

## **Downloaded via the EU tax law app / web**

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL JEAN RICHARD DE LA TOUR

prezentate la 3 iunie 2021(1)

**Cauza C-90/20**

**Apcoa Parking Danmark A/S**

**împotriva**

**Skatteministeriet**

[cerere de decizie preliminară formulată de Højesteret (Curtea Supremă, Danemarca)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni impozabile – Prestare de servicii efectuate cu titlu oneros – Taxe percepute în cazul nerespectării condițiilor de parcare pe un teren privat – Calificare”

### **I. Introducere**

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Apcoa Parking Danmark A/S (denumită în continuare „Apcoa”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a taxelor de control percepute în cazul nerespectării condițiilor de parcare pe proprietate privată.

3. Curtea este invitată să stabilească dacă aceste taxe constituie o sumă datorată cu titlu de despăgubire pentru încălcarea unor obligații contractuale sau, dimpotrivă, contraprestația unei prestații care poate fi individualizată în sensul Directivei TVA.

4. Vom prezenta motivele care ne determină să propunem Curții să rețină această a doua calificare.

### **II. Cadrul juridic**

#### **A. Directiva TVA**

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supus TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

6. Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

7. Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar înseamnă „livrare de bunuri”.

8. Articolul 24 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

9. Potrivit articolului 25 din Directiva TVA:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

(a) cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate;

(b) obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;

(c) prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.”

10. Articolul 135 alineatul (1) litera (l) și alineatul (2) litera (b) din această directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Sunt excluse de la scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (l) următoarele operațiuni:

[...]

(b) închirierea de spații pentru parcare a vehiculelor.

[...]”

**B. Dreptul danez**

## 1. **Legea privind TVA-ul**

11. Articolul 4 alineatul 1 din lov om merværdiafgift (Legea privind taxa pe valoarea adăugată)(3) prevede:

„Bunurile și serviciile furnizate cu titlu oneros pe teritoriul național sunt supuse TVA-ului. «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. O prestare de servicii include orice altă prestare.”

12. Potrivit articolului 13 alineatul 1 punctul 8) din această lege:

„Următoarele bunuri și servicii sunt scutite de TVA:

[...]

8) Administrarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, precum și furnizarea de gaze, apă, energie electrică și încălzire legată de închiriere sau de leasing. Scutirea nu acoperă însă [...] închirierea locurilor de camping, a parcurii sau a spațiilor publicitare, precum și închirierea spațiilor de depozitare temporară.”

13. Articolul 27 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„În cazul livrării de bunuri și servicii, baza de impozitare este constituită din remunerația, inclusiv subvențiile, legată direct de prețul bunurilor sau al serviciilor, însă nu include taxa prevăzută de prezenta lege. Dacă plata se efectuează în totalitate sau în parte înaintea livrării sau înainte de emiterea facturii, baza de impozitare se ridică la 80 % din suma primită.”

## 2. **Legea privind circulația rutieră**

14. Potrivit instanței de trimitere, færdselsloven (Legea privind circulația rutieră) nu precizează situațiile în care pot fi percepute taxe de control al parcurii neregulate pe un teren privat. Totuși, aceasta prevede la articolul 122 c alineatul 1, după o modificare legislativă intervenită în anul 2014, că, în cazul parcurii pe domeniul privat deschis publicului, redevența de control (taxa de control) nu poate fi impusă decât în cazul în care este indicat în mod clar la fața locului (sub rezerva unei interdicții generale și clar marcate a parcurii în zonă).

### III. **Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară**

15. Apcoa este o societate privată care exploatează parcuri pe terenuri private în acord cu proprietarii lor. Aceasta stabilește condițiile de utilizare a spațiilor de parcare, precum interdicția de a parca fără autorizație specială, durata maximă de parcare și plata eventuală a unei redevențe în schimbul parcurii. În cazul încălcării condițiilor de utilizare, Apcoa percepe în plus taxe de control specifice [510 coroane daneze (DKK) (aproximativ 69 de euro) pentru anii 2008 și 2009].

