

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

JEANA RICHARDA DE LA TOURA

od 3. lipnja 2021.(1)

Predmet C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

protiv

Skatteministeriet

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Højesteret (Vrhovni sud, Danska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Isporuka usluga koja se obavlja uz naknadu – Novčane kazne koje se naplaćuju u slučaju nepoštovanja uvjeta parkiranja na zemljištu u privatnom vlasništvu – Kvalifikacija”

I. Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2).
2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Apcoa Parking Danmark A/S (u daljnjem tekstu: Apcoa) i Skatteministerieta (Ministarstvo oporezivanja, Danska) u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na novčane kazne koje se naplaćuju u slučaju nepoštovanja uvjeta parkiranja na zemljištu u privatnom vlasništvu.
3. Od Suda se traži da utvrdi žine li te kazne iznos koji se duguje na ime naknade štete zbog povrede ugovornih obveza ili, naprotiv, protučinidbu za određivu uslugu u smislu Direktive o PDV-u.
4. Iznijet su razloge iz kojih su predložiti Sudu da prihvati tu drugu kvalifikaciju.

II. Pravni okvir

A. Direktiva o PDV-u

5. Članom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u predviđa se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6. Članom 9. stavkom 1. te direktive određuje se:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

7. U skladu s Članom 14. stavkom 1. navedene direktive „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

8. Članom 24. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

9. U skladu s Članom 25. Direktive o PDV-u:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostalog, od jedne od sljedećih transakcija:

- (a) ustupanje nematerijalne imovine, bez obzira bilo ono ili ne predmetom dokumenta kojim se utvrđuje vlasništvo;
- (b) obveza suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije;
- (c) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona.”

10. Članom 135. stavkom 1. točkom (l) i Članom 135. stavkom 2. točkom (b) te direktive određuje se:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

[...]

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila;

[...]”

B. Dansko pravo

1. Zakon o PDV-u

11. Članom 4. stavkom 1. lova om merværdiafgift (Zakona o porezu na dodanu vrijednost)(3)

određuje se:

„PDV se plaća na robu i usluge koje se na nacionalnom državnom području isporučuju uz naknadu. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Isporuka usluga uključuje bilo koju drugu uslugu.”

12. U skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom 8. tog zakona:

„Sljedeća roba i usluge izuzete su od poreza:

[...]

8. Upravljanje nepokretnom imovinom, njezino iznajmljivanje i leasing, kao i isporuka plina, vode, električne energije i grijanja koja je povezana s iznajmljivanjem ili leasingom. Izuzeće ipak ne obuhvaća [...] iznajmljivanje parcela za kampiranje, parkirališta ili oglasnog prostora, kao ni iznajmljivanje sefova.”

13. Člankom 27. stavkom 1. navedenog zakona predviđa se:

„U okviru isporuke robe i usluga, poreznu osnovicu čini naknada, uključujući i potpore, koja je izravno povezana s cijenom robe ili usluga, ali ne uključuje porez predviđenim ovim zakonom. Ako je plaćanje izvršeno u cijelosti ili djelomično prije isporuke ili prije izdavanja računa, porezna osnovica iznosi 80 % primljenog iznosa.”

2. *Færdselsloven (Zakon o cestovnom prometu)*

14. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u Zakonu o cestovnom prometu ne pojašnjavaju se situacije u kojima se mogu naplatiti novčane kazne za nepropisno parkiranje na zemljištu u privatnom vlasništvu. Međutim, njime se nakon zakonske izmjene članka 122.c stavka 1. koja je provedena 2014. predviđa da se u slučaju parkiranja na zemljištu u privatnom vlasništvu otvorenom za javnost plaćanje inspekcije naknade (novčana kazna) može naložiti samo ako je to jasno naznačeno na licu mjesta (osim u slučaju općenite zabrane parkiranja na površini koja je jasno naznačena).

III. činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

15. Apcoa je privatno društvo koje upravlja parkiralištima na zemljištima u privatnom vlasništvu na temelju ugovora s vlasnicima zemljišta. Utvrđuje uvjete korištenja parkirališnih mjesta koji podrazumijevaju zabranu parkiranja bez pojedinačne dozvole, najduže trajanje parkiranja i eventualno plaćanje naknade za njega. U slučaju povrede uvjeta korištenja Apcoa dodatno naplaćuje posebne novčane kazne (510 danskih kruna (DKK) (otprilike 69 eura) u 2008. i 2009.).

