

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

JEAN RICHARD DE LA TOUR IŠVADA,

pateikta 2021 m. birželio 3 d.(1)

Byla C-90/20

Apcoa Parking Danmark A / S

prieš

Skatteministeriet

(Højesteret (Aukščiausiasis Teismas, Danija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygą – Už transporto priemonių stovėjimo privačioje valdoje taisyklių pažeidimų taikomi mokesčiai – Kvalifikavimas“

I. **Žangą**

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 2 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.
2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Apcoa Parking Danmark A / S* (toliau – *Apcoa*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą dėl už transporto priemonių stovėjimo privačioje valdoje taisyklių pažeidimų taikomų kontrolės mokesčių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).
3. Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, ar šie mokesčiai yra suma, mokėtina kaip kompensacija už sutartinį įsipareigojimą nevykdymą, ar, priešingai, tai yra atlygis už tam tikrą paslaugą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
4. Pateiksiu priežastis, dėl kurių Teisingumo Teismui siūlysiu pritarti antrajam kvalifikavimui.

II. **Teisinis pagrindas**

A. **PVM direktyva**

5. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra „paslaugų teikimas

už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

6. Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

7. Pagal min?tos direktyvos 14 straipsnio 1 dal? teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas laikomas „preki? tiekimu“.

8. Tos pa?ios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.“

9. PVM direktyvos 25 straipsnyje nustatyta:

„Paslaug? teikimu gali b?ti *inter alia* šie sandoriai:

a) nematerialiojo turto, kurio nuosavyb?s teis? patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas;

b) ?sipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksm? ar aplinkyb?;

c) paslaug? atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duot? nurodym? arba laikantis ?statym?.“

10. Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte ir 2 dalies b punkte nustatyta:

„1. Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.

2. „1 dalies I [punkte] numatyta išimtis netaikoma:

<...>

b) transporto priemoni? stov?jimui skirt? patalp? ir aikšteli? nuomai.

<...>“

B. Danijos teis?

1. PVM ?statymas

11. *Lov om merværdiafgift* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas)(3) 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Preki? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje yra apmokestinamas.

„Preki? tiekimas“ – tai teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Paslaug?

teikimas apima bet kokį kitą teikimą.“

12. Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punkte nustatyta:

„Mokesčių neapmokestinamos toliau nurodytos prekės ir paslaugos:

<...>

8) nekilnojamojo turto administravimas, nuoma ir finansinė nuoma bei su nuoma arba finansine nuoma susijęs dujų, vandens, elektros ir šildymo tiekimas. Vis dėlto išimtis netaikoma <...> vietoms kempingui, stovėjimo aikštelėse ar reklaminiuose plotuose nuomai bei saugojimo kambarių nuomai.“

13. Minuto įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tiekiant prekes ar teikiant paslaugas nustatoma apmokestinamoji vertė, kuri sudaro atlygis, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijęs su prekėmis ar paslaugų kaina, tačiau jis neapima pagal šį įstatymą mokamo mokesčio. Jei visas ar dalis atlygio sumokama iki prekių tiekimo ar paslaugų teikimo arba iki išskaitos faktūros išrašymo, apmokestinamoji vertė siekia 80 % nuo gautos sumos.“

2. **Kelių eismo įstatymas**

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, *Færdsselsloven* (Kelių eismo įstatymas) nenurodomi atvejai, kai galima taikyti neteisėto transporto priemonių stovėjimo privačioje valdoje kontrolės mokesčius. Vis dėlto nuo tada, kai 2014 m. pakeistas įstatymas, jo 122c straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kontrolės rinkliava (kontrolės mokestis) už transporto priemonės statymą viešai prieinamoje privačioje valdoje gali būti taikoma tik jeigu tai aiškiai nurodyta toje valdoje (išskyrus atvejus, kai zonoje pažymėtas bendras ir aiškus draudimas statyti transporto priemones).

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

15. *Apcoa* yra privati bendrovė, kuri valdo privačiose valdose įrengtas automobilių stovėjimo aikšteles pagal susitarimą su jų savininkais. Ji nustato stovėjimo vietų naudojimo sąlygas, pavyzdžiui, draudimą statyti transporto priemonę be atskiros leidimo, ilgiausią stovėjimo laiką ir tam tikrais atvejais – atsiskaitymo už stovėjimą tvarką. Pažeidus šias naudojimo sąlygas, *Apcoa* papildomai taiko specialų kontrolės mokestį (2008 ir 2009 m. – 510 Danijos kronų (DKK) (maždaug 69 EUR)).

