



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
JEANA RICHARDA DE LA TOURA,
predstavljeni 3. junija 2021¹

Zadeva C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S
proti
Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Højesteret (vrhovno sodišče, Danska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Obdavčljive transakcije – Opravljanje storitev za plačilo – Pristojbine zaradi nespoštovanja pogojev za parkiranje na zasebnem zemljišču – Opredelitev“

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.²
2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Apcoa Parking Danmark A/S (v nadaljevanju: Apcoa) in Skatteministeriet (ministrstvo za davke in trošarine, Danska) v zvezi z obdavčitvijo z davkom na dodano vrednost (DDV) pristojbin za nadzor, prejetih v primeru nespoštovanja pogojev za parkiranje na zasebnem zemljišču.
3. Sodišče je pozvano, naj pojasni, ali te pristojbine pomenijo znesek, dolgovan iz naslova odškodnine za škodo zaradi kršitve pogodbenih obveznosti, ali pa plačilo za opravljeno storitev, ki jo je mogoče individualizirati, v smislu Direktive o DDV.
4. Pojasnil bom razloge, iz katerih Sodišču predlagam, naj sprejme to drugo opredelitev.

II. Pravni okvir

A. Direktiva o DDV

5. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

² UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60; v nadaljevanju: Direktiva o DDV.

6. Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

7. V skladu s členom 14(1) navedene direktive se prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik šteje za „dobavo blaga“.

8. Člen 24(1) te direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

9. Člen 25 Direktive o DDV določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

- (a) odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;
- (b) obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;
- (c) opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.“

10. Člen 135(1)(l) in (2)(b) te direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

- (l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.

2. V skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene naslednje transakcije:

[...]

- (b) dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem.“

B. Dansko pravo

1. Zakon o DDV

11. Člen 4(1) lov om merværdiafgift (zakon o DDV)³ določa:

„Blago, ki je dobavljeno in storitve, ki so opravljene za plačilo na nacionalnem ozemlju, so predmet davka. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Opravljanje storitev zajema vse druge storitve.“

12. Člen 13(1), točka 8, tega zakona določa:

„Blago in storitve, ki so oproščeni plačila davka, so:

[...]

8. upravljanje, dajanje v najem in lizing nepremičnin, vključno z dobavo plina, vode, električne energije in energije za ogrevanje, povezano z dajanjem v najem ali lizingom. Vendar oprostitev ne zajema [...] dajanja v najem zemljišč za kampiranje, parkirišč ali oglaševalskih mest ter dajanja v najem sefov.“

13. Člen 27(1) navedenega zakona določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev se upošteva davčna osnova, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, ne vključuje pa davka, določenega s tem zakonom. Če je plačilo v celoti ali delno opravljeno pred dobavo ali pred izdajo računa, znaša davčna osnova 80 % prejetega zneska.“

2. Zakon o cestnem prometu

14. Po navedbah predložitvenega sodišča s færdselsloven (zakon o cestnem prometu) niso določeni položaji, v katerih je mogoče zaračunati pristojbine za nadzor nad nepravilnim parkiranjem na zasebnem zemljišču. Vendar ta zakon po zakonodajni spremembi iz leta 2014 v členu 122c(1) določa, da je mogoče v primeru parkiranja na javno dostopnem zasebnem zemljišču naložiti plačilo za nadzor (pristojbino za nadzor) le, če je to jasno označeno na kraju samem (pod pogojem, da na območju velja splošna jasno označena prepoved parkiranja).

III. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15. Družba Apcoa je zasebna družba, ki upravlja parkirišča na zasebnih zemljiščih v soglasju z njihovimi lastniki. Ta družba določa pogoje za uporabo parkirnih mest, kot so prepoved parkiranja brez posebnega dovoljenja, najdaljši čas parkiranja in morebitna parkirnina za plačilo tega parkiranja. V primeru kršitve pogojev za uporabo družba Apcoa poleg tega zaračuna še posebne pristojbine za nadzor (510 danskih kron (DKK) (približno 69 EUR) za leti 2008 in 2009).

³ V nadaljevanju: zakon o DDV.