16. La intrarea în parcurile în discuție se află un panou care indică printre altele că „[î]ncălcarea regulamentului poate duce la perceperea unor taxe de control de 510 DKK” sau „[î]ncălcarea regulamentului poate duce la perceperea unor taxe de control de 510 DKK/zi”. Este indicat de asemenea că „[z]ona [de parcare] este exploatată în conformitate cu normele dreptului privat”.

17. Apcoa este supus? la plata TVA?ului aferent taxelor percepute în cazul parc?rii în conformitate cu regulamentul s?u.
18. La 25 octombrie 2011, Apcoa a solicitat SKAT (administra?ia fiscal? danez?) rambursarea TVA?ului achitat pentru taxele de control percepute între 1 septembrie 2008 ?i 31 decembrie 2009, al c?rui cuantum a fost evaluat la 25 089 292 DKK (aproximativ 3 370 000 de euro).
19. Litigiul nu prive?te supunerea la plata TVA?ului în rela?iile dintre Apcoa ?i proprietarul terenului de parcare în discu?ie.
20. La 12 ianuarie 2012, SKAT a respins cererea pentru motivul c? taxele de control sunt considerate ca fiind supuse TVA?ului în temeiul articolului 4 alineatul 1 ?i al articolului 27 alineatul 1 din Legea privind TVA?ul coroborate cu articolul 13 alineatul 1 punctul 8) a doua tez? din aceast? lege.
21. La 23 decembrie 2014, aceast? decizie a fost confirmat? de Landskatteretten (Comisia Fiscal? Na?ional?, Danemarca).
22. Landskatteretten (Comisia Fiscal? Na?ional?) a enumerat cele 13 situa?ii în care Apcoa poate percepe taxe de control:
  - „1. Plata unei redeven?e insuficiente.
  2. Tichet de parcare valabil care nu este vizibil pe parbriz.
  3. Bilet care nu poate fi controlat, de exemplu, dac? tichetul de parcare nu este plasat corect.Cazurile 1-3 se aplic? în cazul parc?rii cu plat?.
4. Lipsa unui tichet de parcare valabil, de exemplu, în cadrul unei parc?ri reziden?iale pentru care este necesar? autoriza?ia de a utiliza locuri de parcare specifice.
5. Parcarea pe un loc rezervat persoanelor cu handicap. Acest motiv de taxare se aplic? numai în prezen?a unui panou de parcare pentru persoanele cu handicap, indiferent dac? parcarea este gratuit? sau cu plat?. Pentru a putea parca pe aceste spa?ii, conduc?torul auto trebuie s? plaseze un document justificativ pe parbrizul s?u.
6. Parcarea în afara spa?iilor de parcare desemnate. Acest motiv de taxare se aplic? tuturor tipurilor de locuri de parcare atunci când un panou indic? parcarea în interiorul spa?iilor.
7. Parcarea interzis?. Acest motiv de taxare se aplic?, de exemplu, în cazul parc?rii pe o zon? de ap?rare împotriva incendiilor.
8. Zon? de parcare rezervat?. Acest motiv de taxare se aplic? tuturor tipurilor de spa?ii de parcare pentru care este necesar s? se parcheze în spa?iile specifice.
9. Lipsa unui disc de parcare vizibil.
10. Disc de parcare pl?tit în mod incorect/timpul de parcare indicat dep??it.
11. Disc de parcare ilizibil. Acest motiv de taxare se aplic?, de exemplu, atunci când acele s?au desprins de discul de parcare sau dac? exist? o eroare într?un disc electronic.
12. Discuri de parcare multiple. Acest motiv de taxare se aplic? în cazurile în care

automobilistul a plasat mai multe discuri de parcare pe parbriz pentru a prelungi perioada de parcare.

Motivele de taxare 9-12 se aplică în cazurile în care parcare este gratuită pentru o durată limitată, dar este necesar un disc de parcare ca dovadă a momentului în care a fost parcat autovehiculul.

13. Altele. Acest motiv de taxare se aplică în cazul încălcării regulilor de parcare care nu sunt descrise la niciunul dintre cele 12 puncte anterioare. Punctul 13 se aplică, de exemplu, atunci când parcare împiedică în mod clar circulația. Dacă este utilizat acest motiv de taxare pentru a justifica perceperea unor taxe de control, el va fi completat cu un text care descrie încălcarea.”

