

Ideiglenes változat

JEAN RICHARD DE LA TOUR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2021. június 3.(1)

C?90/20. sz. ügy

Apcoa Parking Danmark A/S

kontra

Skatteministeriet

(a Højesteret [legfels?bb bíróság, Dánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – A hozzáadottérték?adó (h?a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Adóköteles ügyletek – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Magántulajdonban lév? földterületeken történ? parkolás feltételeinek be nem tartása esetén beszedett ellen?rzési díj – Min?sítés”

I. Bevezetés

1. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet az Apcoa Parking Danmark A/S társaság (a továbbiakban: Apcoa) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya az, hogy a magántulajdonban lév? földterületen történ? parkolásra vonatkozó feltételek be nem tartása esetén beszedett ellen?rzési díj hozzáadottérték?adó (h?a) köteles ügyletnek min?sül?e.

3. A Bíróságtól annak megállapítását kéri, hogy e díj a szerz?déses kötelezettségek megsértése miatti kártérítés jogcímén fizetend? összegnek, vagy ezzel ellentétesen, a héairányelv értelmében egyedileg meghatározható szolgáltatás ellenértékének min?sül?e.

4. Kifejtem azokat az okokat, amelyek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy e második min?sítést fogadja el.

II. Jogi háttér

A. A héairányelv

5. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja elírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

6. Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

7. Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

8. Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése elírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

9. A héairányelv 25. cikke értelmében:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között:

- a) immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket;
- b) kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot létrejöttére;
- c) hatóság által vagy nevében vagy törvény által elírt szolgáltatás végrehajtása.”

10. Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja és (2) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.

(2) Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

[...]

b) közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása;”

B. A dán jog

1. A héairányelv

11. A lov om merværdiafgift (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvény)(3) 4. cikkének (1)

bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A belföldön ellenszolgáltatás fejében történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóköteles.
»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átruházása. A szolgáltatásnyújtás minden további szolgáltatást magában foglal.”

12. E törvény 13. cikke (1) bekezdésének 8. pontja értelmében:

„Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek az adó alól:

[...]

8) Ingatlanok kezelése, bérbe- és haszonbérbe adása, beleértve a gáz-, víz- villamosenergia- és szállítást a bérbe- vagy haszonbérbe adás keretein belül. A mentesítés mindazonáltal nem vonatkozik [...] kemping- és parkolóhelyek, valamint reklámhelyek bérbeadására, beleértve a tárolószekrények bérbeadását is.”

13. Az említett törvény 27. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében az adóalap az az ellenérték, beleértve a támogatásokat is, amely közvetlenül kapcsolódik a termékek vagy szolgáltatások árához, azonban nem tartalmazza az e törvényben elírt adót. Ha a kifizetésre egészben vagy részben a termékértékesítést megelőzően vagy a számla kiállítása előtt kerül sor, az adóalap a kapott összeg 80%-a.”

2. A közúti közlekedésről szóló törvény

14. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a færdselsloven (a közúti közlekedésről szóló törvény) nem határozza meg azokat a helyzeteket, amelyek esetén a magántulajdonban lévő földterületen történő szabálytalan parkolás után ellenőrzési díj szedhető be. Mindazonáltal egy 2014. évi jogszabálymódosítás óta a 122c. cikk (1) bekezdése elírja, hogy a nyilvánosan hozzáférhető, magántulajdonban lévő földterületen történő parkolásért kizárólag akkor szabható ki bírság (ellenőrzési díj), ha a helyszínen egyértelműen jelzik a terület magánjellegét (a zónában történő parkolási tilalom általános és egyértelmű tilalma mellett).

III. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15. Az Apcoa olyan magánjogi társaság, amely magántulajdonban lévő földterületek tulajdonosaival kötött szerződés alapján e területeken parkolókat üzemeltet. A társaság határozza meg a parkolóhelyek használatának feltételeit, így például a külön engedély nélküli parkolás tilalmát, a parkolás maximális időtartamát és az esetlegesen díjfizetést a parkolás ellenértékeként. A használati feltételek megsértése esetén az Apcoa külön ellenőrzési díjat szed be (510 dán korona [DKK], [hózzávetőleg 69 euró] a 2008. és 2009. évek tekintetében).

16. A szóban forgó parkolók bejáratánál egy táblán többek között az szerepel, hogy „[a] szabályok megsértése 510 DKK ellenőrzési díj felszámításával járhat”, vagy az, hogy „[a] szabályok megsértése 510 DKK/nap ellenőrzési díj felszámítását vonhatja maga után”. Az is fel van tüntetve, hogy „[a] parkolási zóna a magánjog szabályainak megfelelően működik”.