16. Prie įvažiavimo į aptariamą automobilių stovėjimo aikštelę įrengtas ženklas, kuriame, be kita ko, nurodyta, kad „[p]ažeidus taisyklę gali būti taikomas 510 DDK kontrolės mokestis“ arba „[p]ažeidus taisyklę gali būti taikomas 510 DDK (už dieną) kontrolės mokestis“. Taip pat nurodyta, kad „[t]ransporto priemonių stovėjimo aikštelėje taikomos privatinės teisės taisyklės“.

17. *Apcoa* moka PVM nuo surinktų mokesčių, kai transporto priemonės statomos laikantis transporto priemonių stovėjimo sąlygų.

18. 2011 m. spalio 25 d. *Apcoa* paprašė SKAT (Danijos mokesčių administratorius) sugrąžinti PVM, sumokėtą nuo kontrolės mokesčių, surinktų nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. Ši suma buvo vertinta 25 089 292 DKK (maždaug 3 370 000 EUR).

19. Ginčas nesusijęs su apmokestinimu PVM, taikomu *Apcoa* ir atitinkamos transporto priemonių stovėjimo aikštelės savininko santykiuose.

20. 2012 m. sausio 12 d. SKAT atmet? prašym?, motyvuodama tuo, kad pagal PVM ?statymo 4 straipsnio 1 dal? ir 27 straipsnio 1 dal?, siejam? su šio ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punkto antru sakiniu, laikoma, kad kontrol?s mokes?iai apmokestinami PVM.

21. 2014 m. gruodžio 23 d. š? sprendim? patvirtino *Landskatteretten* (Nacionalin? mokestini? gin?? komisija, Danija).

22. *Landskatteretten* (Nacionalin? mokestini? gin?? komisija) nurod? trylika atvej?, kai *Apcoa* gali taikyti kontrol?s mokes?ius:

„1. Nepakankamos rinkliavos sumok?jimas.

2. Galiojantis transporto priemon?s stov?jimo bilietas, kurio nematyti ant priekinio stiklo.

3. N?ra galimyb?s patikrinti bilieto, pavyzdžiui, jeigu transporto priemon?s stov?jimo bilietas pad?tas netinkamai.

1–3 atvejai taikomi, kai stov?jimas yra mokamas.

4. N?ra galiojan?io transporto priemon?s stov?jimo bilieto, pavyzdžiui, kai automobilius stato gyventojai ir tam reikalingas leidimas naudoti konkre?ias stov?jimo vietas.

5. Stov?jimas ne?galiesiems skirtoje vietoje. Toks mokes?io taikymo pagrindas taikomas tik tuo atveju, kai pastatytas ne?galiesiems skirtos vietos ženklas, neatsižvelgiant ? tai, ar stov?jimas mokamas, ar ne. Nor?damas automobil? statyti šiose vietose vairuotojas turi prie savo automobilio priekinio lango pad?ti pagrindžiant? dokument?.

6. Stov?jimas nesilaikant stov?jimo viet? žym?jimo. Šis mokes?io pagrindas taikomas visoms stov?jimo viet? r?šims, kai ženkle nurodyta, kad automobilis turi b?ti statomas laikantis stov?jimo viet? rib?.

7. Draudžiama stov?ti. Šis mokes?io pagrindas taikomas, pavyzdžiui, kai automobilis statomas ant priešgaisrinio kelio.

8. Rezervuotos stov?jimo vietos. Šis mokes?io pagrindas taikomas visoms stov?jimo viet? r?šims, kai automobil? reikia statyti konkre?iose vietose.

9. N?ra automobilio stov?jimo kortel?s matomoje vietoje.

10. Automobilio stov?jimo kortel?je nurodyta netinkama informacija / nurodytas stov?jimo laikas pasibaig?s.

11. Ne?skaitoma automobilio stov?jimo kortel?. Šis mokes?io pagrindas taikomas, pavyzdžiui, kai automobilio stov?jimo kortel?s rodykl?s yra atsiskyrusios nuo kortel?s arba rodoma klaida elektronin?je kortel?je.

12. Pateiktos kelios automobilio stov?jimo kortel?s. Šis mokes?io pagrindas taikomas tais atvejais, kai automobilio vairuotojas, siekdamas pailginti stov?jimo trukm?, ant priekinio stiklo panaudojo kelias automobilio stov?jimo korteles.

9–12 punktuose nurodyti mokes?io pagrindai taikomi tais atvejais, kai stov?jimas yra nemokamas tam tikr? laik?, o automobilio stov?jimo kortel? reikalaujama naudoti kaip automobilio pastatymo momento ?rodym?.