23. Acțiunea formulată de Apcoa împotriva acestei decizii a fost respinsă de Retten i Kolding (Tribunalul din Kolding, Danemarca) prin hotărârea din 23 ianuarie 2017, care a fost confirmată de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca) prin hotărârea din 10 septembrie 2018.

24. Apcoa a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Højesteret (Curtea Supremă, Danemarca) solicitând, printre altele, ca Ministerul Finanțelor să recunoască faptul că taxele de control percepute în cazul încălcării regulamentului de parcare, în relațiile dintre fiecare automobilist și Apcoa, nu constituie contraprestația unei prestații supuse TVA-ului în sensul articolului 4 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

25. Instanța de trimitere arată că părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă, în lumina Hotărârii din 3 martie 1994, Tolsma(4), există prestații reciproce. Aceasta exprimă îndoieli, având în vedere jurisprudența Curții referitoare la noțiunea „prestare de servicii”, cu privire la interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care ar justifica să se considere că taxele de control în discuție constituie remunerarea unui serviciu.

26. Instanța de trimitere precizează că, potrivit elementelor din dosar, autoritățile fiscale germane, suedeze și din Regatul Unit consideră că taxele de control datorate în cazul nerespectării condițiilor de parcare pe un teren privat nu sunt supuse TVA-ului.

27. În aceste condiții, Højesteret (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva [TVA] trebuie să fie interpretat în sensul că taxele de control pentru încălcarea regulamentului privind parcare pe proprietate privată reprezintă o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu și că, prin urmare, aceasta este o operațiune supusă TVA-ului?”

28. Apcoa, guvernele daneză și irlandeză, precum și Comisia Europeană au prezentat Curții observații scrise.

29. Apcoa și guvernul danez au răspuns la întrebările cu solicitare de răspuns scris în termenele stabilite.

#### IV. Analiză

30. Prin cererea sa de decizie preliminară, instanța de trimitere urmărește să afle dacă operațiunea constând în perceperea unor taxe de control(5) în cazul nerespectării condițiilor de parcare în spații private gestionate de Apcoa poate fi calificată drept prestare de servicii în sensul Directivei TVA.

31. Cu titlu introductiv, trebuie amintite mai multe principii.

#### A. Evocarea principiilor aplicabile

32. În primul rând, astfel cum a arătat Curtea în Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér(6):

- deși Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru această taxă, ea vizează numai activitățile cu caracter economic;
- noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și
- conceptul de „exploatare”, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, se referă, conform cerințelor principiului neutralității sistemului comun al acestei taxe, la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, prin care se urmărește obținerea unor venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv.

33. În al doilea rând, potrivit articolului 24 din Directiva TVA, prestare de servicii înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

34. În al treilea rând, dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei TVA, și nu este, așadar, impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. Aceasta este situația dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită, sumele plătite constituind o contraprestație efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat în cadrul unui astfel de raport juridic(7).

#### B. Calificarea taxelor de control

35. Întrucât litigiul principal nu privește caracterul permanent al veniturilor Apcoa provenite din taxele de control(8), este necesar să se identifice caracteristicile prestații de servicii, precum și cele ale contraprestației sale, luând în considerare realitatea economică a operațiunii în discuție(9).

36. În această privință, trebuie amintit că:

- contrar calificării formale a părților la contract, luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului(10);
- noțiunea de „prestare de servicii” trebuie să fie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective(11) și
- cuantumul contraprestației, în special aspectul dacă acesta este egal, mai mare sau mai mic decât costurile pe care persoana impozabilă le-a suportat în cadrul furnizării prestației sale nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuate și contraprestația obținută(12).

37. Prin urmare, vom examina succesiv următoarele întrebări:

- Exist? un serviciu?
- Suma datorat? constituie o contrapresta?ie efectiv??
- Exist? o leg?tur? direct? între aceste dou? elemente?