16. Na ulazu na predmetna parkirališta nalazi se ploča na kojoj je, među ostalim, navedeno da je „[u] slučaju povrede propisa moguće naplata novčane kazne od 510 danskih kruna” ili pak da je „[u] slučaju povrede propisa moguće naplata novčane kazne od 510 danskih kruna po danu”. Također je navedeno da se „[parkirališnom] površinom upravlja u skladu s pravilima privatnog prava”.

17. Apcoa je obveznik PDV-a na ime pristojbi koje naplaćuje u slučaju parkiranja u skladu s pravilima tog prava.

18. Apcoa je 25. listopada 2011. od SKAT-a (dansko porezno tijelo) zatražila povrat PDV-a od prodaje u vezi s novim kaznama naplaćenim od 1. rujna 2008. do 31. prosinca 2009., koji je iznos procijenjen na 25 089 292 danskih kruna (otprilike 3 370 000 eura).

19. Spor se ne odnosi na primjenu PDV-a u odnosima između Apcoe i vlasnika predmetne parkirališne površine.

20. SKAT je 12. siječnja 2012. odbio zahtjev uz obrazloženje da se smatra da se na novane kazne primjenjuje PDV na temelju članka 4. stavka 1. i članka 27. stavka 1. Zakona o PDV-u, u vezi s člankom 13. stavkom 1. točkom 8. drugom rečenicom tog zakona.

21. Landsskatteretten (Državna porezna komisija, Danska) je 23. prosinca 2014. potvrdio tu odluku.

22. Državna porezna komisija navela je 13 slučajeva u kojima Apcoa može naplatiti novane kazne:

„1. Plaćanje nedovoljnog iznosa naknade.

2. Važeća parkirališna karta nije vidljivo postavljena ispod vjetrobranskog stakla.

3. Parkirališna karta koju nije moguće provjeriti ako primjerice nije pravilno postavljena.

Slučajevi iz točaka 1. do 3. primjenjuju se ako je riječ o parkiranju koje se naplaćuje.

4. Nepostojanje važeće parkirališne karte primjerice na parkiralištu stambene zgrade za koje je potrebno odobrenje za korištenje posebnih parkirališnih mjesta.

5. Parkiranje na mjestu rezerviranom za osobe s invaliditetom. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje samo ako postoji oznaka parkirnog mjesta za osobe s invaliditetom, neovisno o tome je li parkiranje besplatno ili se naplaćuje. Kako bi se mogao parkirati na tim mjestima, vozač mora staviti dozvolu ispod vjetrobranskog stakla.

6. Parkiranje izvan označenih parkirališnih mjesta. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje na sve vrste parkirališnih mjesta ako je na ploči navedeno da se treba parkirati unutar mjesta.

7. Zabranjeno parkiranje. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje primjerice u slučaju parkiranja na vatrogasnom prilazu.

8. Rezervirano parkirališno mjesto. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje na sve vrste parkirališnih mjesta u pogledu kojih se zahtijeva parkiranje na posebnim mjestima.

9. Parkirni sat nije vidljiv.

10. Parkirni sat nije pravilno postavljen ili je naznačeno vrijeme parkiranja prošlo.

11. Parkirni sat nije čitljiv. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje primjerice ako su kazaljke otpale s parkirnog sata ili ako elektronički disk za parkiranje nije ispravan.

12. Postojanje nekoliko parkirnih satova. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje ako je vozač ispod vjetrobranskog stakla stavio nekoliko parkirnih satova kako bi produljio trajanje parkiranja.

Razlozi za naplatu kazne u slučajevima od 9. do 12. primjenjuju se ako je vrijeme besplatnog

parkiranja ograničeno, ali je potreban parkirni sat kao dokaz kad je vozilo parkirano.

13. Drugo. Taj se razlog za naplatu kazne primjenjuje u slučaju povrede pravila o parkiranju koja nisu opisana ni u jednoj od prethodnih 12 točaka. Točka 13. primjenjuje se primjerice ako je očit da parkirano vozilo ometa promet. Ako se taj razlog upotrebljava kako bi se opravdala naplata novčane kazne, treba ga nadopuniti tekstom kojim se opisuje povreda.”