13. Kita. Šis mokesčio pagrindas taikomas, kai pažeidžiamos transporto priemonės stovėjimo taisyklės, kurios nėra aprašytos nė viename iš pirma nurodytų 12 punktų. 13 punktas taikomas, pavyzdžiui, kai pastatytas automobilis aiškiai trukdo eismui. Jei šiuo pagrindu remiamasi siekiant pagrįsti taikomą kontrolės mokestį, papildomai pateikiamas pažeidimo aprašymas.“

23. *Apcoa* skundas dėl šio sprendimo atmetas 2017 m. sausio 23 d. *Retten i Kolding* (Koldingo apylinkės teismas) sprendimu, kuris patvirtintas 2018 m. rugsėjo 10 d. *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) sprendimu.

24. Šis sprendimas *Apcoa* apskundė *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas, Danija), prašydama, be kita ko, kad Mokesčių ministerija pripažintų, jog už stovėjimo taisyklių pažeidimą surinkti kontrolės mokesčiai (konkretaus vairuotojo ir *Apcoa* santykiuose) nėra atlygis už PVM apmokestinamą paslaugą, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalį, siejamą su PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šalys nesutaria dėl to, ar atsižvelgiant į 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma*(4), vyksta abipusis keitimasis paslaugomis. Atsižvelgęs į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su sąvoka „paslaugų teikimas“, jis nurodo abejojantis dėl PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto aiškinimo, kuriuo remiantis būtų pagrįsta manyti, kad nagrinjamąs kontrolės mokestis yra atlygis už paslaugą.

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad remiantis bylos medžiaga Vokietijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriai mano, jog kontrolės mokesčiai už stovėjimo privačioje valdoje taisyklių pažeidimą neapmokestinami PVM.

27. Šiomis aplinkybėmis *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad už transporto priemonių stovėjimo privačioje valdoje taisyklių pažeidimą taikomi kontrolės mokesčiai yra atlygis už suteiktą paslaugą, todėl tai yra PVM apmokestinamas sandoris?“

28. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė *Apcoa*, Danijos ir Airijos vyriausybės bei Europos Komisija.

29. *Apcoa* ir Danijos vyriausybė per nustatytą terminą raštu pateikė atsakymus į klausimus.

IV. **Analizė**

30. Prašymu priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar sandoris, pagal kurį taikomi kontrolės mokesčiai(5) už transporto priemonių stovėjimo *Apcoa* valdomose privačiose valdose sąlygų pažeidimą, gali būti laikomas paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

31. Pirmiausia reikia priminti kelis principus.

A. **Taikomų principų priminimas**

32. Pirma, 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Lajvér*(6) Teisingumo Teismas nurodė:

- nors PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai,
- „Ekonominės veiklos“ sąvoka apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje kaip apimanti visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų, ir
- „naudojimo“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, samprata, atsižvelgiant į šio mokesčio bendros sistemos neutralumo reikalavimus, apima visus sandorius, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų.

33. Antra, pagal PVM direktyvos 24 straipsnį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

34. Trečia, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paslauga teikiama už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, todėl yra apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Taip yra tuo atveju, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, o sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą esant tokiam teisiniui santykiui(7).

B. Kontrolės mokesčio kvalifikavimas

35. Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė byla nesusijusi su nuolatiniu *Apcoa* pajamų, gaunamų iš kontrolės mokesčio, pobūdžiu(8), reikia nustatyti paslaugos teikimo ir atlygio už jį ypatybes, atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio ekonominę turiną(9).

36. Šiuo klausimu primintina, kad:

- priešingai nei formalus sutarties šalių kvalifikavimas, atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę turiną yra esminis kriterijus siekiant taikyti bendrą PVM sistemą(10),
- „paslaugų teikimo“ sąvoka turi būti aiškinama neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus(11), ir
- atlygio suma, visų pirma faktas, kad ji yra lygi ar didesnė nei išlaidos, kuri apmokestinamasis asmuo patyrė teikdamas paslaugą, negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšiui(12).

37. Taigi iš eilės išnagrinėsiu šiuos klausimus:

- Ar egzistuoja paslauga?
- Ar mokėtina suma yra realus atlygis?
- Ar tarp šių dviejų aspektų yra tiesioginis ryšys?

1. Paslauga

38. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Apcoa* veikė kaip privačią automobilų stovėjimo aikštelę valdytoja privačią savininką naudai(13).