16. Na uvozu na parkirišča stoji tabla, na kateri je med drugim navedeno „[k]ršitev pravil lahko povzroči, da bo zaračunana pristojbina za nadzor v znesku 510 DKK“ ali „[k]ršitev pravil lahko povzroči, da bo zaračunana pristojbina za nadzor v znesku 510 DKK/dan“. Prav tako je navedeno, da se „[p]arkirišče [...] uporablja v skladu s pravili zasebnega prava“.

17. Družba Apcoa je zavezanica za DDV iz naslova plačila parkirnin, prejetih v primeru parkiranja, ki je v skladu s pravili parkiranja.

18. Družba Apcoa je 25. oktobra 2011 od SKAT (danska davčna uprava) zahtevala vračilo DDV, plačanega v zvezi s pristojbinami za nadzor, prejetimi med 1. septembrom 2008 in 31. decembrom 2009, katerega znesek je bil ocenjen na 25.089.292 DKK (približno 3.370.000 EUR).

19. Spor se ne nanaša na zavezanost za DDV v razmerjih med družbo Apcoa in lastnikom zadevne parkirne površine.

20. SKAT je 12. januarja 2012 zavrnila vlogo, ker se za pristojbine za nadzor šteje, da so na podlagi člena 4(1) in člena 27(1) zakona o DDV v povezavi s členom 13(1), točka 8, drugi stavek, tega zakona predmet DDV.

21. Landsskatteretten (nacionalna davčna komisija, Danska) je 23. decembra 2014 potrdila to odločbo.

22. Landsskatteretten (nacionalna davčna komisija) je naštel trinajst primerov, v katerih sme družba Apcoa zaračunati pristojbine za nadzor:

„1. Nezadostno plačilo.

2. Na vetrobranskem steklu ni mogoče videti parkirnega listka, ki bi bil časovno veljaven.

3. Listka ni mogoče preveriti, na primer, če parkirni listek ni pravilno nameščen.

Primeri od 1 do 3 se uporabljajo v primeru plačljivega parkiranja.

4. Neobstoj veljavnega parkiranega listka, na primer pri parkiranju za okoliške stanovalce, za katero se zahteva dovoljenje za uporabo posebnih parkirnih mest.

5. Parkiranje na mestu, namenjenem za invalidne osebe. Ta razlog za pristojbino se uporablja le, če je postavljen znak, da gre za parkirno mesto, rezervirano za invalidne osebe, ne glede na to, ali je parkiranje brezplačno ali plačljivo. Voznik mora, da bi smel parkirati na teh parkirnih mestih, na vetrobransko steklo namestiti dokazilo.

6. Parkiranje zunaj označenih parkirnih mest. Ta razlog za pristojbino se uporablja za vse vrste parkirnih mest, kadar je na tabli navedeno, da je treba parkirati znotraj parkirnih mest.

7. Prepovedano parkiranje. Ta razlog za pristojbino se na primer uporablja pri parkiranju na protipožarni cesti.

8. Rezervirano parkirišče. Ta razlog za pristojbino se uporablja za vse vrste parkirnih mest, za katera je zahtevano parkiranje znotraj posebnih parkirnih mest.

9. Nenameščena parkirna ura.

10. Nepravilno nastavljena parkirna ura/navedeni čas parkiranja je prekoračen.

11. Nečitljiva parkirna ura. Ta razlog za pristojbino se na primer uporablja, če so s parkirne ure odtrgani kazalci ali če obstaja napaka v elektronski parkirni uri.

12. Več parkirnih ur. Ta razlog za pristojbino se uporablja v primerih, v katerih je voznik na vetrobransko steklo namestil več parkirnih ur, da bi podaljšal čas parkiranja.

Razlogi za pristojbino od 9 do 12 se uporabljajo v primerih, v katerih je parkiranje brezplačno za omejeno obdobje, vendar je parkirna ura zahtevana kot dokaz začetka parkiranja.

13. Drugo. Ta razlog za pristojbino se uporablja v primerih kršitve pravil parkiranja, ki niso opisani v nobeni od zgornjih 12 točk. Točka 13 se na primer uporablja, kadar parkirano vozilo jasno ovira promet. Če se uporabi ta razlog za pristojbino, da bi se upravičilo zaračunanje pristojbine za nadzor, se dodatno navede besedilo, v katerem je opisana kršitev.“

23. Tožbo družbe Apcoa zoper to odločbo je zavrnilo Retten i Kolding (okrožno sodišče v Koldingu, Danska) s sodbo z dne 23. januarja 2017, ki jo je potrdilo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska) s sodbo z dne 10. septembra 2018.

