Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JEAN RICHARD DE LA TOUR
prednesené 3. júna 2021 [1]

**Vec C-90/20**

**Apcoa Parking Danmark A/S**
**proti**
**Skatteministeriet**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Højesteret (Najvyšší súd, Dánsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Zdaniteľné transakcie – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Poplatky vyberané za nedodržanie podmienok parkovania na súkromnom pozemku – Kvalifikácia“

## I. Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2].

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Apcoa Parking Danmark A/S (ďalej len „Apcoa“) a Skatteministeriet (Ministerstvo financií, Dánsko) vo veci zdanenia kontrolných poplatkov vyberaných za porušenie podmienok parkovania na súkromnom pozemku daňou z pridanej hodnoty (DPH).

3. Súdny dvor má rozhodnúť, či tieto poplatky predstavujú sumu, ktorá sa má zaplatiť ako náhrada škody za porušenie zmluvných záväzkov, alebo naopak protiplnenie za individualizovateľnú službu v zmysle smernice o DPH.

4. Vysvetlím dôvody, ktoré ma vedú k tomu, aby som Súdnemu dvoru navrhol prijať túto druhú kvalifikáciu.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“.

## II. Právny rámec

### *A. Smernica o DPH*

5. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje, že DPH podlieha „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť' je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

7. Podľa článku 14 ods. 1 uvedenej smernice „dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

8. Článok 24 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

9. Článok 25 smernice o DPH stanovuje:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

a) prevod nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo,

b) záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav,

c) vykonávanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.“

10. Článok 135 ods. 1 písm. l) a ods. 2 písm. b) uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

(l) nájom nehnuteľností.

2. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) sa neuplatní na tieto transakcie:

…

b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel.“

## *B. Dánske právo*

### *1. Zákon o DPH*

11. § 4 ods. 1 lov om merværdiafgift (zákon o dani z pridanej hodnoty) [3] stanovuje:

„DPH podlieha tovar a služby, ktorý bol dodaný a ktoré boli poskytnuté na vnútroštátnom území za protihodnotu. Za ‚dodanie tovaru' sa považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Poskytovanie služieb zahŕňa všetky ostatné plnenia."

12. § 13 ods. 1 bod 8 tohto zákona stanovuje:

„Od dane sú oslobodené tieto tovary a služby:

…

(8) správa a nájom nehnuteľností vrátane dodávok plynu, vody, elektrickej energie a tepla spojených s nájmom. Oslobodenie od dane sa však neuplatní na… nájom kempingových a parkovacích miest, ako aj reklamných plôch a nájom bezpečnostných schránok."

13. § 27 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Pri dodaní tovarov alebo poskytnutí služieb tvorí základ dane protihodnota vrátane dotácií priamo spojených s cenou tovarov alebo služieb, ktorá nezahŕňa daň ustanovenú týmto zákonom. Ak sa platba úplne alebo sčasti uskutoční pred dodaním alebo pred vyhotovením faktúry, základ dane predstavuje 80 % prijatej sumy."

### *2. Zákon o cestnej premávke*

14. Podľa vnútroštátneho súdu færdselsloven (zákon o cestnej premávke) nespresňuje prípady, v ktorých možno vyberať kontrolný poplatok za neoprávnené parkovanie na súkromnom pozemku. Od novelizácie tohto zákona z roku 2014 sa však v § 122c ods. 1 stanovuje, že za parkovanie na verejne prístupnom súkromnom pozemku je možné uložiť sankčný poplatok (kontrolný poplatok) len v prípade, že je to jasne vyznačené na predmetnom mieste (s výhradou všeobecného, jasne označeného zákazu parkovania na danom mieste).

## III. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka

15. Apcoa je súkromná spoločnosť, ktorá prevádzkuje na súkromných pozemkoch parkoviská na základe zmluvy s vlastníkmi pozemku. Apcoa stanovuje podmienky využívania parkovacích miest, ktoré upravujú napríklad zákaz parkovania bez osobitného oprávnenia, maximálny čas parkovania a prípadne platbu parkovacieho poplatku. V prípade, že dôjde k porušeniu podmienok využívania parkoviska, Apcoa navyše vyberá osobitný kontrolný poplatok [510 dánskych korún (DKK) t. j. približne 69 eur v rokoch 2008 a 2009].

[3] Ďalej len „zákon o DPH".

16. Pri vjazde na predmetné parkovisko sa nachádza informačná tabuľa, ktorá predovšetkým informuje, že „za porušenie predpisov sa môže vyberať kontrolný poplatok vo výške 510 DKK“ alebo tiež, že „za porušenie predpisov sa môže vyberať kontrolný poplatok vo výške 510 DKK na deň“. Oznamuje tiež, že „parkovacie priestory sú prevádzkované podľa predpisov súkromného práva“.