39. Vykdydama šią veiklą *Apcoa* nustato automobilių stovėjimo aikštelės naudojimo sąlygas,

kaip antai:

- draudim? statyti transporto priemon? be atskiro leidimo,
 - ilgiaus? stov?jimo laik?,
 - stov?jimo mokes?i? dyd? arba
 - speciali? mokes?i? sumok?jim?(14), kai nesilaikoma stov?jimui taikom? taisykli?.
- Apibendrinant pažym?tina, kad šie mokes?iai, vadinami „kontrol?s mokes?iais“, taikomi viršijus stov?jimo trukm? – tokiu atveju mok?tini kiti stov?jimo mokes?iai – arba kai nepateiktas galiojantis teis? stov?ti suteikiantis dokumentas ar stov?jimo aikštele arba vieta naudojamosi netinkamai.

40. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir bylos šali? bei suinteresuot?j? asmen? pastab? matyti, kad pagrindinis klausimas, kur? reikia išspr?sti, yra klausimas, ar 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie?les?Bains*(15) Teisingumo Teismo atlikta analiz? gali b?ti pagal analogij? taikoma nagrin?jamiems sandoriams, taigi b?ti atskirta nuo Sprendime *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* atliktos analiz?s.

41. Tiksliau tariant, ar kontrol?s mokes?iai tur?t? b?ti nagrin?jami kaip kompensacija, kaip tai si?lo *Apcoa* ir Komisija, ar kaip atlygis už kliento gaunam? naud?, t. y. viet? savo transporto priemonei statyti, neatsižvelgiant ? konkre?ias aplinkybes, susijusias su automobili? stov?jimo taisykl?mis, kaip tai jau nusprend? *Højesteret* (Aukš?iausiasis Teismas)(16) ir kaip teigia Danijos vyriausyb??

42. Pritariu antrajam aiškinimui. Iš tikr?j?, pirma, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? sutartini? s?lyg? kvalifikavimas pagal nacionalin? civilin? teis? negali sukelti pasekmi?, jeigu jos neatitinka sandorio ekonominio turinio, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(17).

43. Antra, manau, kad kontrol?s mokes?iai yra atlygio už klientui suteikt? galimyb? statyti savo transporto priemon? elementai, ir taip yra d?l to, kad j? sud?tyje yra ekonominio pob?džio aspekt?.

44. Iš ties? *Apcoa* ?vairiomis praktin?mis priemon?mis teikia paslaug?, kuri transporto priemoni? vairuotojams suteikia galimyb? naudotis automobili? stov?jimo vietomis. Šiuo tikslu *Apcoa* pažym?jo vietas ir kai kurias j? rezervavo, pavyzdžiui, ne?galiems klientams. Ši paslauga teikiama nepriklausomai nuo to, ar laikomasi naudojimosi šia paslauga taisykli?.

45. Tiksliau tariant, transporto priemon?s vairuotojas, ?važiav?s ? *Apcoa* valdom? automobili? stov?jimo aikštel?, gali tam tikr? laik? naudotis stov?jimo vieta.

46. Ši paslauga patenka ? s?vok? „nuoma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies b punkt?, kuri apima bet koki? ekonomin? veikl?, kuri? vykdant mokestis renkamas už galimyb? naudotis transporto priemoni? stov?jimo vietomis, neatsižvelgiant ? jas nuomojan?io asmens teisin? status? arba ? jo savininko status?(18).

47. Šiomis aplinkyb?mis *Apcoa* renkant papildomus mokes?ius d?l ši? mokes?i? apmokestinimo PVM reikia išsiaiškinti, kokia analogija gal?t? b?ti taikoma 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie?les?Bains*(19) nurodytai pozicijai.

48. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad „sumos, sumok?tos kaip rankpinigiai vykdant PVM apmokestinamo viešbu?i? paslaug? teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbu?i? paslaugas teikianti ?mon?, turi b?ti laikomos nustatyta kompensacija d?l sutarties nutraukimo,

sumok?ta už žal?, patirt? d?l kliento ?sipareigojimo ne?vykdymo, ir neturin?ia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlyg? teikiama paslauga, d?l to min?tu mokes?iu neapmokestinamos“(20).

49. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad „pagrindin?je byloje nagrin?jamas rankpinigi? pasilikimas yra klientui suteiktos galimyb?s atsisakyti pasinaudojimo pasekm?, skirta kompensuoti viešbu?io paslaugas teikian?iai ?monei š? atsisakym?“(21). Taigi tokiu atveju jis viešbu?io savininkui kompensuoja negautas pajamas, nes viešbu?io savininkas negal?jo suteikti kliento rezervuotos viešbu?io paslaugos, o pastarasis, akivaizdu, nepasinaudojo šia paslauga.