24. Družba Apcoa je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Højesteret (vrhovno sodišče, Danska), da bi ministrstvo za davke in trošarine priznalo, da pristojbine za nadzor, prejete v primeru kršitev pravil parkiranja, v odnosih med vsakim voznikom in družbo Apcoa ne pomenijo plačila za opravljeno storitev, ki je predmet DDV v smislu člena 4(1) zakona o DDV v povezavi s členom 2(1)(c) Direktive o DDV.

25. Predložitveno sodišče opozarja, da se stranki ne strinjata o vprašanju, ali glede na sodbo z dne 3. marca 1994, Tolsma,⁴ obstajajo vzajemne dajatve. Glede na sodno prakso Sodišča v zvezi s pojmom „opravljanje storitev“ se temu sodišču porajajo dvomi o razlagi člena 2(1)(c) Direktive o DDV, ki bi utemeljevala razumevanje, da zadevne pristojbine za nadzor pomenijo plačilo za storitev.

26. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da glede na dokumentacijo v spisu nemški in švedski davčni organi ter davčni organi Združenega kraljestva menijo, da pristojbine za nadzor, ki jih je treba plačati v primeru neupoštevanja pogojev za parkiranje na zasebnem zemljišču, niso predmet DDV.

27. V teh okoliščinah je Højesteret (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 2(1)(c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da pristojbine za nadzor zaradi kršitve predpisov o parkiranju na zasebnem zemljišču pomenijo plačilo za opravljeno storitev in so torej transakcija, ki je predmet DDV?“

28. Družba Apcoa, danska in irska vlada ter Evropska komisija so Sodišču predložile pisna stališča.

29. Družba Apcoa in danska vlada sta v roku, ki jima je bil določen, pisno odgovorili na vprašanja.

⁴ C-16/93, EU:C:1994:80.

IV. Analiza

30. Predložitveno sodišče želi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe izvedeti, ali je mogoče transakcijo, ki jo pomeni prejemanje pristojbin za nadzor⁵ v primeru nespoštovanja pogojev za parkiranje na zasebnih zemljiščih, s katerimi upravlja družba Apcoa, opredeliti kot opravljanje storitev v smislu Direktive o DDV.

31. Na začetku je treba spomniti na več načel.

A. Povzetek veljavnih načel

32. Prvič, Sodišče je že v sodbi z dne 2. junija 2016, Lajvér,⁶ pojasnilo:

- čeprav Direktiva o DDV določa zelo široko področje uporabe za ta davek, se ta davek uporablja zgolj za gospodarske dejavnosti;
- pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV opredeljen tako, da obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, in
- pojem „izkoriščanje“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV se v skladu z zahtevami načela nevtralnosti skupnega sistema tega davka nanaša na vse transakcije, s katerimi se iz zadevnega premoženja trajno dosega dohodek, ne glede na njihovo pravno obliko.

33. Drugič, v skladu s členom 24 Direktive o DDV opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

34. Tretjič, iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je storitev opravljena za plačilo v smislu Direktive o DDV in je torej obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo, pri čemer plačani zneski pomenijo dejansko plačilo za storitev, ki jo je mogoče individualizirati in ki je bila opravljena znotraj pravnega razmerja.⁷

⁵ V dokumentaciji, posredovani Sodišču, so izrazi, uporabljeni za opis teh pristojbin, različni: „pristojbina za nadzor“, „stroški nadzora“, „zvišana pristojbina za parkiranje“ ali „parkirnina“. Družba Apcoa je pojasnila, da se te pristojbine za nadzor običajno imenujejo „globa za napačno parkiranje“. Zaradi skladnosti s predlogom za sprejetje predhodne odločbe in vsebino uradnih dokumentov, navedenih v njem, bom ohranil izraz „pristojbina za nadzor“.

⁶ C-263/15, EU:C:2016:392, točke 20, 23 in 24. Za nedaven primer teh načel glej tudi sodbo z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe) (C-604/19, EU:C:2021:132, točke od 67 do 69).

