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 atlygį – Už transporto priemonių stovėjimo privačioje valdoje taisyklių pažeidimą taikomi mokesčiai – Kvalifikavimas“

I. Įžanga

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 pažeidimą taikomų kontrolės mokesčių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

3. Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, ar šie mokesčiai yra suma, mokėtina kaip kompensacija už sutartinių įsipareigojimų 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.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

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

II. Teisinis pagrindas

A. PVM direktyva

5. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės 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 ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

7. Pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalį teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas laikomas „prekių tiekimu“.

8. Tos pačios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

9. PVM direktyvos 25 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimu gali būti *inter alia* šie sandoriai:

a) nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas;

b) įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar aplinkybę;

c) paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.“

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

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

l) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.

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

<…>

b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai.

<…>“

B. Danijos teisė

1. PVM įstatymas

11. *Lov om merværdiafgift* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas)[3] 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje yra apmokestinamas. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Paslaugų teikimas apima bet kokį kitą teikimą.“

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

„Mokesčiu 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 kempinge, stovėjimo aikštelėse ar reklaminių plotų nuomai bei saugojimo kamerų nuomai.“

13. Minėto įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tiekiant prekes ar teikiant paslaugas nustatoma apmokestinamoji vertė, kurią sudaro atlygis, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijęs su prekių 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 sąskaitos faktūros išrašymo, apmokestinamoji vertė siekia 80 % nuo gautos sumos.“

2. Kelių eismo įstatymas

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, *Færdselsloven* (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 atskiro leidimo, ilgiausią stovėjimo laiką ir

[3] Toliau – PVM įstatymas.

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 aptariamas automobilių stovėjimo aikštelės įrengtas ženklas, kuriame, be kita ko, nurodyta, kad „[p]ažeidus taisykles gali būti taikomas 510 DDK kontrolės mokestis“ arba „[p]ažeidus taisykles 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 įvertinta 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 atmetė prašymą, motyvuodama tuo, kad pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalį ir 27 straipsnio 1 dalį, siejamą su šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punkto antru sakiniu, laikoma, kad kontrolės mokesčiai apmokestinami PVM.

21. 2014 m. gruodžio 23 d. šį sprendimą patvirtino *Landskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija, Danija).

22. *Landskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija) nurodė trylika atvejų, kai *Apcoa* gali taikyti kontrolės mokesčius:

„1. Nepakankamos rinkliavos sumokėjimas.

2. Galiojantis transporto priemonės stovėjimo bilietas, kurio nematyti ant priekinio stiklo.

3. Nėra galimybės patikrinti bilieto, pavyzdžiui, jeigu transporto priemonės stovėjimo bilietas padėtas netinkamai.

1–3 atvejai taikomi, kai stovėjimas yra mokamas.

4. Nėra galiojančio transporto priemonės stovėjimo bilieto, pavyzdžiui, kai automobilius stato gyventojai ir tam reikalingas leidimas naudoti konkrečias stovėjimo vietas.

5. Stovėjimas neįgaliesiems skirtoje vietoje. Toks mokesčio taikymo pagrindas taikomas tik tuo atveju, kai pastatytas neįgaliesiems skirtos vietos ženklas, neatsižvelgiant į tai, ar stovėjimas mokamas, ar ne. Norėdamas automobilį statyti šiose vietose vairuotojas turi prie savo automobilio priekinio lango padėti pagrindžiantį dokumentą.

6. Stovėjimas nesilaikant stovėjimo vietų žymėjimo. Šis mokesčio pagrindas taikomas visoms stovėjimo vietų rūšims, kai ženkle nurodyta, kad automobilis turi būti statomas laikantis stovėjimo vietų ribų.

7. Draudžiama stovėti. Šis mokesčio pagrindas taikomas, pavyzdžiui, kai automobilis statomas ant priešgaisrinio kelio.

8. Rezervuotos stovėjimo vietos. Šis mokesčio pagrindas taikomas visoms stovėjimo vietų rūšims, kai automobilį reikia statyti konkrečiose vietose.

