-604/19, EU:C:2020:647, bod 35), „ne každá platba nutně vede ke zdanitelnému vzájemnému poskytnutí plnění“.

10– Viz rozsudky MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 43 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 17. prosince 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 43).

11– Viz rozsudek MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 60 a citovaná judikatura).

12– Viz rozsudek ze dne 11. března 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 29).

13– Tyto okolnosti se liší od okolností, které Soudní dvůr posuzoval v předchozích věcech. Pokud jde totiž o zdanění činností *veřejnoprávní organizace*, které spočívají v tom, že jsou řidičům vozidel poskytována za finanční protiplnění místa k parkování jejich vozidla, a to buď na veřejné komunikaci nebo v parkovacích domech vybudovaných na veřejném obecním majetku, na jejím soukromém majetku nebo dále na pozemcích ve vlastnictví jednotlivců, a o povinnost stanovit, zda tato organizace jedná jako veřejný orgán, viz rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, body 21 až 23). Pro ilustraci roznorodosti situací v případě vymáhání poplatků za parkování viz rovněž rozsudek ze dne 25. března 2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, body 27, 67, 95 a 96), v oblasti soudní spolupráce v občanských věcech, týkající se správy a údržby veřejných parkovacích prostor společností založenou za tímto účelem obcí.

14– V odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora společnost Apcoa uvedla, že „[v] případě překročení doby parkování se vybírají pouze kontrolní poplatky“.

15– C-277/05, EU:C:2007:440.

16– V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je uvedeno, že pokud jde o zdanění společnosti Apcoa ve vztahu ke kontrolním poplatkům, Landskatteretten (Státní daňová komise) v letech 2007 a 2014 postupovala podle rozsudku vydaného předkládajícím soudem dne 12. dubna 1996. Højesteret (Nejvyšší soud) rozhodl, že zvýšené poplatky vybírané na základě kvazismluvního vztahu musí být považovány za protiplnění za plnění, a tudíž podléhají DPH, bez ohledu na skutečnost, že tyto poplatky byly stanoveny ve standardní a navýšené sazbě oproti obvyklému poplatku za parkování a jejich cílem bylo zabránit protiprávnímu parkování.

17– Viz bod 36 první odrážka tohoto stanoviska. Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, bod 34), kde zdůraznila, že „je irelevantní, jak vnitrostátní právo upravuje náhradu. Z hlediska DPH je nepodstatné, zda je náhrada považována za deliktní nárok na náhradu škody nebo smluvní pokutu nebo je označována jako náhrada škody, odškodné nebo úplata“.

18– Pokud je mi známo, Soudní dvůr vydal jediný rozsudek, který se týkal přisobnosti článku 135 této směrnice. Jedná se o rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, bod 17), který se týkal nájmu parkovacích míst spojeného s nezdanitelným

nájmem. Soudní dvůr vyložil čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23), jejíž ustanovení odpovídají ustanovením čl. 135 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH (viz příloha XII této směrnice).

19– C-277/05, EU:C:2007:440.

20– Rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 36).

21– Rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32).

22– C-277/05, EU:C:2007:440.

23– 222/81, EU:C:1982:256, bod 8.

24– C-215/94, EU:C:1996:72, bod 21.

25– C-37/16, EU:C:2017:22, bod 30.

26– Viz poznámka pod čarou 33 tohoto stanoviska.

27– Rozsudek Vodafone Portugal (bod 18).

28– Rozsudek Vodafone Portugal (bod 19).

29– Rozsudek Vodafone Portugal (bod 37).

30– Rozsudek Vodafone Portugal (bod 41).

31– Viz rozsudek Vodafone Portugal (bod 38).

32– Viz rozsudek Vodafone Portugal (bod 39).

33– Viz rozsudek Vodafone Portugal (bod 40). Na základě svých zjištění týkajících se výpočtu dlužných částek (viz bod 34 tohoto rozsudku) Soudní dvůr odpovídá na otázky předkládajícího soudu formulované v bodech 26 a 27 uvedeného rozsudku ohledně dosahu rozsudku MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia vyplývající z jeho vyjádření ohledně souladu mezi částkou zaplacenou za nedodržení doby vázanosti a částkou, kterou by dotčený subjekt vybral po zbývajících částech této doby v případě, že by nedošlo k výpovědi smlouvy.

34– Viz bod 36 třetí odrážka tohoto stanoviska.

35– Viz bod 36 druhá odrážka tohoto stanoviska.

36– Tento výraz vycházející z citace zprávy z června 2013 předkládajícím soudem odpovídá výrazu „kontrolní poplatky“, viz poznámka pod čarou 5 tohoto stanoviska.

37– Dánská vláda uvedla, že výše těchto poplatků pravidelně narůstá od roku 2009 a že pro rok 2020 byla stanovena několika společnostmi provozujícími soukromé parkování, mezi které patří i společnost Apcoa, na nejméně 750 DKK (přibližně 100 eur).

38– Viz bod 34 tohoto stanoviska.

39– Viz rozsudek ze dne 11. března 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 26 a citovaná judikatura).

40– Viz *per analogiam* rozsudek MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 47).