⁷ Glej sodbo z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, točka 31 in navedena sodna praksa).

B. Opredelitev pristojbin za nadzor

35. Ker se spor o glavni stvari ne nanaša na trajnost prihodkov družbe Apcoa, ki izvirajo iz pristojbin za nadzor,⁸ je treba preučiti značilnosti opravljanja storitev in značilnosti plačila ter pri tem upoštevati gospodarsko stvarnost zadevne transakcije.⁹

36. V zvezi s tem je treba opozoriti, da:

- v nasprotju s formalno opredelitvijo pogodbenih strank upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV,¹⁰
- pojem „opravljanje storitev“ je treba razlagati neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij¹¹ ter
- znesek plačila, zlasti dejstvo, da je to enako, višje ali nižje od stroškov, ki so davčnemu zavezancu nastali pri opravljanju njegove storitve, ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.¹²

37. Zato bom zaporedoma preučil ta vprašanja:

- Ali gre za storitev?
- Ali dolgovani znesek pomeni dejansko plačilo?
- Ali med tema elementoma obstaja neposredna zveza?

1. Storitev

38. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da družba Apcoa deluje kot upravnik zasebnih parkirišč za račun zasebnih lastnikov.¹³

39. Družba Apcoa za to določa pogoje za uporabo parkirišč, kot so:

- prepoved parkiranja brez posebnega dovoljenja;

⁸ V zvezi s tem je danska vlada pojasnila, da je prejemanje zvišanih pristojbin za parkiranje sestavni del poslovnega modela družbe Apcoa in da te pristojbine pomenijo od 34 do 35 % skupnega neto prometa te družbe oziroma približno 10,4 milijona evrov v letu 2008 in 11 milijonov evrov v letu 2009.

⁹ Glej sodbi z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točki 61 in 62; v nadaljevanju: sodba MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia), in z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, točke od 47 do 49; v nadaljevanju: sodba Vodafone Portugal). Kot je spomnila generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do uporabe) (C-604/19, EU:C:2020:647, točka 35), „[v]sako plačilo ne privede nujno do obdavčljive izmenjave storitev“.

¹⁰ Glej sodbo MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (točka 43 in navedena sodna praksa) in sodbo z dne 17. decembra 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 43).

¹¹ Glej sodbo MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (točka 60 in navedena sodna praksa).

¹² Glej sodbo z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, točka 29).

¹³ Te okoliščine so drugačne od tistih, o katerih je Sodišče odločalo v prejšnjih zadevah. Glede obdavčitve dejavnosti osebe javnega prava, ki jo pomeni zagotavljanje proti plačilu parkirnih mest voznikom za parkiranje njihovih vozil, bodisi na parkiriščih na javnem občinskem zemljišču bodisi na zasebnem zemljišču te osebe ali na zemljiščih fizičnih oseb, in glede obveznosti preučitve, ali tak subjekt deluje kot javni organ, glej sodbo z dne 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, točke od 21 do 23). Za ponazoritev različnih položajev v primeru izterjave parkirnine glej tudi sodbo z dne 25. marca 2021, Obala i lučice (C-307/19, EU:C:2021:236, točke 27, 67, 95 in 96), s področja pravosodnega sodelovanja v civilnih zadevah v zvezi z upravljanjem javnih parkirišč s strani družbe, ki jo je za to ustanovila občina.

- najdaljši čas parkiranja;
- znesek parkirnine ali
- plačilo posebnih stroškov,¹⁴ če niso bila upoštevana pravila v zvezi s parkiranjem. Če povzamem, ti stroški, poimenovani „pristojbina za nadzor“, se zaračunajo v primeru prekoračitve časa, od katerega dalje so dolgovani drugi stroški parkiranja, ali v primeru neobstoja veljavnih dokazil v zvezi s parkiranjem ali v primeru napačne uporabe parkirišča ali parkirnega mesta.

40. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ter pisnih stališč strank in zainteresiranih strani je razvidno, da je osrednje vprašanje, na katero je treba odgovoriti, to, ali je mogoče analizo Sodišča iz sodbe z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*,¹⁵ po analogiji razširiti na zadevne transakcije in jo zato razlikovati od analize iz sodbe MEO – *Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Natančneje, ali je treba pristojbino za nadzor šteti za odškodnino, kot predlagata družba Apcoa in Komisija, ali kot plačilo tega, česar je deležna stranka, to je prostora za parkiranje svojega vozila, brez upoštevanja posebnih okoliščin v zvezi s pravili parkiranja, kot je že razsodilo Højesteret (vrhovno sodišče)¹⁶ in kot trdi danska vlada?

42. Strinjam se s to drugo analizo. Opozarjam namreč, prvič, da na podlagi sodne prakse Sodišča opredelitev pogodbenih določil v skladu z nacionalnim civilnim pravom ne more imeti učinkov, če ta določila v resnici ne odražajo gospodarske stvarnosti transakcije, kar mora preveriti predložitveno sodišče.¹⁷

43. Drugič, menim, da pristojbine za nadzor pomenijo plačilo za možnost, ki je ponujena stranki, da parkira svoje vozilo, in to zaradi elementov gospodarske narave, ki jih vsebujejo.

44. Družba Apcoa namreč – na različne praktične načine – ponuja storitev, ki je dajanje na voljo parkirnih mest voznikom vozil. Družba Apcoa je za to zamejila parkirna mesta in nekatera od njih rezervirala, na primer za invalidne stranke. To opravljanje storitve obstaja neodvisno od tega, ali se ta mesta uporabljajo v skladu ali v nasprotju s pravili uporabe.

45. Konkretno, ko voznik vozila zapelje na parkirišče, ki ga upravlja družba Apcoa, ima možnost, da uporabi parkirno mesto za določen čas.

¹⁴ Družba Apcoa je v odgovoru na pisno vprašanje Sodišča pojasnila, da se „[v] primeru prekoračitve časa parkiranja [...] zaračuna zgolj pristojbina za nadzor“.

¹⁵ C-277/05, EU:C:2007:440.

¹⁶ V predlogu za sprejetje predhodne odločbe je pojasnjeno, da je Landsskatteretten (nacionalna davčna komisija) glede obdavčitve, ki jo družba Apcoa dolguje od pristojbin za nadzor, v letih 2007 in 2014 ravnala v skladu s sodbo, ki jo je 12. aprila 1996 izdalo predložitveno sodišče. Højesteret (vrhovno sodišče) je razsodilo, da je treba zvišane pristojbine za parkiranje, ki so prejete na podlagi kvazipogodbenega razmerja, šteti za plačilo za opravljeno storitev in da morajo biti zato obdavčene z DDV, čeprav so bile te pristojbine določene kot standardna in zelo visoka tarifa v primerjavi z običajno parkirnino, njihov namen pa je preprečiti nepravilno parkiranje.

¹⁷ Glej točko 36, prva alineja, teh sklepnih predlogov. Glej tudi sklepane predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi MEO – *Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, točka 34), v katerih je poudarjeno, da „ni upoštevno, kako se odškodnina presoja na podlagi nacionalnega prava. Ali gre za deliktne odškodninski zahtevek, pogodbeno kazen, za povrnitev škode ali za plačilo[,] [...] z vidika prava o DDV ni pomembno“.

46. Ta storitev spada v okvir pojma „dajanje [...] v najem“ v smislu člena 135(2)(b) Direktive o DDV, ki zajema kakršno koli ekonomsko dejavnost, ki pomeni prejemanje plačila v zameno za dajanje na voljo parkirnih mest za vozila, ne glede na pravni položaj osebe, ki jih daje v najem, ali tega, ali je lastnica.¹⁸

47. Če družba Apcoa v teh okoliščinah prejema dodatne pristojbine, je treba v zvezi z obdavčitvijo teh pristojbin z DDV preučiti, katera analogija bi lahko obstajala z rešitvijo Sodišča iz sodbe z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.¹⁹

48. Sodišče je v tej sodbi presodilo, da „je treba zneske, plačane iz naslova ar v okviru pogodb, ki se nanašajo na opravljanje hotelskih storitev, obdavčenih z DDV, če stranka izrabi pravico do odstopa in če lastnik te zneske hotela obdrži, šteti kot pavšalne odškodnine zaradi odpovedi pogodbe, plačane za odpravo utrpljene škode zaradi neizpolnitve stranke, ki nimajo neposredne zveze s kakršno koli odplačno storitvijo in kot taki niso predmet tega davka“.²⁰

49. Sodišče je pojasnilo, da je „ohranitev zadevne are v sporu o glavni stvari posledica izrabe pravice stranke do odpovedi in bo navedenemu lastniku plačala odškodnino zaradi odstopa od pogodbe“.²¹ V takem primeru se hotelirju nadomesti izgubljeni dobiček, ker hotelir ni mogel opraviti hotelske storitve, ki jo je rezervirala stranka, in ker ta stranka očitno ni uporabila te storitve.