17. Apcoa má povinnosť platiť DPH vo vzťahu k platbám poplatkov vyberaných za parkovanie v súlade s parkovacími predpismi.

18. Dňa 25. októbra 2011 Apcoa podala na SKAT (dánska daňová správa) žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej v súvislosti s vyberanými kontrolnými poplatkami. Žiadosť sa týkala poplatkov zaplatených od 1. septembra 2008 do 31. decembra 2009. Výška dane bola stanovená na 25 089 292 DKK (približne 3 370 000 eur).

19. Spor sa netýka zdanenia DPH vo vzťahoch medzi spoločnosťou Apcoa a vlastníkom dotknutej parkovacej plochy.

20. SKAT 12. januára 2012 žiadosť zamietla s odôvodnením, že kontrolné poplatky sa podľa článku 4 ods. 1 a článku 27 ods. 1 zákona o DPH v spojení s článkom 13 ods. 1 bodom 8 druhou vetou tohto zákona považujú za podliehajúce DPH.

21. Landsskatteretten (Národná daňová komisia, Dánsko) 23. decembra 2014 rozhodnutie SKAT potvrdila.

22. Národná daňová komisia uviedla 13 prípadov, kedy smie Apcoa vyberať kontrolný poplatok:

„1. Platba poplatku v nedostatočnej výške.

2. Platný parkovací lístok, ktorý nie viditeľný na prednom skle.

3. Lístok, ktorý sa nedá skontrolovať, napríklad ak nie je správne umiestnený.

Prípady 1 až 3 môžu nastať pri platenom parkovaní.

4. Chýbajúci platný parkovací lístok napríklad pri rezidenčnom parkovaní, pre ktoré sa vyžaduje povolenie na využívanie konkrétnych parkovacích miest.

5. Parkovanie na mieste vyhradenom zdravotne postihnutým osobám. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní len v prípade, že je miesto vyznačené značkou, ktorá označuje parkovacie miesto pre zdravotne postihnutých, bez ohľadu na to, či ide o bezplatné, alebo platené parkovanie. Na to, aby vodič mohol na týchto miestach parkovať, musí mať na prednom skle umiestnený príslušný doklad.

6. Parkovanie mimo určeného parkovacieho miesta. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní na všetky typy parkovacích miest, ak je na značkách uvedené, že sa má parkovať vo vnútri týchto miest.

7. Zákaz parkovania. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní napríklad v prípade parkovania na prístupovej komunikácii k protipožiarnemu zariadeniu.

8. Vyhradené parkovacie miesto. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní na všetky typy parkovacích miest, keď sa vyžaduje, aby sa parkovalo na osobitných miestach.

9. Chýbajúci viditeľný parkovací disk.

10. Nesprávne nastavený parkovací disk/prekročený vyznačený čas parkovania.

11. Nečitateľný parkovací disk. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní napríklad v prípade, že odpadli ručičky parkovacieho disku, alebo sa vyskytla chyba v elektronickom parkovacom disku.

12. Viacero parkovacích diskov. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní v prípade, že motorista umiestnil na predné sklo viacero parkovacích diskov s cieľom predĺžiť čas parkovania.

Dôvody na uloženie poplatkov 9 až 12 sa uplatnia v prípadoch, keď je parkovanie počas určitej doby bezplatné, ale vyžaduje sa parkovací disk ako dôkaz o čase, kedy došlo k zaparkovaniu vozidla.

13. Iné. Tento dôvod na uloženie poplatku sa uplatní v prípade porušenia parkovacích predpisov, ktoré nie sú opísané v žiadnom z predchádzajúcich 12 bodoch. Bod 13 sa uplatní napríklad vtedy, keď zaparkované vozidlo zjavne tvorí prekážku premávky. Ak sa na odôvodnenie výberu kontrolného poplatku použije tento dôvod, doplní sa textom špecifikujúcim porušenie predpisu.“

23. Apcoa podala proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Retten i Kolding (Okresný súd Kolding, Dánsko), ktorý ju zamietol rozsudkom z 23. januára 2017, ktorý potvrdil Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko) rozsudkom z 10. septembra 2018.