9. Nėra automobilio stovėjimo kortelės matomoje vietoje.

10. Automobilio stovėjimo kortelėje nurodyta netinkama informacija / nurodytas stovėjimo laikas pasibaigęs.

11. Neįskaitoma automobilio stovėjimo kortelė. Šis mokesčio pagrindas taikomas, pavyzdžiui, kai automobilio stovėjimo kortelės rodyklės yra atsiskyrusios nuo kortelės arba rodoma klaida elektroninėje kortelėje.

12. Pateiktos kelios automobilio stovėjimo kortelės. Šis mokesčio pagrindas taikomas tais atvejais, kai automobilio vairuotojas, siekdamas pailginti stovėjimo trukmę, ant priekinio stiklo panaudojo kelias automobilio stovėjimo korteles.

9–12 punktuose nurodyti mokesčio pagrindai taikomi tais atvejais, kai stovėjimas yra nemokamas tam tikrą laiką, o automobilio stovėjimo kortelę reikalaujama naudoti kaip automobilio pastatymo momento įrodymą.

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 atmestas 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. Šį sprendimą *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 nagrinėjamas 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.

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

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 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti visokią gamintojų, prekiautojų 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.

[5] Teisingumo Teismui pateiktuose dokumentuose šie mokesčiai vadinami įvairiai: „kontrolės mokesčiai“, „kontrolės rinkliavos“, „padidinta rinkliava už stovėjimą“ arba „rinkliava už stovėjimą“. *Apcoa* pažymėjo, kad šie kontrolės mokesčiai paprastai vadinami „bauda už stovėjimą“. Siekdamas nuoseklumo su prašymu priimti prejudicinį sprendimu ir jame nurodytais oficialiais dokumentais vartosiu formuluotę „kontrolės mokesčiai“.

[6] C-263/15, EU:C:2016:392, 20, 23 ir 24 punktai. Taip pat žr. 2021 m. vasario 25 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (Uzufrukto teisės pakeitimas) (C-604/19, EU:C:2021:132, 67–69 punktai), kuriame šie principai neseniai buvo priminti.

34. Trečia, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paslauga teikiama už atlygį, 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 teisiniam santykiui [7].

B. Kontrolės mokesčių kvalifikavimas

35. Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė byla nesusijusi su nuolatiniu *Apcoa* pajamų, gaunamų iš kontrolės mokesčių, pobūdžiu [8], reikia nustatyti paslaugos teikimo ir atlygio už ją ypatybes, atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio ekonominį turinį [9].

36. Šiuo klausimu primintina, kad:

– priešingai nei formalus sutarties šalių kvalifikavimas, atsižvelgimas į ekonominį ir komercinį turinį 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, kurių 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?

7 Žr. 2021 m. sausio 21 d. Sprendimą *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 sudėtinė *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 įvyko 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).

1. Paslauga

38. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Apcoa* veikė kaip privačių automobilių stovėjimo aikštelių valdytoja privačių savininkų naudai [13].

39. Vykdydama šią veiklą *Apcoa* nustato automobilių stovėjimo aikštelių naudojimo sąlygas, kaip antai:

– draudimą statyti transporto priemonę be atskiro leidimo,

– ilgiausią stovėjimo laiką,

– stovėjimo mokesčių dydį arba

– specialių mokesčių sumokėjimą [14], kai nesilaikoma stovėjimui taikomų taisyklių. Apibendrinant pažymėtina, kad šie mokesčiai, vadinami „kontrolės mokesčiais“, taikomi viršijus stovėjimo trukmę – tokiu atveju mokėtini kiti stovėjimo mokesčiai – arba kai nepateiktas galiojantis teisę stovėti suteikiantis dokumentas ar stovėjimo aikštele arba vieta naudojamasi netinkamai.

40. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir bylos šalių bei suinteresuotųjų asmenų pastabų matyti, kad pagrindinis klausimas, kurį reikia išspręsti, yra klausimas, ar 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [15] Teisingumo Teismo atlikta analizė gali būti pagal analogiją taikoma nagrinėjamiems sandoriams, taigi būti atskirta nuo Sprendime *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* atliktos analizės.

41. Tiksliau tariant, ar kontrolės mokesčiai turėtų būti nagrinėjami kaip kompensacija, kaip tai siūlo *Apcoa* ir Komisija, ar kaip atlygis už kliento gaunamą naudą, t. y. vietą savo transporto priemonei statyti, neatsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, susijusias su automobilių stovėjimo taisyklėmis, kaip tai jau nusprendė *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas) [16] ir kaip teigia Danijos vyriausybė?

[13] Šios aplinkybės skiriasi nuo tų, kurias Teisingumo Teismas nagrinėjo ankstesnėse bylose. Dėl *viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos* veiklos, kai už užmokestį transporto priemonių vairuotojams suteikiama galimybė naudotis jų transporto priemonių stovėjimui viešajame kelyje arba savivaldybės viešojoje ar privačioje nuosavybėje, arba privatiems asmenims priklausančiose valdose įrengtose automobilių stovėjimo aikštelėse skirtomis vietomis, apmokestinimo ir pareigos nustatyti, ar ši įstaiga 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 įvairovės, kai išieškomas mokestis už stovėjimą, taip pat žr. 2021 m. kovo 25 d. Sprendimą *Obala i lučice* (C-307/19, EU:C:2021:236, 27, 67, 95 ir 96 punktai) bendradarbiavimo civilinėse bylose srityje, susijusį su atveju, kai viešąsias automobilių stovėjimo erdves valdo tam tikslui komunos įsteigta bendrovė.

[14] Atsakydama į 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* mokėtinų mokesčių *Landskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija) 2007 ir 2014 m. laikėsi 1996 m. balandžio 12 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 į tai, kad šios rinkliavos buvo nustatytos kaip standartinis ir palyginti su įprastine rinkliava už stovėjimą didelis tarifas, kuriuo siekiama išvengti neteisėto stovėjimo.

42. Pritariu antrajam aiškinimui. Iš tikrųjų, pirma, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sutartinių sąlygų kvalifikavimas pagal nacionalinę civilinę teisę negali sukelti pasekmių, jeigu jos neatitinka sandorio ekonominio turinio, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [17].

43. Antra, manau, kad kontrolės mokesčiai yra atlygio už klientui suteiktą galimybę statyti savo transporto priemonę elementai, ir taip yra dėl to, kad jų sudėtyje yra ekonominio pobūdžio aspektų.

44. Iš tiesų *Apcoa* įvairiomis praktinėmis priemonėmis teikia paslaugą, kuri transporto priemonių vairuotojams suteikia galimybę naudotis automobilių stovėjimo vietomis. Šiuo tikslu *Apcoa* pažymėjo vietas ir kai kurias jų rezervavo, pavyzdžiui, neįgaliems klientams. Ši paslauga teikiama nepriklausomai nuo to, ar laikomasi naudojimosi šia paslauga taisyklių.

45. Tiksliau tariant, transporto priemonės vairuotojas, įvažiavęs į *Apcoa* valdomą automobilių stovėjimo aikštelę, gali tam tikrą laiką naudotis stovėjimo vieta.

46. Ši paslauga patenka į sąvoką „nuoma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies b punktą, kuri apima bet kokią ekonominę veiklą, kurią vykdant mokestis renkamas už galimybę naudotis transporto priemonių stovėjimo vietomis, neatsižvelgiant į jas nuomojančio asmens teisinį statusą arba į jo savininko statusą [18].

47. Šiomis aplinkybėmis *Apcoa* renkant papildomus mokesčius dėl šių mokesčių apmokestinimo PVM reikia išsiaiškinti, kokia analogija galėtų būti taikoma 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [19] nurodytai pozicijai.

48. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad „sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant PVM apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbučių paslaugas teikianti įmonė, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, ir neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos“ [20].

49. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „pagrindinėje byloje nagrinėjamas rankpinigių pasilikimas yra klientui suteiktos galimybės atsisakyti pasinaudojimo pasekmė, skirta kompensuoti viešbučių paslaugas teikiančiai įmonei šį atsisakymą“ [21]. Taigi tokiu atveju jis viešbučio savininkui kompensuoja negautas pajamas, nes viešbučio savininkas negalėjo suteikti kliento rezervuotos viešbučio paslaugos, o pastarasis, akivaizdu, nepasinaudojo šia paslauga.

[17] Žr. šios išvados 36 punkto pirmą įtrauką. 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 teisės aktuose. <…> PVM atžvilgiu visiškai nesvarbu, ar tai vertinama kaip deliktine atsakomybe grindžiamas reikalavimas atlyginti žalą arba konvencinė bauda, ar tai apibrėžiama kaip žalos atlyginimas, kompensacija arba atlygis“.

[18] Mano žiniomis, Teisingumo Teismas priėmė vienintelį sprendimą dėl šios direktyvos 135 straipsnio taikymo srities. Tai 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Henriksen* (173/88 EU:C:1989:329, 17 punktas) dėl vietų nuomos, susijusios su neapmokestinama nuoma. Teisingumo Teismas aiškino 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio B dalies b punktą, kurio nuostatos atitinka PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatas (žr. šios direktyvos XII priedą).

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

[20] 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 36 punktas).

[21] 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 punktas).

50. Manau, kad 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [22] turi būti 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] (dėl delspinigių), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimu *Mohr* [24] (dėl veiklos nuostolių kompensavimo) arba 2017 m. sausio 18 d. Sprendimu *SAWP* [25] (dėl teisingos kompensacijos atgaminimo teisių turėtojams).

51. Šiuo atveju pasinaudojęs *Apcoa* valdoma automobilių stovėjimo aikštele vairuotojas, kuris sumoka kontrolės mokestį, pasinaudoja automobilio stovėjimo vieta arba zona. Mokesčio dydis grindžiamas tuo, kad įvykdytos sąlygos, su kuriomis jis sutiko, įvažiuodamas į stovėjimo aikštelę.

52. Šiomis aplinkybėmis manau, kaip ir Danijos vyriausybė, kad palyginimas su Sprendimu *Vodafone Portugal*, kuris priimtas gavus prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir *Apcoa* pateikus rašytines pastabas, yra svarbus, nes reikia papildyti Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* [26], taigi reikia išnagrinėti šio sprendimo, kuris skiriasi nuo šios bendrovės jos rašytinėse pastabose nurodyto sprendimo, taikymo sritį.

53. Sprendime *Vodafone Portugal* Teisingumo Teismas nurodė:

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

– „[t]ai, kad klientai nesilaikė lojalumo laikotarpio dėl šiems klientams priskirtinų priežasčių, 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* įsipareigoja teikti savo klientams paslaugas, dėl kurių susitarta su ja sudarytose sutartyse, šiose sutartyse nustatytomis sąlygomis“, ir

– „šie klientai įsipareigoja mokėti mėnesines įmokas, numatytas minėtose sutartyse, ir prireikus mokėtinas sumas tuo atveju, kai tos pačios sutartys nutraukiamos prieš pasibaigiant lojalumo laikotarpiui dėl su jais susijusių priežasčių.“

55. Teisingumo Teismas nusprendė, kad „tuo atveju, kai klientai nesilaiko minėto lojalumo laikotarpio, paslaugų teikimas turi būti vertinamas kaip atliktas, nes šiems klientams suteikiama galimybė pasinaudoti šiomis paslaugomis“ [30].

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 išnašą.