50. Zato menim, da je treba obseg sodbe z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*,²² omejiti zgolj na primere, v katerih je odškodnina sopogodbeniku povezana s tem, da ni obdavčljive transakcije, kar je v skladu s sodbami z dne 1. julija 1982, *BAZ Bausystem*²³ (v zvezi z zamudnimi obrestmi); z dne 29. februarja 1996, *Mohr*²⁴ (v zvezi z odškodnino za izgubo posla), ali z dne 18. januarja 2017, *SAWP*²⁵ (v zvezi s primerno odškodnino v korist imetnikov pravic reproduciranja).

51. V obravnavani zadevi je v primeru uporabe parkirišča, s katerim upravlja družba Apcoa, voznik, ki plača pristojbino za nadzor, koristil parkirno mesto ali parkirišče. Znesek pristojbine izhaja iz tega, da so izpolnjeni pogoji, ki jih je sprejel s tem, da je zapeljal na parkirišče.

52. V teh okoliščinah tako kot danska vlada menim, da je upoštevana primerjava s sodbo *Vodafone Portugal* – ki je bila izdana po vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe in po tem, ko je družba Apcoa vložila pisno stališče – ker je z njo dopolnjena sodba *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*,²⁶ zaradi česar se analiza obsega te odločitve razlikuje od analize, ki jo v pisnem stališču zagovarja ta družba.

¹⁸ Kolikor mi je znano, je Sodišče izdalo eno samo sodbo v zvezi s področjem uporabe člena 135 te direktive. Gre za sodbo z dne 13. julija 1989, *Henriksen* (173/88 EU:C:1989:329, točka 17), ki se je nanašala na dajanje v najem parkirnih mest v zvezi z neobdavčenim dajanjem v najem. Sodišče je razlagalo člen 13(B)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva), katerega določbe so enakovredne določbam člena 135(2)(b) Direktive o DDV (glej Prilogo XII k tej direktivi).

¹⁹ C-277/05, EU:C:2007:440.

²⁰ Sodba z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 36).

²¹ Sodba z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 32).

²² C-277/05, EU:C:2007:440.

²³ 222/81, EU:C:1982:256, točka 8.

²⁴ C-215/94, EU:C:1996:72, točka 21.

²⁵ C-37/16, EU:C:2017:22, točka 30.

²⁶ Glej opombo 33 teh sklepnih predlogov.

53. Sodišče je v sodbi Vodafone Portugal navedlo, da:

- „[d]ružba [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA, v nadaljevanju: Vodafone] v okviru svoje dejavnosti s svojimi strankami sklepa pogodbe o opravljanju storitev, v katerih so nekatere posebne promocijske klavzule, za katere veljajo pogoji vezave teh strank za vnaprej določeno najkrajše obdobje (v nadaljevanju: obdobje vezave). V skladu s temi klavzulami se stranke zavežejo, da bodo ohranile pogodbeno razmerje z družbo Vodafone ter da bodo za tako obdobje uporabljale blago in storitve, ki jih ta družba dobavlja, v zameno za ugodne poslovne pogoje, zlasti v zvezi s ceno, ki jo je treba plačati za naročene storitve“²⁷ in
- „[č]e stranke ne spoštujejo obdobja vezave iz razlogov, ki jih je mogoče pripisati tem strankam, morajo plačati zneske, določene v pogodbah. Namen teh zneskov je te stranke odvracati od nespoštovanja obdobja vezave“.²⁸