17. Az Apcoa hűa fizetésére köteles a parkolási szabályoknak megfelelő parkolásért fizetett díjak után.

18. 2011. október 25-én az Apcoa a 2008. szeptember 1. és 2009. december 31. között beszedett ellenőrzési díjak címén megfizetett hűa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be a

SKAT?hoz (adóhatóság, Dánia) 25 089 292 DKK (körülbelül 3 370 000 euró) összegben.

19. A jogvita nem az Apcoa és az érintett parkolóterület tulajdonosa közötti viszonyban fennálló héakötelezettségre vonatkozik.

20. 2012. január 12?én a SKAT azzal az indokkal utasította el a kérelmet, hogy az ellen?rzési díj a hozzáadottérték?adóról szóló törvény – 13. cikke (1) bekezdése 8. pontjának második mondatával összefüggésben értelmezett – 4. cikkének (1) bekezdése és 27. cikkének (1) bekezdése értelmében héakötelesnek min?sül.

21. 2014. december 23?án a Landskatteretten (nemzeti adóügyi bíróság, Dánia) helybenhagyta e határozatot.

22. A Landskatteretten (nemzeti adóügyi bíróság) felsorolta azt a tizenhárom esetet, amikor az Apcoa ellen?rzési díjat szedhet be:

„1. A megfelel? díj meg nem fizetése.

2. A szélvéd?n nem látható érvényes parkolókártya.

3. A jegy nem ellen?rizhet?, például, ha a parkolókártyát nem megfelel?en helyezték el.

Az 1–3. pontok fizet? parkolók esetén alkalmazandók.

4. Érvényes parkolójegy hiánya, például olyan lakóhelyi parkolás esetén, amikor az adott parkolóhely használatához engedély szükséges.

5. A fogyatékkal él? személyek számára fenntartott helyen parkolás. Ez a díjfizetési indok csak akkor alkalmazható, ha ki van helyezve a fogyatékkal él? személyek parkolását jelz? tábla, függetlenül attól, hogy a parkolás díjmentes vagy fizet?s. Ezeken a helyeken történ? parkoláshoz a járm?vezet?nek a szélvéd?n parkolási igazolványt kell elhelyeznie.

6. Kijelölt parkolóhelyeken kívül történ? parkolás. Ez a díjfizetési indok valamennyi típusú parkolóhely esetén alkalmazható, ha tábla jelzi, hogy e parkolóhelyeken belül kell parkolni.

7. Tiltott helyen parkolás. Ez a díj alkalmazandó például a t?zvédelmi területen történ? parkolás esetén.

8. Fenntartott parkolóhely. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó minden olyan parkolóhelytípusnál, amely esetében követelmény a meghatározott helyen történ? parkolás.

9. Látható parkolási órák hiánya.

10. Nem megfelel?en beállított vagy lejárt parkolási órák.

11. Olvashatatlan parkolási órák. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó, ha a parkolási óra mutatóit eltávolították, vagy ha az elektronikus parkolási óra hibás.

12. Több parkolási óra. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó, ha a gépjárm?vezet? a szélvéd?n több parkolási órát helyezett el a parkolási id? tartamának meghosszabbítása céljából.

A 9–12. alatti indokok alkalmazandók, ha a parkolás korlátozott ideig ingyenes, azonban a járm? leállítása id?pontjának igazolása céljából kötelez? a parkolási óra használata.

13. Egyéb. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó a parkolási szabályoknak a fenti 12 pontban

nem említett megsértése esetén. A 13. pontot alkalmazzák például akkor, ha a parkolás egyértelműen zavarja a közlekedést. Ha ezen indokok miatt alkalmaznak ellenőrzési díjat, akkor azt a jogsértést kifejtő szöveggel kell kiegészíteni.”

23. Az e határozattal szemben az Apcoa által benyújtott keresetet a Retten i Kolding (koldingi bíróság, Dánia) 2017. január 23-ai ítéletével elutasította, amelyet a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) a 2018. szeptember 10-ai ítéletével helybenhagyott.

24. Az Apcoa fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Højesteret (legfelsőbb bíróság, Dánia) többek között annak érdekében, hogy a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium) ismerje el, hogy a parkolási szabályok megsértése esetén az egyes járművezetők és az Apcoa közötti jogviszonyban beszedett ellenőrzési díjak nem minősülnek a héáról szóló törvény – 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett – 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett héaköteles szolgáltatás ellenértékének.

25. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy az 1994. március 3-ai Tolsma ítélet(4) fényében fennállnak-e kölcsönös szolgáltatások. A kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki a Bíróság „szolgáltatásnyújtás” fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlata fényében a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának azon értelmezését illetően, amely alapján úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó ellenőrzési díj valamely szolgáltatás ellenértékének minősül.

26. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az ügy iratai szerint a német és a svéd adóhatóságok, valamint az Egyesült Királyság adóhatósága úgy véli, hogy a magántulajdonban lévő földterületen történő parkolás feltételeinek be nem tartása esetén fizetendő ellenőrzési díj nem héaköteles.

27. E körülmények között a Højesteret (legfelsőbb bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy a magántulajdonban lévő földterületen történő parkolásra vonatkozó szabályok megsértése esetén beszedett ellenőrzési díj szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi, ezért héaköteles ügyletről van szó?”

28. Írásbeli észrevételeket az Apcoa, a dán és az ír kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be a Bírósághoz.

29. Az Apcoa és a dán kormány az előírt határidőn belül válaszolt az írásban megválaszolandó kérdésekre.

IV. Elemzés

30. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az – Apcoa által kezelt – magántulajdonban lévő földterületeken történő parkolás feltételeinek be nem tartása esetén felszámított ellenőrzési díj beszedéséből(5) álló tevékenység a héairányelv értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősíthető-e.

31. Több elvre kell előzetesen felhívni a figyelmet.

A. Az alkalmazandó elvek felidézése

32. Először is, ahogyan azt a Bíróság a 2016. június 2-ai Lajvér ítéletben(6) kimondta:

- bár a 2006/112 irányelv tágran határozza meg a héa alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jelleg? tevékenységekre vonatkozik;
- a „gazdasági tevékenység” fogalmát a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az felöleli a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történ? tartós hasznosítását magukban foglaló tevékenységeket, és
- a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti „hasznosítás” fogalma a közös héarendszer semlegessége követelményének megfelelően minden olyan ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára, amely bevétel elérése érdekében javak tartós hasznosítását foglalja magában.

33. Másodszor, a héairányelv 24. cikke szerint szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek.

34. Harmadszor, a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatából következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor min?sül a héairányelv értelmében ellenérték fejében teljesítettnek, és így csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybe vev?je között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybe vev?je számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Err?l van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, mivel a fizetett összeg egyedileg meghatározható, ilyen jogviszony keretében nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi.(7)

B. Az ellen?rzési díjak min?sítése

35. Mivel az alapeljárás nem az Apcoa ellen?rzési díjból származó bevételének állandó jellegére vonatkozik,(8) meg kell vizsgálni a szolgáltatásnyújtás és annak ellenértéke jellemz?it, figyelembe véve a szóban forgó ügylet valós gazdasági tartalmát.(9)

36. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy:

- ellentétben a szerz?d? felek formális min?sítésével, a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvet? követelménye;(10)
- a héairányelv értelmében vett „szolgáltatásnyújtás” fogalmát az érintett ügyletek céljától és eredményét?l függetlenül kell értelmezni,(11) és
- az ellenérték összege, különösen az a tény, hogy az ellenérték egyenl?, magasabb vagy alacsonyabb azon költségeknél, amelyek az adóalanynál a szolgáltatásnyújtás során merültek fel, nem olyan jelleg?, amely befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot.(12)

37. Megvizsgálom tehát egymás után a következ? kérdéseket:

- Fennáll?e szolgáltatás?
- A fizetend? összeg tényleges ellenértéknek min?sül?e?
- Fennáll?e közvetlen kapcsolat e két elem között?

1. **Szolgáltatás**

38. Az elztes döntéshozatal iránti kérelemből kitnik, hogy az Apcoa a magánparkolóhelyek kezeljeként, magántulajdonosok javára jár el.(13)

39. Ennek alapján az Apcoa meghatározza a parkolók használati feltételeit, így:

- a külön engedély nélküli parkolás tilalmát;
- a parkolás maximális időtartamát;
- a parkolási díjak összegét, vagy
- külön díjak megfizetését,(14) amennyiben a parkolási szabályokat nem tartották be. Összefoglalva, ezen „ellenrzési díjaknak” nevezett díjakat abban az esetben szedik be, ha túllépik azon időtartamot, amelyetől kezdve további parkolási díjat kell fizetni, vagy érvényes parkolási igazolások hiányában parkolnak, illetve a parkolási zóna vagy a parkolóhely nem megfelel használata esetén.