23. Retten i Kolding (Općinski sud u Koldingu, Danska) odbio je tužbu koju je Apcoa podnijela protiv te odluke presudom od 23. siječnja 2017., koju je potvrdio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) presudom od 10. rujna 2018.

24. Apcoa je protiv te presude podnijela žalbu Højesteretu (Vrhovni sud, Danska) kako bi, među ostalim, Ministarstvo oporezivanja priznalo da novčane kazne koje se naplaćuju u slučaju povrede pravila o parkiranju, u odnosima između svakog vozača i Apcoae, ne čine protučinidbu za uslugu koja podliježe PDV-u u smislu članka 4. stavka 1. Zakona o PDV-u, u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u.

25. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se stranke ne slažu u pogledu pitanja postoje li uzajamne činidbe s obzirom na presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma(4). Uzimajući u obzir sudsku praksu Suda koja se odnosi na pojam „isporuka usluga”, iznosi dvojbe o tumačenju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u na temelju kojeg bi se opravdano smatralo da predmetne novčane kazne čine naknadu za neku uslugu.

26. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, u skladu s elementima spisa, porezna tijela Njemačke, Švedske i Ujedinjene Kraljevine smatraju da se na novčane kazne koje se naplaćuju u slučaju nepoštovanja uvjeta parkiranja na zemljištu u privatnom vlasništvu ne primjenjuje PDV.

27. U tim je okolnostima Højesteret (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da novčane kazne koje se izriču zbog povrede propisa o parkiranju na zemljištu u privatnom vlasništvu predstavljaju naknadu za isporučenu uslugu te je stoga riječ o transakciji koja podliježe PDV-u?”

28. Pisana optovanja Sudu podnijeli su Apcoa, danska i irska vlada te Europska komisija.

29. Apcoa i danska vlada u pisanom su obliku odgovorile na pitanja u određenim rokovima.

IV. Analiza

30. Sud koji je uputio zahtjev svojim zahtjevom za prethodnu odluku želi znati može li se transakcija koja se sastoji od naplate novčanih kazni(5) u slučaju nepoštovanja uvjeta parkiranja na mjestima u privatnom vlasništvu kojima upravlja Apcoa kvalificirati kao isporuka usluga u smislu Direktive o PDV-u.

31. Najprije treba uputiti na nekoliko načela.

A. Pregled načela koja se primjenjuju

32. Kao prvo, kao što je to Sud utvrdio u presudi od 2. lipnja 2016., Lajvér(6):

— iako je Direktivom o PDV-u tom porezu dodijeljeno vrlo široko područje primjene, on se odnosi samo na gospodarske djelatnosti;

- pojam „gospodarska aktivnost” definiran je u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u tako da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, a osobito transakcije koje se sastoje od korištenja materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, i
- koncept „korištenje” u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, sukladno zahtjevima na čela neutralnosti zajedničkog sustava tog poreza, odnosi se na sve transakcije neovisno o njihovom pravnom obliku, radi ostvarivanja prihoda od predmetne robe na kontinuiranoj osnovi.

33. Kao drugo, u skladu s člankom 24. Direktive o PDV-u, isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

34. Kao treće, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se smatra da se isporuka usluga obavlja uz naknadu u smislu Direktive o PDV-u te da je shodno tome oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne obaveze, pri čemu protuobaveza koju dobiva pružatelj čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku. O takvom je slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti, pri čemu isplaćeni iznosi čine stvarnu protuobavezu za određivu uslugu pruženu u okviru takvog pravnog odnosa(7).

B. Kvalifikacija novčanih kazni

35. Budući da se glavni postupak ne odnosi na trajnost Apcoinih prihoda od novčanih kazni(8), treba ispitati obilježja isporuke usluga kao i obilježja njezine protuobave, uzimajući u obzir gospodarsku stvarnost predmetne transakcije(9).

36. U tom pogledu valja podsjetiti na to da:

- za razliku od formalne kvalifikacije ugovornih strana, uzimanje u obzir gospodarske i poslovne stvarnosti čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a(10);
- pojam „isporuka usluga” treba tumačiti neovisno o ciljevima i rezultatima predmetnih transakcija(11), i
- iznos naknade, posebno ne činjenica je li ona jednaka, viša ili niža od troškova koje je porezni obveznik imao u okviru pružanja svoje usluge ne može utjecati na izravnu vezu između obavljanja usluga i primljene naknade(12).