## 1. **Un serviciu**

38. Din cererea de decizie preliminar? reiese c? Apcoa ac?ioneaz? în calitate de gestionar de spa?ii de parcare private în numele unor proprietari priva?i(13).

39. În acest sens, Apcoa stabile?te condi?iile de utilizare a parc?rilor, precum:

- interdic?ia de parcare f?r? autoriza?ie special?;
- durata maxim? de parcare;
- cuantumul taxelor de parcare sau
- plata unor taxe specifice(14) în cazul în care regulamentul aplicabil parc?rii nu a fost respectat. Pe scurt, aceste taxe, denumite „taxe de control”, sunt percepute în cazul dep??irii duratei începând de la care sunt datorate alte taxe de parcare, în cazul lipsei unor documente justificative valabile pentru parcare sau în cazul utiliz?rii necorespunz?toare a zonei sau a spa?iului de parcare.

40. Din cererea de decizie preliminar?, precum ?i din observa?iile p?r?ilor ?i ale persoanelor interesate rezult? c? problema central? care trebuie solu?ionat? este aceea dac? analiza re?inut? de Curte în Hot?rârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie?les?Bains(15), poate fi extins? prin analogie la opera?iunile în discu?ie ?i, în consecin??, diferen?iat? de cea re?inut? în Hot?rârea MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia.

41. Mai precis, taxele de control trebuie considerate o desp?gubire, astfel cum sugereaz? Apcoa ?i Comisia, sau, mai curând, o contrapresta?ie a serviciului de care beneficiaz? un client, ?i anume un loc pentru a??i parca vehiculul, independent de circumstan?ele speciale legate de regulamentul de parcare, astfel cum a statuat deja Højesteret (Curtea Suprem?) (16) ?i cum sus?ine guvernul danez?

42. Suntem de acord cu această a doua analiz?. Astfel, în primul rând, amintim c?, în temeiul jurispruden?ei Cur?ii, calificarea prevederilor contractuale potrivit dreptului civil na?ional nu este de natur? s? produc? efecte dac? acestea nu reflect? cu adev?rat realitatea economic? a opera?iunii, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere(17).

43. În al doilea rând, consider?m c? taxele de control sunt elemente ale contrapresta?iei posibil??ii oferite clientului de a??i parca vehiculul, datorit? elementelor de natur? economic? pe care le con?in.

44. Astfel, Apcoa propune, în diferite modalit??i practice, un serviciu care const? în punerea la dispozi?ia conduc?torilor auto a unor spa?ii de parcare. În acest scop, Apcoa a delimitat spa?ii ?i le?a rezervat pe unele dintre ele, de exemplu, pentru clien?ii cu handicap. Această prestare de servicii exist? independent de conformitatea sau de neconformitatea cu regulamentul a utiliz?rii acestora.

45. Concret, de îndat? ce un conduc?tor auto intr? într?o parcare gestionat? de Apcoa, el are

posibilitatea de a beneficia de un spa?iu de parcare pentru o anumit? perioad?.

46. Acest serviciu intr? în sfera no?iunii „închiriere” în sensul articolului 135 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, care acoper? orice activitate economic? care const? în perceperea unei remunera?ii în schimbul punerii la dispozi?ie a unor spa?ii de parcare a vehiculelor, indiferent de statutul juridic al persoanei care le închiriaz? sau de calitatea sa de proprietar(18).

47. În aceste condi?ii, atunci când Apcoa percepe taxe suplimentare, trebuie s? se verifice, în ceea ce prive?te supunerea acestor taxe la plata TVA?ului, ce analogie ar putea exista cu solu?ia re?inut? de Curte în Hot?rârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie?les?Bains(19).

48. În aceast? hot?râre, Curtea a statuat c? „sumele pl?tite cu titlu de arvun? în cadrul contractelor de prestare de servicii hoteliere supuse TVA?ului trebuie considerate, în cazul în care clientul î?i folose?te posibilitatea de renun?are care îi este deschis? ?i aceste sume sunt re?inute de exploatatantul unei structuri hoteliere, desp?gubiri forfetare pentru reziliere pl?tite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a renun??rii clientului, f?r? a fi legate în mod direct de vreun serviciu prestat cu titlu oneros ?i, prin urmare, nesupuse acestei taxe”(20).