40. Az elztes döntéshozatal iránti kérelemből, valamint a felek és az érdekeltek észrevételeiből következik, hogy az eldöntendő központi kérdés az, hogy a Bíróság által a 2007. július 18-i Société thermale d'EugénielesBains ítéletben(15) elfogadott elemzés analógia útján kiterjeszthető-e a szóban forgó tevékenységekre, és ebből következően elkülöníthető-e a MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítéletben elfogadott elemzéstől.

41. Közelebbből, az ellenrzési díjakat kártalanításként kell-e elemezni, ahogyan azt az Apcoa és a Bizottság javasolja, vagy – függetlenül a parkolási szabályokhoz kapcsolódó különös feltételektől – az ügyfélnek biztosított, a jármvének parkolására szolgáló hely ellenértékeként, ahogyan azt a Højesteret (legfelsőbb bíróság)(16) már megállapította, és ahogyan azt a dán kormány állítja?

42. E második elemzéssel értek egyet. Elször ugyanis emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata alapján a szerződéses kikötések nemzeti polgári jog szerinti minősítése nem olyan jellegű, hogy az joghatásokat váltson ki, amennyiben azok ténylegesen nem az ügylet valós gazdasági tartalmát tükrözik, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.(17)

43. Másodszor, számomra úgy tnik, hogy az ellenrzési díjak az ügyfél számára a járműve parkolására biztosított lehetőség ellenértékének részét képezik, a bennük foglalt gazdasági jellegű elemek miatt.

44. Az Apcoa ugyanis – különböző gyakorlati módozatok szerint – olyan szolgáltatást kínál, amely parkolóhelyeknek a járművek vezetői részére történő rendelkezésére bocsátásából áll. Ennek érdekében az Apcoa lehatárolt helyeket, és ezek közül néhányat fenntartott, például a fogyatékkal élő ügyfelek számára. Ez a szolgáltatásnyújtás attól függetlenül fennáll, hogy a használat szabályainak megfelelnek-e, vagy sem.

45. Konkrétan, amint egy gépjármű vezetője behajt az Apcoa által üzemeltetett parkolóba, bizonyos időtartamra parkolóhelyet biztosítanak a számára.

46. E szolgáltatás a héairányelv 135. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „bérbeadás” fogalmába tartozik, amely magában foglal minden olyan gazdasági tevékenységet, amelynél a járművek parkolására szolgáló hely rendelkezésre bocsátása ellenében díjat szednek, tekintet nélkül az azokat bérbe adó személy jogállására vagy tulajdonosi minőségére.(18)

47. E körülmények között, amennyiben az Apcoa további díjakat számít fel, e díjak héa alá tartozását illetően azt kell megvizsgálni, hogy milyen analógia állhat fenn a Bíróság által a 2007. július 18-ai Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítéletben(19) elfogadott megoldással.

48. Ebben az ítéletben a Bíróság   gy határozott, hogy „a h  a [...] alá tartozó szállodai szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződés keretében foglaló címén fizetett összeget – abban az esetben, ha a vendég   l a részére biztosított elállási joggal, és a szállodai létesítmény üzemeltetője megtartja ezen összeget – ellenérték fejében teljesített szolgáltatással közvetlen kapcsolatban nem álló, a vendég nem teljesítése miatt bek  vetkezh   k  r megtérítéseként fizetett, el  ll  s  rt járó   tal  nyk  rt  r  t  snek kell tekinteni, amely – mint ilyen – nem tartozik ezen adó alá.(20)

49. A Bíróság pontosította, hogy „a szóban forgó foglaló annak következtében tartható meg, hogy a vendég gyakorolta a részére biztosított elállási jogot, és a foglaló az üzemeltető el  ll  sb  l eredő kárainak megtérítését szolgálja”(21). Ily módon ilyen esetben a szálloda  zemeltet   elmaradt haszna azért kerül megtérítésre, mert az ügyfél által lefoglalt szállodai szolgáltatást a szálloda  zemeltet   nem tudta nyújtani, az ügyfél pedig nyilvánvalóan nem vette   gy  nybe e szolgáltatást.