37. Stoga će u redom ispitati sljedeća pitanja:

- Postoji li usluga?
- Je li dugovani iznos stvarna protuobaveza?
- Postoji li izravna veza između tih dvaju elemenata?

1. Usluga

38. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da Apcoa djeluje u svojstvu upravitelja privatnih parkirališnih površina za račun privatnih vlasnika(13).

39. Apcoa u tu svrhu utvrđuje uvjete korištenja parkirališta, kao što su:

- zabrana parkiranja bez pojedinačne dozvole;
- najduže trajanje parkiranja;
- iznos troškova parkiranja ili
- plaćanje posebnih kazni(14) u slučaju nepoštovanja pravila koja se primjenjuju na parkiranje. Ukratko, te se kazne, koje se nazivaju „novčane kazne”, naplaćuju u slučaju isteka vremena nakon kojeg se naplaćuju drugi troškovi parkiranja ili u slučaju nepostojanja valjanih potvrda za parkiranje ili pak u slučaju nepravilnog korištenja parkirališne površine ili mjesta.

40. Iz zahtjeva za prethodnu odluku te očitovanja stranaka i zainteresiranih osoba proizlazi da se glavno pitanje koje treba riješiti odnosi na to može li se analiza Suda u presudi od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(15), po analogiji proširiti na predmetne transakcije i, posljedično, razlikovati od analize utvrđene u presudi MEO – *Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Konkretnije, treba li novčane kazne analizirati kao naknadu štete, kao što to predlažu Apcoa i Komisija, ili pak kao protučinidbu za uslugu pruženu klijentu, odnosno mjesto za parkiranje njegova vozila, neovisno o posebnim okolnostima povezanim s pravilima o parkiranju, kao što je to Højesteret (Vrhovni sud) već presudio(16) i kao što to tvrdi danska vlada?

42. Slažem se s tom drugom analizom. Naime, kao prvo, podsjećam na to da, u skladu sa sudskom praksom Suda, kvalifikacija ugovornih odredbi prema nacionalnom građanskom pravu ne proizvodi učinke ako te odredbe zaista ne odražavaju gospodarsku stvarnost transakcije, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri(17).

43. Kao drugo, žini mi se da su novčane kazne elementi protučinidbe za mogućnost parkiranja vozila koju ima klijent i to zbog elemenata gospodarske prirode koje sadržavaju.

44. Naime, Apcoa predlaže, u skladu s različitim praktičnim rješenjima, uslugu koja se sastoji od stavljanja parkirališnih površina na raspolaganje vozačima vozila. Apcoa je u tu svrhu označila mjesta i neka od njih rezervirala primjerice za klijente s invaliditetom. To pružanje usluge postoji neovisno o tome poštuju li se pravila o njezinu korištenju.

45. Konkretno, žim vozač vozila uče na parkiralište kojim upravlja Apcoa, može se određeno vrijeme koristiti parkirališnim mjestom.

46. Ta je usluga obuhvaćena pojmom „iznajmljivanje” u smislu članka 135. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u koji se odnosi na sve gospodarske djelatnosti koje se sastoje od naplate naknade u zamjenu za stavljanje na raspolaganje mjesta za parkiranje vozila, neovisno o pravnom statusu osobe koja ih iznajmljuje ili njezinu svojstvu vlasnika(18).

47. U tim okolnostima, kad Apcoa naplaćuje dodatne pristojbe, u pogledu primjene PDV-a na te pristojbe valja ispitati koja bi sličnost mogla postojati s rješenjem Suda u presudi od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(19).

48. Sud je u toj presudi odlučio da „treba smatrati da su iznosi koji se plaćaju kao polog u okviru ugovora o isporuci hotelske usluge na koju se primjenjuje PDV, ako klijent iskoristi pravo na otkazivanje usluge i ako te iznose zadrži operator hotelskog objekta, fiksna pristojba za otkazivanje koja se plaća kao naknada za gubitak koji je posljedica nedolaska klijenta a da pritom nisu izravno povezani s isporukom bilo koje usluge koja se obavlja uz naknadu i da kao takvi ne podliježu tom porezu(20).