49. Curtea a precizat c? „re?inerea arvunei în cauza din ac?iunea principal? este [...] consecin?a exercit?rii de c?tre client a posibilit??ii de renun?are care i?a fost oferit? ?i are rolul de desp?gubire pentru respectivul exploatatant ca urmare a renun??rii”(21). Astfel, într?o asemenea situa?ie, clientul îl desp?gube?te pe hotelier pentru câ?tigul nerealizat, întrucât hotelierul nu a putut furniza presta?ia hotelier? rezervat? de client, iar acesta din urm?, în mod evident, nu a utilizat presta?ia respectiv?.

50. Prin urmare, consider?m c? domeniul de aplicare al Hot?rârii din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie?les?Bains(22), trebuie s? fie limitat numai la cazurile în care desp?gubirea cocontractantului este legat? de lipsa unei opera?iuni, ceea ce este în concordan?? cu Hot?rârea din 1 iulie 1982, BAZ Bausystem(23) (cu privire la dobânzile de întârziere), cu Hot?rârea din 29 februarie 1996, Mohr(24) (cu privire la compensarea unei pierderi de activitate), sau cu Hot?rârea din 18 ianuarie 2017, SAWP(25) (cu privire la compensa?ia echitabil? în favoarea titularilor de drepturi de reproducere).

51. În spe??, în cazul utiliz?rii unei parc?ri gestionate de Apcoa, conduc?torul care pl?te?te taxe de control a beneficiat de un spa?iu sau de o zon? de parcare. Quantumul taxelor rezult? din faptul c? sunt îndeplinite condi?iile acceptate de acesta la intrarea în parcare.

52. În aceste condi?ii, consider?m, asemenea guvernului danez, c? paralela cu Hot?rârea Vodafone Portugal, pronun?at? dup? trimiterea cererii de decizie preliminar? ?i depunerea observa?iilor scrise de c?tre Apcoa, este pertinent?, întrucât vine în completarea Hot?rârii MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia(26), conducând astfel la o analiz? a domeniului de aplicare al acestei decizii diferit? de cea sus?inut? de societatea respectiv? în observa?iile sale scrise.

53. În Hot?rârea Vodafone Portugal, Curtea a ar?tat c?:

– „[În cadrul activit??ii sale, [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (denumit? în continuare «Vodafone»)] încheie cu clien?ii s?i contracte de prest?ri de servicii, dintre care unele prev?d clauze promo?ionale speciale supuse unor condi?ii de contractare a acestor clien?i pentru o perioad? minim? predeterminat? (denumit? în continuare «perioada de contractare»). În temeiul acestor clauze, clien?ii se angajeaz? s? men?in? un raport contractual cu Vodafone, precum ?i s? utilizeze bunurile ?i serviciile furnizate de aceasta pentru o astfel de perioad?, în schimbul unor condi?ii comerciale avantajoase, în special în ceea ce prive?te pre?ul care trebuie pl?tit pentru



serviciile subscribe”(27), și

– „[n]erespectarea de către clienți a perioadei de contractare din motive imputabile acestor clienți implică plata de către clienții menționați a sumelor care sunt prevăzute de contracte. Aceste sume urmăresc să descurajeze nerespectarea de către aceiași clienți a perioadei de contractare”(28).

54. Curtea a evidențiat următoarele elemente(29):

– „Vodafone se angajează să furnizeze clienților săi prestările de servicii convenite în contractele încheiate cu aceștia și în condițiile stipulate în aceste contracte” și

– „acești clienți se angajează să achite ratele lunare prevăzute de contractele menționate, precum și, dacă este cazul, sumele datorate, în cazul în care aceiași contracte urmau să fie reziliate înainte de sfârșitul perioadei de contractare din motive care le sunt proprii”.

55. Curtea a reținut că, „în situația în care acești clienți nu respectă perioada de contractare menționată, prestarea de servicii trebuie să fie considerată realizată, din moment ce respectivii clienți sunt în măsură să beneficieze de aceste servicii”(30).