50. Manau, kad 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Soci  t   thermique d'Eug  nie?les?Bains*(22) turi b?ti taikomas tik tais atvejais, kai kontrahento kompensacija yra susijusi su sandorio nebuvimu, o tai dera su 1982 m. liepos 1 d. Sprendimu *BAZ Bausystem*(23) (d?l delspinigi?), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimu *Mohr*(24) (d?l veiklos nuostoli? kompensavimo) arba 2017 m. sausio 18 d. Sprendimu *SAWP*(25) (d?l teisingos kompensacijos atgaminimo teisi? tur?tojams).

51. Šiuo atveju pasinaudoj?s *Apcoa* valdoma automobili? stov?jimo aik  stele vairuotojas, kuris sumoka kontrol?s mokest?, pasinaudoja automobilio stov?jimo vieta arba zona. Mokes?io dydis grindžiamas tuo, kad ?vykdytos s?lygos, su kuriomis jis sutiko, ?važiudamas ? stov?jimo aik  stel?.

52. Šiomis aplinkybėmis manau, kaip ir Danijos vyriausyb  , kad palyginimas su Sprendimu *Vodafone Portugal*, kuris priimtas gavus prašym? priimti prejudicin? sprendim? ir *Apcoa* pateikus rašytines pastabas, yra svarbus, nes reikia papildyti Sprendimą *MEO – Servi  os de Comunica   es e Multim  dia*(26), taigi reikia išnagrin?ti šio sprendimo, kuris skiriasi nuo šios bendrov?s jos rašytinėse pastabose nurodyto sprendimo, taikymo srit?.

53. Sprendime *Vodafone Portugal* Teisingumo Teismas nurod?:

– „[v]ykdydama savo veikl   *Vodafone* su klientais sudaro paslaug   teikimo sutartis; kai kuriose iš jų numatytos specialios reklaminės s?lygos, pagal kurias šiems klientams taikomos lojalumo s?lygos iš anksto apibr  žt   minimalų laikotarpį (toliau – lojalumo laikotarpis). Pagal šias s?lygas klientai ?sipareigoja išlaikyti sutartinius santykius su *Vodafone* ir šiuo laikotarpiu naudotis jos tiekiamomis prekėmis ir paslaugomis už palankias komercines s?lygas, be kita ko, kiek tai susiję su kaina, mokėtina už sutartas paslaugas“(27), ir

– „[t]ai, kad klientai nesilaikė lojalumo laikotarpio d?l šiems klientams priskirtin   prie  as  i?, reiškia, kad minėti klientai turi sumokėti sutartyse numatytas sumas. Šiomis sumomis siekiama atgrasyti šiuos klientus nesilaikyti lojalumo laikotarpio“(28).

54. Teisingumo Teismas konstatavo, kad(29):

– „*Vodafone* ?sipareigoja teikti savo klientams paslaugas, d?l kuri   susitarta su ja sudarytose sutartyse, šiose sutartyse nustatytomis s?lygomis“, ir

– „šie klientai ?sipareigoja mokėti mėnesines ?mokas, numatytas minėtose sutartyse, ir prireikus mokėtinas sumas tuo atveju, kai tos pačios sutartys nutraukiamos prieš pasibaigiant lojalumo laikotarpiui d?l su jais susijusi   prie  as  i?.“

55. Teisingumo Teismas nusprendė, kad „tuo atveju, kai klientai nesilaiko minėto lojalumo laikotarpio, paslaug   teikimas turi b?ti vertinamas kaip atliktas, nes šiems klientams suteikiama galimyb   pasinaudoti šiomis paslaugomis“(30).

56. Atsižvelgdamas ? sandorių ekonomin   turin   Teisingumo Teismas laik  si pozicijos, kad klient   mokėtinomis sumomis padengiama dalis išlaidų, kurios yra susijusios su šio ?kio subjekto jiems suteiktomis paslaugomis(31). Šios sumos sudaro dalį paslaugos, kuri   teikėjas ?sipareigojo

teikti, kainos(32) ir jomis siekiama užtikrinti, kad ?kio subjektas gaut? minimal? atlyginim? už suteiktas paslaugas(33).

57. Mano manymu, ši analiz? gali b?ti taikoma pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandori? atžvilgiu, nes manau, kaip ir Danijos vyriausyb?, kad tuo atveju, kai kontrol?s mokes?iai yra mok?tini, *Apcoa* valdom? automobili? stov?jimo aikšteli? naudotojai turi galimyb? statyti automobil?. Šios paslaugos kaina siejama su viet? naudojimosi s?lygomis, kuri? ?kio subjektas negali valdyti.