50. Ebből k  vetkezh  en számomra   gy tűnik, hogy a 2007. július 18-ai Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet(22) hatályát k  z  r  lag azokra az esetekre kell korlátozni, amelyekben a szerződő fél kártalanítása az ügylet elmaradásához kapcsolódik, ami összhangban áll a (késedelmi kamatok tárgyban hozott) 1982. július 1-jei BAZ Bausystem ítélettel(23), a (teve  kenys  g kiesés miatti kártalanítás tárgyban hozott) 1996. február 29-ai Mohr ítélettel(24) vagy a (többszörözési jog jogosultjainak járó méltányos díjazás tárgyban hozott) 2017. január 18-ai SAWP-  t  lettel.(25)

51. A jelen esetben az Apcoa által üzemeltetett parkoló használata esetén az a járművezető, aki az ellenőrzési díjakat megfizeti, parkolóhelyet vagy parkol  z  n  t vehet   gy  nybe. A díjak összege abból ered, hogy az általa a parkolóba történő behajtáskor elfogadott feltételek teljesülnek.

52. Ilyen körülmények között a dán kormányhoz hasonlóan   gy vélem, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megküldését és az Apcoa írásbeli észrevételeinek benyújtását követően hozott Vodafone Portugal   t  lethez való hasonlóság releváns, mivel az kiegészítette a MEO – Servi  os de Comunica   es e Multimédia ítéletet(26)   s ily módon ezen határozat hat  ly  nak – az Apcoa társaság írásbeli észrevételeiben előadottaktól – eltérő elemzéséhez vezet.

53. A Bíróság a Vodafone Portugal ítéletben kifejtette, hogy:

– „[t]ev  kenys  ge keretében a [Vodafone Portugal – Comunica   es Pessoais SA (a továbbiakban: Vodafone)] szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződéseket k  t   gyf  leivel, amely szerződések közül egyesek olyan különleges promóciós kikötéseket tartalmaznak, amelyeknek az a feltétele, hogy ezen   gyf  lek h  s  get vállalnak egy előre meghatározott minimális időtartamra (a továbbiakban: hűségidő). E kikötések értelmében az   gyf  lek kötelezettséget vállalnak arra, hogy a Vodafone-nal szerződéses jogviszonyt tartanak fenn, valamint, hogy a Vodafone által értékesített árukat és szolgáltatásokat erre az időszakra előnyös kereskedelmi feltételek mellett

használják fel, különös tekintettel a szerződött szolgáltatásokért fizetendő árra”(27), és

– „[a]z, hogy az ügyfelek a hűségidőt nekik felróható okok miatt nem tartják be, azt vonja maga után, hogy az említett ügyfelek megfizetik a szerződésekben elírt összegeket. Ezen összegek célja, hogy visszatartsák ugyanezen ügyfeleket attól, hogy megszegjék a hűségidőt”(28).

54. A Bíróság a következőket állapította meg:(29)

– „[a] Vodafone kötelezettséget vállal arra, hogy ügyfeleinek a velük kötött szerződésekben szereplő szolgáltatásokat az e szerződésekben kikötött feltételek mellett nyújtja”, és

– „[e]zen ügyfelek kötelezettséget vállalnak arra, hogy megfizetik az említett szerződésekben elírt havi törlesztőrészeket, valamint adott esetben azon összegeket, amelyek akkor fizetendők, ha ugyanezen szerződések esetleg a hűségidő lejártát az érdekkörükben felmerült okokból felmondják”.

55. A Bíróság megállapította, hogy „[a]mennyiben ezen ügyfelek nem tartják be az említett hűségidőt, a szolgáltatásnyújtást teljesítettnek kell tekinteni, mivel az említett ügyfeleket olyan helyzetbe hozták, hogy igénybe tudják venni e szolgáltatásokat”(30).

56. Az ügyletek valós gazdasági tartalmára tekintettel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az ügyfelek által fizetendő összegek az e szolgáltató által számukra nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek egy részének visszatéríttetését jelentik.(31) Ezen összegek a szolgáltató által vállalt, az ügyfelek részére nyújtandó szolgáltatás árának egy részét képezik,(32) és arra irányulnak, hogy a gazdasági szereplő számára biztosítsák a nyújtott szolgáltatás minimális szerződéses díjazását.(33)

57. Úgy tűnik számomra, hogy ez az elemzés átültethető az alapügyben szóban forgó ügyletekre, mivel a dán kormányhoz hasonlóan úgy vélem, hogy abban az esetben, ha ellenőrzési díjat kell fizetni, az Apcoa által üzemeltetett parkolók használói jogosultak lehetnek parkoló igénybevételére. E szolgáltatás díja azon helyhasználati módozatokhoz kapcsolódik, amelyek felett a szolgáltató nem képes ellenőrzést gyakorolni.