56. În considerarea realității economice a tranzacțiilor, Curtea a apreciat că sumele datorate de clienți corespund recuperării unei părți din costurile asociate prestării serviciilor care le-au fost furnizate de acest operator(31). Aceste sume reprezintă o parte din prețul serviciului pe care prestatorul și-a angajat să îl furnizeze(32) și urmăresc să asigure operatorului o remunerație minimă a prestației efectuate(33).

57. Apreciem că această analiză poate fi transpusă operațiunilor în discuție în litigiul principal, întrucât considerăm, asemenea guvernului danez, că, în cazul în care taxele de control sunt datorate, utilizatorii parcurilor gestionate de Apcoa au putut beneficia de parcare. Prețul acestui serviciu este corelat cu modalitățile de utilizare a locurilor pe care operatorul nu le poate controla.

## 2. **O contraprestație efectivă**

58. Apcoa susține că taxele de control nu sunt contraprestația unei prestații, întrucât este vorba despre un tarif standard care depășește cu mult valoarea prestației de care beneficiază automobilistul. Asemenea Comisiei, aceasta arată că taxele menționate urmăresc sancționarea unei încălcări a condițiilor de utilizare a parcurii.

59. Or, pe de o parte, amintim că Curtea a statuat că valoarea contraprestației este lipsită de relevanță(34). Pe de altă parte, nu se poate invoca faptul că tariful forfetar urmărește să descurajeze clienții să nu respecte regulamentul de parcare, din moment ce, potrivit unei jurisprudențe constante, scopurile și rezultatele operațiunii în cauză nu au incidență asupra calificării sale și numai realitatea economică este determinantă(35).

60. În speță, considerăm, în primul rând, că quantumul taxelor de control este corelat cu alegerea conducătorului care și-a parcat vehiculul în parcare, pus la dispoziție de Apcoa, de a depăși timpul de utilizare a locului său, de a nu justifica în mod corect dreptul său de a utiliza sau de a parca fie pe un spațiu care nu îi este rezervat, fie în mod necorespunzător.

61. În al doilea rând, din punctul de vedere al realității economice, trebuie să se considere că quantumul taxelor de control ține seama în mod necesar de costul de exploatare mai ridicat al parcurilor. Acest cost suplimentar este generat de o parcare ce nu îndeplinește condițiile normale de utilizare a serviciului oferit. Cu alte cuvinte, quantumul contraprestației urmărește să asigure societății Apcoa o remunerație contractuală a prestației efectuate în condiții imputabile

utilizatorului care nu sunt de natură s? modifice realitatea economică și comercială a relației sale cu acesta.

62. În acest sens, ar?m c?, în raportul din luna iunie 2013 privind protecția sporită a consumatorilor în domeniul parcurii, redactat de un grup de lucru din Justitsministeriet (Ministerul Justiției, Danemarca), citat de instanța de trimitere, se precizează c? „reprezentanții Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening [(Asociația profesională daneză a parcurilor private)] au informat grupul de lucru c? majorarea la 590 DKK [a redeven?elor de parcare privat?(36)] era motivată în special de o creștere continuă a diverselor cheltuieli de funcționare ale unei întreprinderi de parcare și de faptul c? nu mai era posibilă aplicarea tarifului public. Această asociație susține în special, în această privință, c? redeven?a trebuia să reflecte prețul mai ridicat al parcurii legale, c? societățile sunt supuse la plata TVA?ului pentru redeven?ele de parcare achitate și c?, spre deosebire de redeven?ele impuse de autoritățile publice, nu există posibilitatea de a solicita plata de către proprietar în cadrul r?spunderii civile”. Se precizează de asemenea c? „valoarea redeven?elor de parcare privat? actuale se stabilește pe baza unor calcule privind evoluția generală a prețurilor și a salariilor și ar depinde în general, de altfel, de costuri și de piață”(37).

### 3. **Legătura dintre serviciu și contraprestația efectivă**

63. Trebuie amintit c? rezultatul dintr-o jurisprudență constantă c? o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și, prin urmare, este imposibilă numai dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită(38).