2. ***Realus atlygis***

58. *Apcoa* tvirtina, kad kontrol?s mokes?iai n?ra atlygis už paslaug?, nes taikomas standartinis tarifas, gerokai viršijantis automobilio vairuotojui teikiamos paslaugos vert?. Kaip ir Komisija, ji teigia, kad šiais mokes?iais siekiama nubausti už automobili? stov?jimo aikštel?s taisykli? pažeidim?.

59. Viena vertus, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog atlygio suma neturi reikšm?s(34). Kita vertus, argumentas negali b?ti grindžiamas tuo, kad fiksuoto dydžio tarifu siekiama skatinti klientus laikytis transporto priemoni? stov?jimo taisykli? d?l to, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, nagrin?jam? sandori? tikslai ir rezultatai neturi ?takos j? kvalifikavimui, ir kad lemiam? reikšm? turi tik ekonominis turinys(35).

60. Šiuo atveju laikausi nuomon?s, pirma, kad kontrol?s mokes?i? suma siejama su vairuotojo, kuris savo transporto priemon? pastat? automobili? stov?jimo aikštel?je, kuria naudotis galimyb? suteikia *Apcoa*, sprendimu viršyti naudojimosi savo vieta laik?, tinkamai nepagr?sti teis?s ja naudotis, pastatyti transporto priemon? jam nerezervuotoje vietoje arba pastatyti taip, kad ji trukdyt?.

61. Antra, ekonominio turinio aspektu reikia manyti, kad nustatant kontrol?s mokes?i? sum? tikrai atsižvelgta ? didesnes automobili? stov?jimo aikšteli? eksploatavimo išlaidas. Šias papildomas išlaidas lemia transporto priemon?s statymas, kuris neatitinka ?prast? naudojimosi si?loma paslauga s?lyg?. Kitaip tariant, atlygio suma siekiama užtikrinti, kad *Apcoa* gaut? atlyginim? pagal sutart? už paslaug?, suteikt? s?lygomis, d?l kuri? atsakingas naudotojas ir kurios negali pakeisti jos santykio su naudotoju ekonominio ir komercinio turinio.

62. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad *Justitsministeriet* (Teisingumo ministerija, Danija) darbo grup?s parengtoje 2013 m. birželio mėn. ataskaitoje d?l didesn?s vartotoj? apsaugos transporto priemoni? statymo srityje, kuri? cituoja prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, nurodyta, kad „*Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening* [(Danijos priva?i? automobili? stov?jimo aikšteli? valdytoj? profesin? asociacija)] informavo darbo grup?, kad [priva?iose automobili? stov?jimo aikštel?se taikom? rinkliav?(36)] padidinimas iki 590 DKK grindžiamas nuolat augan?iomis stov?jimo aikšteles valdan?i? ?moni? veiklos išlaidomis ir tuo, kad neb?ra galimyb?s taikyti viešojo tarifo. Šiuo klausimu ši asociacija vis? pirma teigia, kad rinkliava tur?t? atitikti aukštesn? teis?to transporto priemoni? statymo kain?, kad bendrov?s yra apmokestinamos PVM nuo sumok?t? transporto priemon?s statymo rinkliav?, ir kad, priešingai nei viešosios valdžios nustatyt? rinkliav? atveju, n?ra galimyb?s reikalauti, kad savininkas atlikt? mok?jim? taikant civilin? atsakomyb?“. Taip pat nurodyta, kad „šiuo metu galiojan?i? transporto priemoni? statymo priva?iose automobili? stov?jimo aikštel?se rinkliav? dydis nustatytas remiantis bendra kain? ir darbo užmokes?io kaita, be to, paprastai jis priklauso nuo s?naud? ir rinkos“(37).

3. ***Paslaugos ir realaus atlygio ryšys***

63. Reikia priminti, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog paslauga teikiama „už

atlyg?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, tod?l yra apmokestinama tik jei tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio egzistuoja *tiesioginis* ryšys(38).

64. *Apcoa*, kaip ir Komisija, mano, kad tokio tiesioginio ryšio n?ra, nes n?ra konkretaus ekonominio ryšio su transporto priemon?s statymo paslaugos verte.

65. Vis d?lto iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tiesioginis ryšys egzistuoja, kai dvi prievol?s abipusiškai susijusios, o teik?jo gautas atlygis yra reali gav?jui suteiktos paslaugos vert?, t. y. kad viena vykdoma su s?lyga, kad kita vykdoma taip pat, ir jos vykdomos abipusiškai(39).

66. Taip yra šiuo atveju. Egzistuoja tiesioginis ryšys tarp automobilio vairuotojo atliekamo transporto priemon?s pastatymo konkre?iomis *Apcoa* nustatytais aplinkyb?mis ir šios bendrov?s gaunam? padidint? transporto priemon?s stov?jimo mokes?i?.