24. Proti tomuto rozsudku Apcoa podala na Højesteret (Najvyšší súd, Dánsko) odvolanie, ktorým sa predovšetkým domáha, aby ministerstvo financií uznalo, že kontrolné poplatky vyberané za porušenie parkovacích predpisov v rámci vzťahu medzi motoristom a spoločnosťou Apcoa nepredstavujú protihodnotu za službu, ktorá podlieha DPH v zmysle § 4 ods. 1 zákona o DPH v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

25. Vnútroštátny súd uvádza, že predmetom sporu medzi účastníkmi konania je to, či so zreteľom na rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma[4], dochádza ku vzájomnej výmene plnení. Vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora, ktorá sa zaoberala pojmom „poskytovanie služieb“, vyjadruje pochybnosti o výklade článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý má odôvodňovať záver, že dotknuté kontrolné poplatky predstavujú protihodnotu za službu.

26. Vnútroštátny súd spresňuje, že podľa údajov v spise sa nemecké a švédske daňové orgány, ako aj daňový orgán Spojeného kráľovstva, domnievajú, že kontrolné poplatky, ktoré sa majú zaplatiť v prípade nedodržania podmienok parkovania na súkromnom pozemku, nepodliehajú DPH.

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

27. Za týchto podmienok Højesteret (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že kontrolné poplatky za porušenie predpisov týkajúcich sa parkovania na súkromnom pozemku predstavujú protiplnenie za poskytnutú službu, v dôsledku čoho dochádza k plneniu podliehajúcemu DPH?“

28. Apcoa, dánska a írska vláda, ako aj Európska komisia, predložili písomné pripomienky Súdnemu dvoru.

29. Apcoa a dánska vláda písomne odpovedali na otázky v stanovených lehotách.

## IV. Analýza

30. Vnútroštátny súd sa vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania pýta, či transakcia spočívajúca vo výbere kontrolných poplatkov [5] za porušenie podmienok parkovania v súkromných priestoroch prevádzkovaných spoločnosťou Apcoa možno považovať za poskytnutie služieb v zmysle smernice o DPH.

31. Na úvod treba pripomenúť niekoľko zásad.

### *A. Pripomenutie uplatniteľných zásad*

32. Po prvé, ako Súdny dvor uviedol v rozsudku z 2. júna 2016, Lajvér [6]:

– hoci smernica o DPH vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, táto daň sa týka iba činností, ktoré majú ekonomickú povahu,

– pojem „ekonomická činnosť“ je definovaný v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH ako pojem zahrnujúci každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, a najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe, a

– pojem „využívanie“ v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH sa v súlade s požiadavkami zásady neutrality spoločného systému DPH vzťahuje na všetky plnenia bez ohľadu na ich právnu formu, ktoré smerujú k získaniu príjmu z predmetného majetku na pokračujúcom základe.

33. Po druhé podľa článku 24 smernice o DPH poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

[5] V dokumentoch predložených Súdnemu dvoru boli na označenie týchto poplatkov použité rôzne výrazy: „frais de contrôle“ (kontrolné poplatky), „redevances de contrôle“ (poplatky za kontrolu), „redevances majorées de stationnement“ (zvýšené poplatky za parkovanie) alebo „redevances de stationnement“ (parkovacie poplatky). Apcoa spresnila, že tieto kontrolné poplatky sa bežne nazývajú „pokuta za parkovanie“. V záujme koherencie s návrhom na začatie prejudiciálneho konania a obsahom v ňom citovaných úradných dokumentov používam výraz „kontrolné poplatky“.

[6] (C-263/15, EU:C:2016:392, body 20, 23 a 24). Pozri tiež najnovšie pripomenutie týchto zásad v rozsudku z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena užívacieho práva) (C-604/19, EU:C:2021:132, body 67 až 69).

34. Po tretie z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že poskytovanie služieb sa vykonáva za protihodnotu v zmysle smernice o DPH a je preto zdaniteľné, len ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, v rámci ktorého dochádza ku vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to v prípade, že existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovateľnej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení. [7]

### *B. Kvalifikovanie kontrolných poplatkov*

35. Keďže spor vo veci samej sa netýka trvalej povahy príjmov spoločnosti Apcoa pochádzajúcich z kontrolných poplatkov, [8] treba zistiť vlastnosti poskytovania služieb a jej protihodnoty vzhľadom na hospodársku realitu plnenia, o ktoré ide vo veci samej. [9]

36. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že:

– v rozpore s formálnym označením zmluvných strán predstavuje zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH, [10]

– pojem „poskytovanie služieb“ sa musí vykladať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, [11] a

– výška protihodnoty, najmä to, či je rovnaká, vyššia alebo nižšia ako náklady, ktoré zdaniteľná osoba vynaložila v rámci poskytovania svojho plnenia, nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi uskutočneným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou. [12]

37. Postupne preto preskúmam tieto otázky:

– Ide o službu?

– Predstavuje dlžná suma skutočne protiplnenie?

– Existuje priama súvislosť medzi týmito dvoma prvkami?