49. Sud je pojasnio da je „zadržavanje pologa o kojima je riječ u glavnom postupku [...] posljedica toga da je klijent iskoristio pravo na otkazivanje usluge koje mu je omogućeno i služi tomu da se nadoknadi šteta navedenom operatoru nakon klijentova odustajanja”(21). Stoga, u takvom slučaju, upravo zato što hotelijer nije mogao pružiti hotelsku uslugu koju je klijent rezervirao zato što se potonji klijent očitito nije koristio tom uslugom, hotelijeru se nadoknađuje izgubljena dobit.

50. Stoga mi se čini da doseg presude od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains(22), treba ograničiti samo na slučajeve u kojima je naknada štete suugovaratelja povezana s izostankom transakcije, što je u skladu s presudama od 1. srpnja 1982., BAZ Bausystem(23) (u pogledu zateznih kamata); od 29. veljače 1996., Mohr(24) (u pogledu pokrivanja poslovnih gubitaka) ili pak od 18. siječnja 2017., SAWP(25) (u pogledu pravične naknade u korist nositelja prava reproduciranja).

51. U ovom predmetu, u slučaju korištenja parkirališta kojim upravlja Apcoa, vozač koji plaća novčane kazne koristio se parkirališnim mjestom ili površinom. Iznos kazni proizlazi iz činjenice da su ispunjeni uvjeti koje je prihvatio ulaskom na parkiralište.

52. U tim okolnostima smatram, poput danske vlade, da je relevantna usporedba s presudom Vodafone Portugal, koja je donesena nakon upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku i Apcoina podnošenja pisanih očitovanja, s obzirom na to da se njome nadopunjuje presuda MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia(26) i tako provodi analiza dosega te odluke koja je drukčija od analize koju to društvo zagovara u svojim pisanim očitovanjima.

53. Sud je u presudi Vodafone Portugal naveo da:

– „[u] okviru svoje djelatnosti [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (u daljnjem tekstu: Vodafone)] sa svojim klijentima sklapa ugovore o pružanju usluga od kojih neki predviđaju posebne promidžbene klauzule pod uvjetom vjernosti tih klijenata za unaprijed određeno minimalno razdoblje (u daljnjem tekstu: razdoblje vjernosti). Na temelju tih klauzula, klijenti se obvezuju održati ugovorni odnos s Vodafoneom kao i upotrebljavati robu i usluge koje on pruža u tom razdoblju, u zamjenu za povoljnije poslovne uvjete, među ostalim, u pogledu cijene koju treba platiti za preuzete usluge”(27) i

– „[a]ko klijenti ne poštuju razdoblje vjernosti zbog razloga koji su pripisivi njima, oni plaćaju iznose koji su predviđeni ugovorima. Ti iznosi imaju za cilj obeshrabriti njihovo nepoštovanje razdoblja vjernosti”(28).

54. Sud je istaknuo sljedeće elemente(29):

– „Vodafone se obvezuje svojim klijentima pružati usluge utvrđene u ugovorima sklopljenima s njima i pod uvjetima utvrđenima u tim ugovorima” i

– „ti se klijenti obvezuju plaćati mjesečne obroke predviđene navedenim ugovorima kao i, prema potrebi, dugovane iznose u slučaju da ti ugovori budu raskinuti prije isteka razdoblja

vjernosti zbog razloga koji su im pripisivi”.

55. Sud je utvrdio da „u situaciji u kojoj ti klijenti ne poštuju navedeno razdoblje vjernosti pružanje usluga treba smatrati pruženim ako je tim klijentima omogućeno uživanje tih usluga”(30).

56. S obzirom na gospodarsku stvarnost transakcija, Sud je smatrao da iznosi koje klijenti duguju odgovaraju povratu dijela troškova povezanih s pružanjem usluga koje im je taj operater pružio(31). Ti iznosi predstavljaju dio cijene usluge koju se pružatelj usluga obvezao pružiti(32) i imaju za cilj osigurati operatoru minimalnu ugovornu naknadu za pruženu uslugu(33).

57. Zini mi se da je tu analizu moguće prenijeti na transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku jer smatram, poput danske vlade, da su se u slučaju naplate novčanih kazni korisnici parkirališta kojima upravlja Apcoa mogli koristiti uslugom parkiranja. Cijena te usluge povezana je s uvjetima korištenja mjesta kojima operator ne može upravljati.