67. Be to, manau, kad apmokestinimas negali priklausyti nuo to, ar klientas tinkamai, ar netinkamai naudojasi suteikta transporto priemon?s stov?jimo vieta arba zona. PVM atžvilgiu negalima skirtingai vertinti to, kuris teikiama transporto priemon?s statymo paslauga naudojasi ?prasta kaina, ir to, kuris sutinka ja naudotis už didesn? kain?(40).

68. Taigi darytina išvada, kad *Apcoa* taikomi kontrol?s mokes?iai yra realus atlygis už transporto priemon?s statymo paslaug?, kuria klientas naudojasi konkre?iomis s?lygomis, su kuriomis jis sutiko, taigi jie yra apmokestinami PVM.

V. Išvada

69. Atsižvelgdamas ? visus išd?stytus argumentus, Teisingumo Teismui si?lau taip atsakyti ? *Højesteret* (Aukš?iausiasis Teismas, Danija) pateikt? prejudicin? klausim?:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad mokes?iai, kuriuos ?kio subjektas gauna kaip atlyg? už transporto priemoni? statym?, kuri? sum? jis nustato pagal naudojimosi tokia transporto priemoni? statymo paslauga s?lygas, turi b?ti laikomi atlyginimu už paslaug? teikim? už atlyg? ir turi b?ti apmokestinami šiuo mokes?iu.

1 Originalo kalba: pranc?z?.

2 OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva.

3 Toliau – PVM ?statymas.

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

5 Teisingumo Teismui pateiktuose dokumentuose šie mokes?iai vadinami ?vairiai: „kontrol?s mokes?iai“, „kontrol?s rinkliavos“, „padidinta rinkliava už stov?jim?“ arba „rinkliava už stov?jim?“. *Apcoa* pažym?jo, kad šie kontrol?s mokes?iai paprastai vadinami „bauda už stov?jim?“. Siekdamas nuoseklumo su prašymu priimti prejudicin? sprendimu ir jame nurodytais oficialiais dokumentais vartosi formuluot? „kontrol?s mokes?iai“.

6 C?263/15, EU:C:2016:392, 20, 23 ir 24 punktai. Taip pat žr. 2021 m. vasario 25 d. Sprendim? *Gmina Wroc?aw* (Uzufukto teis?s pakeitimas) (C?604/19, EU:C:2021:132, 67–69 punktai), kuriame šie principai neseniai buvo priminti.

7 Žr. 2021 m. sausio 21 d. Sprendim? *UCMR – ADA* (C?501/19, EU:C:2021:50, 31 punktas ir

jame nurodyta jurisprudencija).

8 Šiuo klausimu Danijos vyriausybė pažymėjo, kad padidintos rinkliavos už stovėjimą taikymas yra sudėtingas. *Apcoa* verslo modelio dalis ir kad šios rinkliavos sudarė 34–35 % šios bendrovės bendros grynosios apyvartos, t. y. maždaug 10,4 mln. EUR 2008 m. ir 11 mln. EUR 2009 m.

9 Žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, toliau – Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, 61 ir 62 punktai) ir 2020 m. birželio 11 d. Sprendimą *Vodafone Portugal* (C-43/19, toliau – Sprendimas *Vodafone Portugal*, EU:C:2020:465, 47–49 punktai). Kaip savo išvadoje byloje *Gmina Wrocław (Uzufrukto teisės pakeitimas)* (C-604/19, EU:C:2020:647, 35 punktas) priminė generalinė advokatė J. Kokott, „ne kiekvienas mokėjimas savaime reiškia, kad vyko apmokestinamas tiekimas ar teikimas“.

10 Žr. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Franck* (C-801/19, EU:C:2020:1049, 43 punktas).

11 Žr. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

12 Žr. 2020 m. kovo 11 d. Sprendimą *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, 29 punktas).

13 Šios aplinkybės skiriasi nuo tų, kurias Teisingumo Teismas nagrinėjo ankstesnėse bylose. Dėl viešosios teisės reglamentuojamos staigos veiklos, kai už užmokestą transporto priemonių vairuotojams suteikiama galimybė naudotis jė transporto priemonių stovėjimui viešajame kelyje arba savivaldybės viešojoje ar privačioje nuosavybėje, arba privatiems asmenims priklausančiose valdose rengtose automobilių stovėjimo aikštelėse skirtomis vietomis, apmokestinimo ir pareigos nustatyti, ar ši staiga veikia kaip valstybės institucija, žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 21–23 punktai). Pavyzdžiui, dėl atvejų vairovės, kai išieškomas mokestis už stovėjimą, taip pat žr. 2021 m. kovo 25 d. Sprendimą *Obala i lužice* (C-307/19, EU:C:2021:236, 27, 67, 95 ir 96 punktai) bendradarbiavimo civilinėse bylose srityje, susijus su atveju, kai viešsias automobilių stovėjimo erdves valdo tam tikslui komunos steigta bendrovė.