54. Sodišče je izpostavilo te elemente:²⁹

- „[...] družba Vodafone [se] zavezuje, da bo svojim strankam zagotavljala storitve, dogovorjene v pogodbah, sklenjenih z njimi, in pod pogoji, določenimi v teh pogodbah[,]“ in
- „[...] stranke [se] zavežejo, da bodo plačevale mesečne obroke, določene v navedenih pogodbah, in po potrebi dolgovane zneske, če bi te pogodbe prenehale pred koncem obdobja vezave na njihovo zahtevo.“

55. Sodišče je menilo, da je treba „v položaju, v katerem te stranke ne spoštujejo navedenega obdobja vezave, šteti, da je opravljanje storitev izvedeno, ker je navedenim strankam omogočeno koristiti te storitve“.³⁰

56. Ko je presojalo gospodarsko stvarnost teh transakcij, je Sodišče štelo, da ti zneski, ki jih dolgujejo stranke, ustrezajo povračilu dela stroškov, povezanih z opravljanjem storitev, ki jim jih je opravil ta operater.³¹ Ti zneski pomenijo del cene storitve, za katero se je ponudnik zavezal, da jo bo opravil,³² njihov namen pa je zagotoviti operaterju najnižje plačilo za opravljeno storitev.³³

57. Zdi sem mi, da je mogoče to analizo prenesti na transakcije iz postopka v glavni stvari, ker tako kot danska vlada menim, da so lahko uporabniki parkirišč, s katerimi upravlja družba Apcoa, v primeru, v katerem je treba plačati pristojbine za nadzor, koristili parkirno mesto. Cena te storitve je povezana z načinom uporabe parkirišč, na katerega operater ne more vplivati.

²⁷ Sodba Vodafone Portugal (točka 18).

²⁸ Sodba Vodafone Portugal (točka 19).

²⁹ Sodba Vodafone Portugal (točka 37).

³⁰ Sodba Vodafone Portugal (točka 41).

³¹ Glej sodbo Vodafone Portugal (točka 38).

³² Glej sodbo Vodafone Portugal (točka 39).

³³ Glej sodbo Vodafone Portugal (točka 40). Na podlagi ugotovitev o izračunu dolgovanih zneskov (glej točko 34 te sodbe) Sodišče odgovarja na vprašanja predložitvenega sodišča, predstavljena v točkah 26 in 27 navedene sodbe, o obsegu sodbe MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, ki izhajajo iz njegovih navedb o sovpadanju med zneskom, plačanim zaradi nespoštovanja vezave, in zneskom, ki bi ga zadevni operater prejel v preostalem delu tega obdobja brez prenehanja pogodbe.

2. Dejansko plačilo

58. Družba Apcoa trdi, da pristojbine za nadzor niso plačilo za opravljeno storitev, saj gre za standardno tarifo, ki močno presega vrednost storitve, ki je deležen voznik avtomobila. Tako kot Komisija trdi, da je namen teh pristojbin sankcija za kršitev pogojev za uporabo parkirišča.

59. Vendar opozarjam, da je Sodišče razsodilo, da znesek plačila ni upošteven.³⁴ Prav tako se ni mogoče sklicevati na to, da je namen pavšalne tarife odvrniti stranke od nespoštovanja pravil parkiranja, ker v skladu z ustaljeno sodno prakso nameni in rezultati zadevne transakcije ne vplivajo na njeno opredelitev in ker je odločilna zgolj gospodarska stvarnost.³⁵

60. V obravnavani zadevi menim, prvič, da je znesek pristojbin za nadzor povezan z odločitvijo voznika, ki je parkiral svoje vozilo na parkirišču, ki ga daje na voljo družba Apcoa, da bo prekoračil čas uporabe parkirnega mesta ali da ne bo pravilno upravičil svoje pravice do njegove uporabe oziroma da bo parkiral bodisi na mestu, ki mu ni namenjeno, bodisi tako, da ovira druge.

61. Drugič, z vidika gospodarske stvarnosti je treba šteti, da je z zneskom pristojbin za nadzor nujno upoštevan višji strošek izkoriščanja parkirišč. Razlog za ta dodatni strošek je parkiranje, ki ne ustreza običajnim pogojem za uporabo ponujene storitve. Drugače povedano, namen zneska plačila je družbi Apcoa zagotoviti pogodbeno plačilo za opravljeno storitev v pogojih, ki jih je treba pripisati uporabniku in ki ne morejo spremeniti gospodarske in poslovne stvarnosti njenega odnosa z uporabnikom.