64. Apcoa apreciaz?, asemenea Comisiei, c? această legătură directă nu există, pentru motivul c? nu există nicio legătură economică concretă cu valoarea unui serviciu de parcare.

65. Cu toate acestea, rezultatul din jurisprudența constantă a Curții c? o legătură directă există atunci când două prestații se condiționează reciproc, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului, și anume atunci când una este efectuată doar cu condiția ca și cealaltă să fie efectuată, și reciproc(39).

66. Aceasta este situația în speță. Există o legătură directă între parcare și plata efectuată de automobilist în împrejurări speciale stabilite de Apcoa și perceperea de către această societate a unor taxe de parcare majorate.

67. În plus, considerăm c? impozitarea nu poate depinde de utilizarea corectă sau necorespunzătoare de către client a furnizării unui spațiu sau a unei zone de parcare. Nu se poate institui o diferență de tratament, în ceea ce privește TVA?ul, între cel care beneficiază de furnizarea unui serviciu de parcare la un preț general și cel care admite să îl utilizeze cu un cost mai ridicat(40).

68. În consecință, concluzionăm c? taxele de control percepute de Apcoa constituie contravaloarea efectivă a serviciului de parcare de care clientul beneficiază în condițiile speciale pe care le-a ales și, prin urmare, sunt supuse TVA?ului.

## V. **Concluzie**

69. Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced?, propunem Curții să r?spundă la întrebarea preliminară adresată de Højesteret (Curtea Supremă, Danemarca) după cum urmează:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006

privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretat în sensul că taxele percepute de un operator economic în schimbul parcurii vehiculelor, al cărui quantum este stabilit de acesta în funcție de condițiile de utilizare a parcurii respective, trebuie să fie considerate remunerarea unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros și supuse, ca atare, TVA-ului.

1 Limba originală: franceza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”.

3 Denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”.

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

5 În documentele transmise Curții, expresiile utilizate pentru a desemna aceste taxe sunt diferite: „taxe de control”, „redevențe de control”, „redevențe de parcare majorate” sau „redevențe de parcare”. Apcoa a precizat că aceste taxe de control sunt denumite în mod obișnuit „amendă pentru parcare”. Reținem expresia „taxe de control” din motive de coerență cu cererea de decizie preliminară și cu conținutul documentelor oficiale care sunt citate în aceasta.

6 C-263/15, EU:C:2016:392, punctele 20, 23 și 24. A se vedea de asemenea, pentru o evocare recentă a acestor principii, Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct) (C-604/19, EU:C:2021:132, punctele 67-69).

7 A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 31 și jurisprudența citată).

8 În această privință, guvernul danez a precizat că perceperea de redevențe de parcare majorate face parte integrantă din modelul economic al Apcoa și că aceste redevențe au reprezentat 34 %-35 % din cifra de afaceri netă totală a acestei societăți, și anume aproximativ 10,4 milioane de euro în anul 2008 și 11 milioane de euro în anul 2009.

9 A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, denumită în continuare „Hotărârea MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia”, EU:C:2018:942, punctele 61 și 62), și Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, denumită în continuare „Hotărârea Vodafone Portugal”, EU:C:2020:465, punctele 47-49). Astfel cum a amintit avocata generală Kokott în Concluziile prezentate în cauza Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct) (C-604/19, EU:C:2020:647, punctul 35), „[n]u orice plată generează în mod obligatoriu un schimb de prestații imposibil”.

10 A se vedea Hotărârea MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punctul 43 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 43).

11 A se vedea Hotărârea MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punctul 60 și jurisprudența citată).

12 A se vedea Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 29).

13 Aceste împrejurări sunt diferite de cele cu care Curtea a fost sesizată în cauze anterioare. Astfel, în ceea ce privește impozitarea activităților unui *organism de drept public* care constă în punerea la dispoziția conducătorilor de vehicule, în schimbul unei contraprestații financiare, a unor locuri destinate parcurii vehiculului lor fie pe drumurile publice, fie în spații de parcare stabilite pe domeniul public al municipalității, pe domeniul său privat sau pe terenuri aparținând

particularilor, precum și obligația de a verifica dacă acest organism acționează în calitate de autoritate publică, a se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctele 21-23). A se vedea de asemenea, cu titlu ilustrativ pentru diversitatea situațiilor în cazul recuperării taxelor de parcare, Hotărârea din 25 martie 2021, Obala și Lučiče (C-307/19, EU:C:2021:236, punctele 27, 67, 95 și 96), în materie de cooperare judiciară în materie civilă, referitoare la gestionarea și la întreținerea zonelor publice de parcare de către o societate constituită de o comună în acest scop.