27 Sprendimas *Vodafone Portugal* (18 punktas).

28 Sprendimas *Vodafone Portugal* (19 punktas).

29 Sprendimas *Vodafone Portugal* (37 punktas).

30 Sprendimas *Vodafone Portugal* (41 punktas).

56. Atsižvelgdamas į sandorių ekonominį turinį Teisingumo Teismas laikėsi pozicijos, kad klientų mokėtinomis sumomis padengiama dalis išlaidų, kurios yra susijusios su šio ūkio subjekto jiems suteiktomis paslaugomis [31]. Šios sumos sudaro dalį paslaugos, kurią teikėjas įsipareigojo teikti, kainos [32] ir jomis siekiama užtikrinti, kad ūkio subjektas gautų minimalų atlyginimą už suteiktas paslaugas [33].

57. Mano manymu, ši analizė gali būti taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių atžvilgiu, nes manau, kaip ir Danijos vyriausybė, kad tuo atveju, kai kontrolės mokesčiai yra mokėtini, *Apcoa* valdomų automobilių stovėjimo aikštelių naudotojai turi galimybę statyti automobilį. Šios paslaugos kaina siejama su vietų naudojimosi sąlygomis, kurių ūkio subjektas negali valdyti.

2. Realus atlygis

58. *Apcoa* tvirtina, kad kontrolės mokesčiai nėra atlygis už paslaugą, nes taikomas standartinis tarifas, gerokai viršijantis automobilio vairuotojui teikiamos paslaugos vertę. Kaip ir Komisija, ji teigia, kad šiais mokesčiais siekiama nubausti už automobilių stovėjimo aikštelės taisyklių pažeidimą.

59. Viena vertus, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog atlygio suma neturi reikšmės [34]. Kita vertus, argumentas negali būti grindžiamas tuo, kad fiksuoto dydžio tarifu siekiama skatinti klientus laikytis transporto priemonių stovėjimo taisyklių dėl to, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, nagrinėjamų sandorių tikslai ir rezultatai neturi įtakos jų kvalifikavimui, ir kad lemiamą reikšmę turi tik ekonominis turinys [35].

60. Šiuo atveju laikausi nuomonės, pirma, kad kontrolės mokesčių suma siejama su vairuotojo, kuris savo transporto priemonę pastatė automobilių stovėjimo aikštelėje, kuria naudotis galimybę suteikia *Apcoa*, sprendimu viršyti naudojimosi savo vieta laiką, tinkamai nepagrįsti teisės ja naudotis, pastatyti transporto priemonę jam nerezervuotoje vietoje arba pastatyti taip, kad ji trukdytų.

61. Antra, ekonominio turinio aspektu reikia manyti, kad nustatant kontrolės mokesčių sumą tikrai atsižvelgta į didesnes automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimo išlaidas. Šias papildomas išlaidas lemia transporto priemonės statymas, kuris neatitinka įprastų naudojimosi siūloma paslauga sąlygų. Kitaip tariant, atlygio suma siekiama užtikrinti, kad *Apcoa* gautų atlyginimą pagal sutartį už paslaugą, suteiktą sąlygomis, dėl kurių atsakingas naudotojas ir kurios negali pakeisti jos santykio su naudotoju ekonominio ir komercinio turinio.

62. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad *Justitsministeriet* (Teisingumo ministerija, Danija) darbo grupės parengtoje 2013 m. birželio mėn. ataskaitoje dėl didesnės vartotojų apsaugos transporto priemonių statymo srityje, kurią cituoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas,

[31] Žr. Sprendimą *Vodafone Portugal* (38 punktas).

[32] Žr. Sprendimą *Vodafone Portugal* (39 punktas).