62. V tem smislu opozarjam, da je v poročilu iz junija 2013 o boljši varnosti potrošnikov na področju parkiranja, ki ga je pripravila delovna skupina Justitsministeriet (ministrstvo za pravosodje, Danska) in na katero se sklicuje predložitveno sodišče, navedeno, da „so predstavniki Danske Private Parkeringselskabers Brancheforening [(dansko poklicno združenje za zasebno parkiranje)] obvestili delovno skupino, da je bilo zvišanje [parkirnin na zasebnih parkiriščih³⁶] na 590 DKK posledica predvsem stalnega zviševanja različnih stroškov delovanja podjetja za upravljanje parkirišč in dejstva, da ni več mogoče uporabiti javne tarife. To združenje v zvezi s tem zlasti zatrjuje, da bi se morala v parkirninah odražati višja cena zakonitega parkiranja, da so družbe zavezane za plačilo DDV na plačane parkirnine in da drugače kot pri parkirninah, ki jih naložijo javni organi, ni možnosti, da bi se zahtevalo plačilo lastnika v okviru civilne odgovornosti“. Prav tako je pojasnjeno, da je „znesek parkirnin za parkiranje na zasebnih zemljiščih [...] določen na podlagi izračuna splošnega gibanja cen in plač ter da je poleg tega v splošnem odraz stroškov in trga“.³⁷

3. Zveza med storitvijo in dejanskim plačilom

63. Spomniti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in je torej obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja *neposredna* zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo.³⁸

³⁴ Glej točko 36, tretja alineja, teh sklepnih predlogov.

³⁵ Glej točko 36, druga alineja, teh sklepnih predlogov.

³⁶ Ta izraz iz sklicevanja predložitvenega sodišča na poročilo iz junija 2013 ustreza izrazu „pristojbine za nadzor“, glej opombo 5 teh sklepnih predlogov.

³⁷ Danska vlada je pojasnila, da znesek teh pristojbin redno narašča od leta 2009 dalje in da so ga številne družbe za zasebno parkiranje, vključno z družbo Apcoa, za leto 2020 določile na vsaj 750 DKK (približno 100 EUR).

³⁸ Glej točko 34 teh sklepnih predlogov.

64. Družba Apcoa tako kot Komisija meni, da ta neposredna zveza ne obstaja, ker ni konkretne gospodarske povezave z vrednostjo storitve parkiranja.

65. Vendar iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da neposredna zveza obstaja, kadar sta storitvi vzajemno pogojeni, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika, in sicer, da se ena opravi, le če se opravi tudi druga, in obratno.³⁹

66. V obravnavani zadevi gre za tak primer. Med parkiranjem, ki ga opravi voznik avtomobila v posebnih okoliščinah, ki jih določi družba Apcoa, in tem, da ta družba prejme zvišane pristojbine za parkiranje, obstaja neposredna zveza.

67. Poleg tega menim, da obdavčitev ne sme biti odvisna od tega, ali stranka pravilno ali nepravilno uporabi ponujeno parkirno mesto ali parkirišče. Ne sme se vzpostaviti različno obravnavanje v smislu DDV med osebo, ki je deležna storitve parkiranja po splošni ceni, in osebo, ki pristane na to, da jo uporabi po višji ceni.⁴⁰

68. Zato iz tega sklepam, da pristojbine za nadzor, ki jih zaračuna družba Apcoa, pomenijo dejansko protivrednost storitve parkiranja, ki je je stranka deležna v posebnih okoliščinah, ki jih je izbrala, in da so zato predmet DDV.

V. Predlog

69. Ob upoštevanju vseh navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Højesteret (vrhovno sodišče, Danska) odgovori:

Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba pristojbine, ki jih prejme gospodarski subjekt kot plačilo za parkiranje vozil in katerih znesek določi sam glede na pogoje za uporabo tega parkiranja, šteti za plačilo storitve, opravljene za plačilo, ki je kot taka predmet tega davka.

³⁹ Glej sodbo z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, točka 26 in navedena sodna praksa).

⁴⁰ Glej po analogiji sodbo MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (točka 47).