2. **Tényleges ellenszolgáltatás**

58. Az Apcoa arra hivatkozik, hogy az ellenőrzési díj nem valamely szolgáltatás ellenértéke, mivel olyan fix díjszabásról van szó, amely jelentősen meghaladja a járművezető által igénybe vett szolgáltatás értékét. A Bizottsághoz hasonlóan úgy érvel, hogy az ellenőrzési díj a parkoló használatára vonatkozó feltételek megsértésének szankcionálását célozza.

59. Márpedig egyrészt emlékeztetek arra, hogy a Bíróság megállapította, hogy az ellenérték összege nem releváns.(34) Másrészt nem lehet azzal érvelni, hogy az átalánydíjszabás arra irányul, hogy az ügyfeleket visszatartsa a parkolási szabályok megsértésétől, mivel az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szóban forgó ügylet célja és eredménye nem befolyásolja annak minősítését, és kizárólag a valós gazdasági tartalom a meghatározó.(35)

60. A jelen ügyben először is azon a véleményen vagyok, hogy az ellenőrzési díjak összege a gépjárművét az Apcoa által rendelkezésre bocsátott parkolóban elhelyező járművezető azon döntéséhez kapcsolódik, hogy túllépi a parkolóhely használati idejét, vagy pedig hogy nem igazolja megfelelően az annak használatára vonatkozó jogát, illetve hogy a nem a számára fenntartott területen parkol, akár zavaró módon.

61. Másodszor, a gazdasági realitás szempontjából meg kell állapítani, hogy az ellenőrzési díjak összege szükségszerűen figyelembe veszi a parkolók üzemeltetésének magasabb költségét.

E többletköltség olyan parkolással keletkezik, amely nem felel meg a kínált szolgáltatás szokásos használati feltételeinek. Másként fogalmazva, az ellenérték összegének az a célja, hogy az Apcoa-nak olyan, a használónak felróható feltételek mellett nyújtott szolgáltatásért járó szerződéses díjazást biztosítson, amelyek nem alkalmasak arra, hogy a használóval fennálló kapcsolatának gazdasági és kereskedelmi realitását megváltoztassák.

62. Ebben az értelemben megjegyzem, hogy a Justitsministeriet (igazságügyi minisztérium, Dánia) egy munkacsoportja által készített, a parkolási ágazatban a fogyasztók fokozottabb védelmére vonatkozó, a kérdést elterjesztő bíróság által idézett 2013. júniusi jelentés rámutat arra, hogy „a Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening (dán magánparkolási szakmai egyesület) képviselői tájékoztatták a munkacsoportot arról, hogy a [magánparkolási díjak(36)] 590 DKK-ra történő emelését többek között a parkolási vállalkozás különböző funkcionális költségeinek folyamatos emelkedése indokolta, és az, hogy a nyilvános díjszabást a továbbiakban már nem lehetett alkalmazni. Az egyesület e tekintetben különösen arra hivatkozik, hogy a díjnak tükröznie kell a jogszerű parkolás magasabb árát, hogy a társaságokat héakötelezettség terheli a beszedett parkolási díjak vonatkozásában, és hogy a hatóságok által kiszabott díjakkal ellentétben nincs lehetőség arra, hogy a tulajdonostól a díj megfizetését polgári jogi felelősség körében követeljék”. Azon pontosítás is szerepel benne, hogy „a magánparkolási díjak összegét az árak és a bérek általános alakulásának számítása alapján határozzák meg, és az egyébként általában a költségektől és a piactól függ”(37).

3. **A szolgáltatás és a tényleges ellenszolgáltatás közötti kapcsolat**

63. Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” nyújtottnak, és ebből következik csak akkor adóköteles, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között.(38)

64. Az Apcoa – a Bizottsághoz hasonlóan – úgy véli, hogy e közvetlen kapcsolat nem áll fenn, mivel nincs konkrét gazdasági kapcsolat a parkolási szolgáltatás értékével.

65. Mindazonáltal a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy akkor áll fenn közvetlen kapcsolat, ha két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól, mivel a szolgáltatásnyújtó által kapott díjazás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét, azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont.(39)

66. A jelen ügyben ez az eset áll fenn. Közvetlen kapcsolat áll fenn a járművezető által az Apcoa által meghatározott speciális körülmények között megvalósított parkolás és ezen társaság által beszedett megnövelt parkolási díj között.