14 Atsakydama raštu pateiktą Teisingumo Teismo klausimą *Apcoa* pažymėjo, kad „[v]iršijus stovėjimo trukmę taikomi tik kontrolės mokesčiai“.

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

16 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pažymėta, kad dėl *Apcoa* mokėtinis mokestis? *Landskatteretten* (Nacionalinė mokestinė ginčų komisija) 2007 ir 2014 m. laikais 1996 m. balandžio 12 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęsio teismo priimto sprendimo. *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė, kad padidintos rinkliavos už stovėjimą, taikomos remiantis kvazisutartiniais santykiais, turėtų būti laikomos atlygiu už paslaugą, taigi apmokestinamos PVM, neatsižvelgiant tai, kad šios rinkliavos buvo nustatytos kaip standartinis ir palyginti su prastine rinkliava už stovėjimą didelis tarifas, kuriuo siekiama išvengti neteisėto stovėjimo.

17 Žr. šios išvados 36 punkto pirmą trauką. Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, 34 punktas), kuriose pažymėta, kad „nėra svarbu, kaip kompensacija reglamentuojama nacionalinės

teis?s aktuose. <...> PVM atžvilgiu visiškai nesvarbu, ar tai vertinama kaip deliktinė atsakomybė grindžiamas reikalavimas atlyginti žal? arba konvencin? bauda, ar tai apibr?žiama kaip žalos atlyginimas, kompensacija arba atlygis“.

18 Mano žiniomis, Teisingumo Teismas pri?m? vienintel? sprendim? d?l šios direktyvos 135 straipsnio taikymo srities. Tai 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Henriksen* (173/88 EU:C:1989:329, 17 punktas) d?l viet? nuomos, susijusios su neapmokestinama nuoma. Teisingumo Teismas aiškino 1977 m. geguž?s 17 d. direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio B dalies b punkt?, kurio nuostatos atitinka PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatas (žr. šios direktyvos XII pried?).

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

20 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Soci  t   thermique d'Eug  nie?les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 36 punktas).

21 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Soci  t   thermique d'Eug  nie?les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 32 punktas).

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

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

24 C?215/94, EU:C:1996:72, 21 punktas.

25 C?37/16, EU:C:2017:22, 30 punktas.

26 Žr. šios išvados 33 išnaš?.

27 Sprendimas *Vodafone Portugal* (18 punktas).

28 Sprendimas *Vodafone Portugal* (19 punktas).

29 Sprendimas *Vodafone Portugal* (37 punktas).

30 Sprendimas *Vodafone Portugal* (41 punktas).

31 Žr. Sprendim? *Vodafone Portugal* (38 punktas).

32 Žr. Sprendim? *Vodafone Portugal* (39 punktas).

33 Žr. Sprendim? *Vodafone Portugal* (40 punktas). Remdamasis šiais teiginiais d?l mok?tin? sum? apskai?iavimo (žr. šio sprendimo 34 punkt?) Teisingumo Teismas atsako ? min?to sprendimo 26 ir 27 punktuose nurodytus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus d?l Sprendimo *MEO – Servi  os de Comunica  es e Multim  dia* taikymo srities, grindžiamos jo teiginiais, susijusiais su sumos, sumok?tos d?l lojalumo s?lyg? nesilaikymo, ir sumos, kuri? atitinkamas ?kio subjektas b?t? gav?s per likusi? šio laikotarpio dal?, jei sutartis neb?t? nutraukta, atitiktimi.

34 Žr. šios išvados 36 punkto tre?i? ?trauk?.

35 Žr. šios išvados 36 punkto antr? ?trauk?.

36 Šis terminas iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo cituotos 2013 m. birželio mėn. ataskaitos atitinka „kontrolės mokesčių“ terminą; žr. šios išvados 5 išnašą.

37 Danijos vyriausybė pažymėjo, kad nuo 2009 m. šios rinkliavos nuolat auga ir kad daugelis privačių automobilių stovėjimo aikštes valdančių bendrovių, įskaitant *Apcoa*, nustatė, kad 2020 m. jos sieks ne mažiau kaip 750 DDK (maždaug 100 EUR).

38 Žr. šios išvados 34 punktą.

39 Žr. 2020 m. kovo 11 d. Sprendimą *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Pagal analogiją žr. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (47 punktas).