2. **Stvarna protučinidba**

58. Apcoa tvrdi da novčane kazne nisu protučinidba za uslugu jer je riječ o standardnoj tarifi koja uvelike premašuje vrijednost usluge kojom se koristi vozač. Kao i Komisija, tvrdi da se tim kaznama nastoji sankcionirati povreda uvjeta korištenja parkirališta.

59. Međutim, s jedne strane, podsjećam na to da je Sud presudio da iznos protučinidbe nije relevantan(34). S druge strane, ne može se tvrditi da se fiksnom tarifom klijente nastoji odvratiti od toga da ne poštuju pravila o parkiranju s obzirom na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ciljevi i rezultati predmetne transakcije ne utječu na njezinu kvalifikaciju i da je odlučujuća samo gospodarska stvarnost(35).

60. U ovom slučaju, kao prvo, smatram da je iznos novčanih kazni povezan s izborom vozača koji je parkirao svoje vozilo na parkiralištu, koje Apcoa stavlja na raspolaganje, da prekorači vrijeme korištenja parkirališnog mjesta ili da ne dokaže pravilno svoje pravo na to da se njime koristi ili pak da parkira na mjestu koje nije namijenjeno njemu ili na način da ometa promet.

61. Kao drugo, s gledišta gospodarske stvarnosti, valja smatrati da se u okviru iznosa novčanih kazni nužno uzima u obzir viši trošak upravljanja parkiralištima. Taj dodatni trošak nastaje parkiranjem kojim se ne ispunjavaju uobičajeni uvjeti za korištenje ponuđene usluge. Drugim riječima, iznosom protučinidbe Apcoa se nastoji osigurati ugovorna naknada za uslugu pruženu u uvjetima koji se mogu pripisati korisniku i koji kao takvi ne mogu promijeniti gospodarsku i poslovnu stvarnost njezina odnosa s korisnikom.

62. U tom smislu ističem da je u izvješću iz lipnja 2013. o boljoj zaštiti potrošača u području parkiranja, koje je sastavila radna skupina Justitsministeriets (Ministarstvo pravosuđa, Danska) i na koje je uputio sud koji je uputio zahtjev, navedeno da su „predstavnici Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening (Dansko strukovno udruženje za privatno parkiranje) obavijestili radnu skupinu o tome da je povećanje [naknada za privatno parkiranje(36)] na 590 danskih kruna obrazloženo kontinuiranim povećanjem različitih troškova funkcioniranja parkirališnog poduzeća i činjenicom da više nije moguće primjenjivati javnu tarifu. U tom pogledu to udruženje posebno tvrdi da je naknada trebala odražavati veću cijenu zakonitog parkiranja, da društva podliježu PDV-u na plaćene parkirališne naknade i da, za razliku od naknada koje propisuju javne vlasti, ne postoji mogućnost da se zahtijeva plaćanje vlasnika u okviru građanske odgovornosti”. U njemu je također pojašnjeno da se „iznos trenutanih naknada za privatno parkiranje utvrđuje na temelju izražunâ općeg razvoja cijena i plaća te uostalom općenito ovisi o troškovima i tržištu”(37).

3. **Veza izme?u usluge i stvarne protu?inidbe**

63. Valja podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se isporuka usluga obavlja „uz naknadu” u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (c) Direktive o PDV?u i stoga je oporeziva samo ako postoji *izravna* veza izme?u obavljene usluge i primljene protuvrijednosti(38).
64. Apcoa smatra, poput Komisije, da ta izravna veza ne postoji jer nema konkretne gospodarske povezanosti s vrijednoš?u usluge parkiranja.
65. Me?utim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da izravna veza postoji kad su dvije ?inidbe me?usobno uvjetovane, pri ?emu je naknada koju prima pružatelj stvarna protu?inidba za uslugu koju pruža korisniku, to jest kad se jedna ?inidba izvršava samo pod uvjetom da se i druga izvrši, i to uzajamno(39).
66. To je slu?aj u ovom predmetu. Postoji izravna veza izme?u parkiranja koje je voza? obavio u posebnim okolnostima koje je odredila Apcoa i naplate uve?anih troškova parkiranja koju je izvršilo to društvo.
67. Usto, smatram da oporezivanje ne može ovisiti o tome je li se klijent dobro ili loše koristio uslugom korištenja parkirališnog mjesta ili parkirališne površine. Ne može se uspostaviti razli?ito postupanje u pogledu PDV?a izme?u osobe koja se koristi uslugom parkiranja po op?oj cijeni i osobe koja prihva?a koristiti se njome po ve?oj cijeni(40).
68. Stoga na temelju toga zaklju?ujem da nov?ane kazne koje Apcoa napla?uje ?ine stvarnu protu?inidbu za uslugu parkiranja kojom se klijent koristi u posebnim uvjetima koje je odabrao i stoga se na njih primjenjuje PDV.