14 În răspunsul său la întrebarea scrisă adresată de Curte, Apcoa a precizat că, „[În cazul depășirii timpului de parcare, se percep numai taxele de control”.

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

16 În cererea de decizie preliminară se precizează că, în ceea ce privește impozitul datorat de Apcoa pentru taxele de control, Landskatteretten (Comisia Fiscală Națională) s-a conformat, în anii 2007 și 2014, unei hotărâri pronunțate de instanța de trimitere la 12 aprilie 1996. Højesteret (Curtea Supremă) a statuat că redevențele majorate, percepute în temeiul unui raport cvasicontractual, trebuiau considerate contraprestația unei prestații și, prin urmare, supuse TVA-ului, în pofida faptului că aceste redevențe erau stabilite ca tarif standard și semnificativ în raport cu redevența obișnuită de parcare, urmând evitarea unei parcări neregulamentare.

17 A se vedea punctul 36 prima linie din prezentele concluzii. A se vedea de asemenea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punctul 34), care subliniază că „este nesemnificativ modul în care este tratat în dreptul național plata efectuată cu titlul de despăgubire. Din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul, este irelevant dacă aceasta trebuie considerată un drept la despăgubire de origine delictuală sau o penalitate contractuală sau dacă este descris drept despăgubire materială, compensație sau tarif”.

18 După cunoștințele noastre, Curtea a pronunțat o singură hotărâre cu privire la domeniul de aplicare al articolului 135 din această directivă. Este vorba despre Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punctul 17), referitoare la închirierea unor spații legate de o închiriere neimpozabilă. Curtea a interpretat articolul 13 secțiunea B litera (b) din Așea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), ale cărui dispoziții sunt echivalente cu cele ale articolului 135 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA (a se vedea anexa XII la această directivă).

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

20 Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 36).

21 Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 32).

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

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

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

- 25 C-37/16, EU:C:2017:22, punctul 30.
- 26 A se vedea nota de subsol 33 din prezentele concluzii.
- 27 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 18).
- 28 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 19).
- 29 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 37).
- 30 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 41).
- 31 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 38).
- 32 Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 39).
- 33 A se vedea Hotărârea Vodafone Portugal (punctul 40). Pe baza constatărilor sale referitoare la calculul sumelor datorate (a se vedea punctul 34 din această hotărâre), Curtea răspunde la întrebările instanței de trimitere prezentate la punctele 26 și 27 din hotărârea menționată în ceea ce privește domeniul de aplicare al Hotărârii MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia care rezultă din afirmațiile sale referitoare la corespondența dintre suma plătită pentru nerespectarea perioadei de contractare și suma pe care operatorul în cauză ar fi primit-o în restul acestei perioade, în lipsa unei rezilieri a contractului.
- 34 A se vedea punctul 36 a treia linie?? din prezentele concluzii.
- 35 A se vedea punctul 36 a doua linie?? din prezentele concluzii.
- 36 Această expresie, preluată din citarea de către instanța de trimitere a raportului din iunie 2013, corespunde celei de „taxe de control”; a se vedea nota de subsol 5 din prezentele concluzii.
- 37 Guvernul danez a precizat că valoarea acestor redevențe crește regulat din anul 2009 și că, pentru anul 2020, fusese stabilit de mai multe societăți private de parcare, printre care și Apcoa, la cel puțin 750 DKK (aproximativ 100 de euro).
- 38 A se vedea punctul 34 din prezentele concluzii.
- 39 A se vedea Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 40 A se vedea prin analogie Hotărârea MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (punctul 47).