[33] Žr. Sprendimą *Vodafone Portugal* (40 punktas). Remdamasis šiais teiginiais dėl mokėtinų sumų apskaičiavimo (žr. šio sprendimo 34 punktą) Teisingumo Teismas atsako į minėto sprendimo 26 ir 27 punktuose nurodytus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus dėl Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* taikymo srities, grindžiamos jo teiginiais, susijusiais su sumos, sumokėtos dėl lojalumo sąlygų nesilaikymo, ir sumos, kurią atitinkamas ūkio subjektas būtų gavęs per likusią šio laikotarpio dalį, jei sutartis nebūtų nutraukta, atitiktimi.

[34] Žr. šios išvados 36 punkto trečią įtrauką.

[35] Žr. šios išvados 36 punkto antrą įtrauką.

nurodyta, kad „*Danske Private Parkeringsselskabers Brancheforening* [(Danijos privačių automobilių stovėjimo aikštelių valdytojų profesinė asociacija)] informavo darbo grupę, kad [privačiose automobilių stovėjimo aikštelėse taikomų rinkliavų [36]] padidinimas iki 590 DKK grindžiamas nuolat augančiomis stovėjimo aikštelės valdančių įmonių veiklos išlaidomis ir tuo, kad nebėra galimybės taikyti viešojo tarifo. Šiuo klausimu ši asociacija visų pirma teigia, kad rinkliava turėtų atitikti aukštesnę teisėto transporto priemonių statymo kainą, kad bendrovės yra apmokestinamos PVM nuo sumokėtų transporto priemonės statymo rinkliavų, ir kad, priešingai nei viešosios valdžios nustatytų rinkliavų atveju, nėra galimybės reikalauti, kad savininkas atliktų mokėjimą taikant civilinę atsakomybę“. Taip pat nurodyta, kad „šiuo metu galiojančių transporto priemonių statymo privačiose automobilių stovėjimo aikštelėse rinkliavų dydis nustatytas remiantis bendra kainų ir darbo užmokesčio kaita, be to, paprastai jis priklauso nuo sąnaudų ir rinkos“ [37].

3. Paslaugos ir realaus atlygio ryšys

63. Reikia priminti, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog paslauga teikiama „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl yra apmokestinama tik jei tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio egzistuoja *tiesioginis* ryšys [38].

64. *Apcoa*, kaip ir Komisija, mano, kad tokio tiesioginio ryšio nėra, nes nėra konkretaus ekonominio ryšio su transporto priemonės statymo paslaugos verte.

65. Vis dėlto iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tiesioginis ryšys egzistuoja, kai dvi prievolės abipusiškai susijusios, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė, t. y. kad viena vykdoma su sąlyga, kad kita vykdoma taip pat, ir jos vykdomos abipusiškai [39].

66. Taip yra šiuo atveju. Egzistuoja tiesioginis ryšys tarp automobilio vairuotojo atliekamo transporto priemonės pastatymo konkrečiomis *Apcoa* nustatytomis aplinkybėmis ir šios bendrovės gaunamų padidintų transporto priemonės stovėjimo mokesčių.

67. Be to, manau, kad apmokestinimas negali priklausyti nuo to, ar klientas tinkamai, ar netinkamai naudojasi suteikta transporto priemonės stovėjimo vieta arba zona. PVM atžvilgiu negalima skirtingai vertinti to, kuris teikiama transporto priemonės statymo paslauga naudojasi įprasta kaina, ir to, kuris sutinka ja naudotis už didesnę kainą [40].

68. Taigi darytina išvada, kad *Apcoa* taikomi kontrolės mokesčiai yra realus atlygis už transporto priemonės statymo paslaugą, kuria klientas naudojasi konkrečiomis sąlygomis, su kuriomis jis sutiko, taigi jie yra apmokestinami PVM.

[36] Šis terminas iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 privačias automobilių stovėjimo aikštelės 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).

V. Išvada

69. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas, Danija) pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokesčiai, kuriuos ūkio subjektas gauna kaip atlygį už transporto priemonių statymą, kurių sumą jis nustato pagal naudojimosi tokia transporto priemonių statymo paslauga sąlygas, turi būti laikomi atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį ir turi būti apmokestinami šiuo mokesčiu.