V. **Zaklju?ak**

69. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Højesteret (Vrhovni sud, Danska) odgovori na sljede?i na?in:
- ?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da kazne koje gospodarski subjekt napla?uje u zamjenu za parkiranje vozilâ, ?iji iznos on sam utvr?uje ovisno o uvjetima korištenja tog parkirališta, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe tom porezu.
- 1 Izvorni jezik: francuski
 - 2 (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV?u)
 - 3 U daljnjem tekstu: Zakon o PDV?u
 - 4 C?16/93, EU:C:1994:80
 - 5 U dokumentima dostavljenim Sudu za ozna?avanje tih kazni upotrijebljeni su razli?iti izrazi: „nov?ane kazne”, „kontrolne naknade”, „uve?ane parkirališne naknade” ili „parkirališne naknade”. Apcoa je pojasnila da se te nov?ane kazne uobi?ajeno nazivaju „parkirališnim nov?anim kaznama”. Koristim se izrazom „nov?ane kazne” radi uskla?enosti sa zahtjevom za prethodnu odluku i sadržajem službenih dokumenta koji se u njemu navode.

6 C-263/15, EU:C:2016:392, t. 20., 23. i 24. Vidjeti za nedavni pregled tih načela i presudu od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja) (C-604/19, EU:C:2021:132, t. 67. do 69.).

7 Vidjeti presudu od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, t. 31. i navedena sudska praksa).

8 Danska je vlada u tom pogledu pojasnila da je naplata uvećanih parkirališnih naknada sastavni dio Apcoina gospodarskog modela i da su te naknade predstavljale 34 do 35 % ukupnog neto prihoda tog društva, odnosno 10,4 milijuna eura u 2008. i 11 milijuna eura u 2009.

9 Vidjeti presude od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, u daljnjem tekstu: presuda MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, t. 61. i 62.) i od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal (C-43/19, u daljnjem tekstu: presuda Vodafone Portugal, EU:C:2020:465, t. 47. do 49.). Kao što je na to podsjetila nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja) (C-604/19, EU:C:2020:647, t. 35.), „svako plaćanje ne dovodi nužno do oporezive razmjene usluga”.

10 Vidjeti presude MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (t. 43. i navedena sudska praksa) i od 17. prosinca 2020., Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 43.).

11 Vidjeti presudu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (t. 60. i navedena sudska praksa).

12 Vidjeti presudu od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, t. 29.).

13 Te se okolnosti razlikuju od onih s kojima se Sud morao suočiti u ranijim predmetima. Naime, u pogledu oporezivanja djelatnosti *javnopravnog tijela* koje se sastoje od stavljanja na raspolaganje vozačima vozila, u zamjenu za financijsku naknadu, mjesta namijenjenih parkiranju njihova vozila na javnoj cesti ili parkiralištima uspostavljenim na općinskom javnom dobru, privatnom dobru ili pak zemljištima koja pripadaju pojedincima, i u pogledu obveze ispitivanja djeluje li to tijelo kao tijelo javne vlasti, vidjeti presudu od 14. prosinca 2000., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 21. do 23.). Vidjeti kao primjer različitosti situacija u slučaju naplate troškova parkiranja i presudu od 25. ožujka 2021., Obala i lučice (C-307/19, EU:C:2021:236, t. 27., 67., 95. i 96.), u području pravosudne suradnje u građanskim stvarima, koja se odnosi na to da javnim parkirališnim površinama upravlja te ih održava društvo koje žini općina u tu svrhu.