67. Ezenkívül úgy vélem, hogy az adózás nem függhet a parkolóhely vagy parkolási zóna ügyfél által történő helyes vagy helytelen használatától. Nem lehet eltérő bánásmódot bevezetni a héra tekintetében azok között, akik az általános ár fejében részesülnek a parkolási szolgáltatásban, és azok között, akik elfogadják annak magasabb áron történő használatát.(40)

68. Azt a következtetést vonom tehát le, hogy az Apcoa által beszedett ellenőrzési díjak azon parkolási szolgáltatás tényleges ellenértékét képezik, amelyben az ügyfél – az általa választott különös körülmények között – részesül, és hogy ebből következik azok héakötelesek.

V. **Végkövetkeztetés**

69. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Højesteret

(legfelsőbb bíróság, Dánia) által elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdést a következésképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a gazdasági szereplő által járművek parkolása ellenében beszedett olyan díjakat, amelyek összegét e gazdasági szereplő a parkolóhely használati feltételeitől függően határozza meg, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértékének kell tekinteni, és az mint ilyen héaköteles.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv.

3 A továbbiakban: a héáról szóló törvény.

4 C-16/93, EU:C:1994:80.

5 A Bírósághoz benyújtott iratokban az e díjak megjelölésére használt kifejezések egymástól eltérnek: „ellenrzési költségek”, „ellenrzési díjak”, „emelt parkolási díjak” vagy „parkolási díjak”. Az Apcoa pontosította, hogy ezen ellenrzési díjakat általában „parkolási bírságnak” nevezik. Az „ellenrzési díj” kifejezést fogom használni, az elzeter döntéshozatal iránti kérelemmel való összhangra és az abban hivatkozott hivatalos dokumentumok tartalmára tekintettel.

6 C-263/15, EU:C:2016:392, 20., 23. és 24. pont. Ezen elvek közelmúltbeli felidézéseként lásd továbbá: 2021. február 25-i Gmina Wrocaw (Földhasználati jog átalakítása) ítélet (C-604/19, EU:C:2021:132, 67–69. pont).

7 Lásd: 2021. január 21-i UCMR–ADA ítélet (C-501/19, EU:C:2019:50, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 E tekintetben a dán kormány kifejtette, hogy a megemelt parkolási díj megállapítása az Apcoa gazdasági modelljének szerves részét képezi, és hogy e díjak e társaság teljes nettó árbevételének 34–35%-át, vagyis 2008-ban hozzávetőleg 10,4 millió eurót, 2009-ben pedig 11 millió eurót tettek ki.

9 Lásd: 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (C-295/17, a továbbiakban: MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet; EU:C:2018:942, 61. és 62. pont); valamint 2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet (C-43/19, a továbbiakban: Vodafone Portugal ítélet, EU:C:2020:465, 47–49. pont). Ahogyan arra Kokott főtanácsnok a Gmina Wrocaw (Földhasználati jog átalakítása) ügyre vonatkozó indítványában (C-604/19, EU:C:2020:647, 35. pont) emlékeztetett, „nem vezet minden kifizetés szükségszerűen adóköteles kölcsönös teljesítéshez”.

10 Lásd: MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2020. december 17-i Franck ítélet (C-801/19, EU:C:2020:1049, 43. pont).

11 Lásd: MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet (C-94/19, EU:C:2020:193, 29. pont).

13 E körülmények eltérnek azoktól, amelyekkel a Bíróság a korábbi ügyekben foglalkozott. A *közjogi szervezet*

azon tevékenységeinek adóztatását illetően, amelyek lényege az, hogy pénzbeli ellenszolgáltatás fejében a járművezetők rendelkezésére bocsátanak parkolóhelyeket – akár közúton, akár az önkormányzati közterületen lévő parkolóban, akár magánterületen vagy akár magánszemélyek tulajdonában lévő területeken –, valamint az annak vizsgálatára irányuló kötelezettséget illetően, hogy a szervezet közhatalmi hatóságként jár-e el, lásd: 2000. december 14-ii Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 21–23. pont). A parkolási költségek fedezése esetén fennálló helyzetek sokféleségének szemléltetéseként lásd még: 2021. március 25-ii Obala i lužice ítélet (C-307/19, EU:C:2021:236, 27., 67., 95. és 96. pont), a polgári jogi igazságügyi együttműködés terén, egy önkormányzat által e célból létrehozott társaság által kezelt és fenntartott nyilvános parkolók tárgyában.

14 A Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában az Apcoa pontosította, hogy „[a] parkolási idő túllépése esetén csak az ellenőrzési díjakat szedik be”.

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

16 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben pontosításra került, hogy az Apcoa által az ellenőrzési díj után fizetendő adót illetően a Landskatteretten (nemzeti adóügyi bíróság) 2007-ben és 2014-ben eleget tett a kérdést előterjesztő bíróság 1996. április 12-ii ítéletének. A Højesteret (legfelsőbb bíróság) megállapította, hogy a kvázi szerződéses jogviszony alapján kiszabott, megnövelt díjat szolgáltatás ellenértékének kell tekinteni, így azt hiba terhelni, függetlenül attól, hogy e díjakat a szabályok megsértésével történő parkolások elkerülésére irányuló törekvés miatt olyan általános mértékben rögzítették, amely az általános parkolási díjhoz képest igen magas volt.

17 Lásd a jelen indítvány 36. pontjának első francia bekezdését. Lásd továbbá: Kokott főtanácsnok MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ügyre vonatkozó indítványa (C-295/17, EU:C:2018:413, 34. pont), amely hangsúlyozza, hogy „[n]incs jelentősége [...] annak, hogy a nemzeti jog a kártérítést miként kezeli. A hiba szempontjából [...] nem releváns, hogy azt deliktuális kártérítési igénynek vagy büntetőrendelkezésnek tekintik, vagy kártérítésként, a kár megtérítéseként vagy díjként jelölik meg”.

18 Tudomásom szerint a Bíróság ezen irányelv 135. cikkének hatályára vonatkozóan egyetlen ítéletet hozott. Ez a nem adóköteles bérbeadáshoz kapcsolódóan helyek bérbeadására vonatkozó, 1989. július 13-ii Henriksen ítélet (173/88, EU:C:1989:329, 17. pont). A Bíróság a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13. cikke B. részének b) pontját értelmezte, amelynek rendelkezései azonosak a hétértékű 135. cikke (2) bekezdése b) pontjának rendelkezéseivel (lásd ezen irányelv XII. mellékletét).

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

20 2007. július 18-ii Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 36. pont).

21 2007. július 18-ii Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440, 32. pont).

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

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

- 24 C?215/94, EU:C:1996:72, 21. pont.
- 25 C?37/16, EU:C:2017:22, 30. pont.
- 26 Lásd a jelen indítvány 33. lábjegyzetét.
- 27 Vodafone Portugal ítélet (18. pont).
- 28 Vodafone Portugal ítélet (19. pont).
- 29 Vodafone Portugal ítélet (37. pont).
- 30 Vodafone Portugal ítélet (41. pont).
- 31 Lásd: Vodafone Portugal ítélet (38. pont).
- 32 Lásd: Vodafone Portugal ítélet (39. pont).
- 33 Lásd: Vodafone Portugal ítélet (40. pont). A fizetendő összegek számítására vonatkozó megállapításai alapján (lásd az ítélet 34. pontját) a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróság ítélet 26. és 27. pontjában kifejtett, a MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet hatályára vonatkozó kérdéseire a h?ségid?re vonatkozó rendelkezés megszegése miatt fizetett összeg és azon összeg között fennálló összefüggésre vonatkozóan tett megállapításaiból ered? választ ad, amelyet az érintett piaci szerepl? ezen id?szak fennmaradó részében a szerz?dés felmondása hiányában kapott volna.
- 34 Lásd a jelen indítvány 36. pontjának harmadik francia bekezdését.
- 35 Lásd a jelen indítvány 36. pontjának második francia bekezdését.
- 36 Ez – a kérdést el?terjeszt? bíróság által – a 2013. júniusi jelentésb?l vett idézetre vonatkozó kifejezés megfelel az „ellen?rzési díjak” kifejezésnek, lásd a jelen indítvány 5. lábjegyzetét.
- 37 A dán kormány pontosította, hogy e díjak összege 2009?t?l rendszeresen növekszik, és hogy azt 2020 tekintetében több magánparkolási társaság – köztük az Apcoa – legalább 750 DKK (hozzávet?leg 100 euró) összegben állapította meg.
- 38 Lásd a jelen indítvány 34. pontját.
- 39 Lásd: 2020. március 11?i San Domenico Vetraria ítélet (C?94/19, EU:C:2020:193, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Lásd analógia útján: MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet (47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).