14 U svojem odgovoru na pisano pitanje Suda Apcoa je pojasnila da se „u slučaju isteka vremena za parkiranje naplaćuju samo novčane kazne”.

15 C-277/05, EU:C:2007:440

16 Kad je riječ o porezu koji Apcoa duguje na ime novčanih kazni, u zahtjevu za prethodnu odluku pojašnjava se da je Državna porezna komisija 2007. i 2014. postupila u skladu s presudom koju je sud koji je uputio zahtjev donio 12. travnja 1996. Højesteret (Vrhovni sud) presudio je da treba smatrati da su uvećane naknade, koje se naplaćuju na temelju kvaziugovornog odnosa, protučinidba za uslugu i da, prema tome, podliježu PDV-u, neovisno o tome što su te naknade bile utvrđene kao standardna i znatna tarifa u odnosu na uobičajenu parkirališnu naknadu, s ciljem izbjegavanja nepropisnog parkiranja.

17 Vidjeti točku 36. prvu alineju ovog mišljenja. Vidjeti i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott

u predmetu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, t. 34.) u kojem isti?e da je „nebitno [...] kako se odšteta kvalificira na temelju nacionalnog prava. S aspekta propisa o PDV-u irelevantno je radi li se u njezinu slu?aju o odštetnom zahtjevu po osnovi deliktne odgovornosti ili o ugovornoj kazni ili je [...] treba ozna?iti kao naknadu štete, odštetu ili naknadu”.

18 Prema mojem saznanju, Sud je donio samo jednu presudu koja se odnosi na podru?je primjene ?lanka 135. te direktive. Rije? je o presudi od 13. srpnja 1989., Henriksen (173/88 EU:C:1989:329, t. 17.), koja se odnosi na iznajmljivanje mjesta povezano s iznajmljivanjem koje se ne oporezuje. Sud je tuma?io ?lanak 13. slovo B to?ku (b) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), ?ije su odredbe istovjetne odredbama ?lanka 135. stavka 2. to?ke (b) Direktive o PDV-u (vidjeti Prilog XII. toj direktivi).

19 C-277/05, EU:C:2007:440

20 Presuda od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie?les?Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 36.)

21 Presuda od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie?les?Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 32.)

22 C-277/05, EU:C:2007:440

23 222/81, EU:C:1982:256, t. 8.

24 C-215/94, EU:C:1996:72, t. 21.

25 C-37/16, EU:C:2017:22, t. 30.

26 Vidjeti bilješku 33. ovog mišljenja.

27 Presuda Vodafone Portugal (t. 18.)

28 Presuda Vodafone Portugal (t. 19.)

29 Presuda Vodafone Portugal (t. 37.)

30 Presuda Vodafone Portugal (t. 41.)

31 Vidjeti presudu Vodafone Portugal (t. 38.).

32 Vidjeti presudu Vodafone Portugal (t. 39.).

33 Vidjeti presudu Vodafone Portugal (t. 40.). Sud je na temelju svojih utvr?enja u pogledu izra?una dugovanih iznosa (vidjeti to?ku 34. te presude) odgovorio na pitanja suda koji je uputio zahtjev navedena u to?kama 26. i 27. navedene presude u pogledu dosega presude MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia koji proizlazi iz utvr?enja koja se odnose na povezanost iznosa pla?enog za nepoštovanje vjernosti i iznosa koji bi predmetni operator primio za preostali dio tog razdoblja u slu?aju da nije došlo do raskida ugovora.

34 Vidjeti to?ku 36. tre?u alineju ovog mišljenja.

35 Vidjeti to?ku 36. drugu alineju ovog mišljenja.

- 36 Taj izraz preuzet iz citata koji je sud koji je uputio zahtjev preuzeo iz izvješća iz lipnja 2013. odgovara izrazu „novčane kazne”, vidjeti bilješku 5. ovog mišljenja.
- 37 Danska vlada pojasnila je da se od 2009. iznos tih naknada redovito povećava i da je nekoliko društava koja se bave privatnim parkiranjem, među kojima i Apcoa, za 2020. taj iznos utvrdilo na barem 750 danskih kruna (otprilike 100 eura).
- 38 Vidjeti točku 34. ovog mišljenja.
- 39 Vidjeti presudu od 11. ožujka 2020., San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 40 Vidjeti po analogiji presudu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (t. 47.).