7 Pozri rozsudok z 21. januára 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, bod 31 a citovaná judikatúra).

8 Dánska vláda v tejto súvislosti spresnila, že výber zvýšených parkovacích poplatkov je neoddeliteľnou súčasťou hospodárskeho modelu spoločnosti Apcoa a že tieto poplatky predstavovali 34 % až 35 % celkového čistého obratu tejto spoločnosti, teda približne 10,4 milióna eur v roku 2008 a 11 miliónov eur v roku 2009.

9 Pozri rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, ďalej len „rozsudok MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia“, EU:C:2018:942, body 61 a 62), ako aj z 11. júna 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, ďalej len „rozsudok Vodafone Portugal“, EU:C:2020:465, body 47 až 49). Ako uviedla generálna advokátka Kokott v návrhoch, ktoré predniesla vo veci Gmina Wrocław (Zmena užívacieho práva) (C-604/19, EU:C:2020:647, bod 35), „nie každá platba pritom nevyhnutne vedie k zdaniteľnej výmene plnení“.

10 Pozri rozsudky MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 43 a citovaná judikatúra), ako aj zo 17. decembra 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 43).

11 Pozri rozsudok MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 60 a citovaná judikatúra).

12 Pozri rozsudok z 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 29).

*1. Služba*

38. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Apcoa koná ako prevádzkovateľ súkromných parkovacích priestorov na účet súkromných vlastníkov. [13]

39. Z tohto dôvodu Apcoa stanovuje podmienky využívania parkovísk, ktoré upravujú napríklad:

– zákaz parkovania bez osobitného povolenia,

– maximálny čas parkovania,

– výšku parkovacích poplatkov, alebo

– platbu osobitných poplatkov [14] v prípade, keď neboli dodržané parkovacie predpisy. Stručne povedané, tieto poplatky nazvané „kontrolné poplatky“ sa vyberajú v prípade prekročenia doby, od ktorej uplynutia sú splatné ďalšie poplatky za parkovanie, neexistencie platných parkovacích dokladov alebo v prípade využívania parkovacích priestorov alebo parkovacieho miest v rozpore s predpismi.

40. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z pripomienok účastníkov konania a zúčastnených osôb vyplýva, že ústrednou otázkou, ktorú treba vyriešiť, je otázka, či analýzu, ktorú Súdny dvor prijal v rozsudku z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains [15], možno analogicky rozšíriť na dotknuté transakcie, a teda odlíšiť od analýzy prijatej v rozsudku MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia.

41. Presnejšie povedané, majú sa kontrolné poplatky považovať za náhradu škody, ako to navrhujú Apcoa a Komisia, alebo za protihodnotu zo strany zákazníka za to, čo využíva, t. j. za miesto na parkovanie svojho vozidla, a to nezávisle od osobitných okolností súvisiacich s parkovacími predpismi, ako už rozhodol Højesteret (Najvyšší súd) [16] a ako tvrdí dánska vláda?

42. Stotožňujem sa s touto druhou analýzou. V prvom rade pripomínam, že podľa judikatúry Súdneho dvora totiž kvalifikovanie zmluvných požiadaviek podľa vnútroštátneho občianskeho práva nemôže mať účinky, ak skutočne neodrážajú hospodársku realitu transakcie, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. [17]

[13] Tieto okolnosti sa odlišujú od okolností, ktoré mal Súdny dvor posúdiť v predchádzajúcich veciach. Ide totiž o zdaňovanie činností *verejnoprávneho subjektu*, ktoré spočívajú v poskytovaní motoristom za finančnú protihodnotu miest na parkovanie ich vozidiel buď na verejnej komunikácii, alebo na parkoviskách zriadených vo verejných priestoroch obce, v jej súkromných priestoroch alebo na pozemkoch vo vlastníctve súkromných osôb, a o povinnosť preskúmať, či tento subjekt koná ako orgán verejnej moci, pozri rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Públic (C-446/98, EU:C:2000:691, body 21 až 23). Pozri tiež na ilustráciu rozdielnych situácií pri vymáhaní parkovacích poplatkov rozsudok z 25. marca 2021, Obala i lučice (C-307/19, EU:C:2021:236, body 27, 67, 95 a 96), vo veciach súdnej spolupráce v občianskych veciach, ktorý sa týka správy a údržby verejných parkovacích plôch spoločnosťou založenou na tento účel obcou.

[14] Vo svojej odpovedi na písomnú otázku Apcoa spresnila, že „v prípade prekročenia parkovacieho času sa vyberajú iba kontrolné poplatky“.

[15] (C-277/05, EU:C:2007:440).

[16] V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je spresnené, že pokiaľ ide o zdanenie kontrolných poplatkov spoločnosti Apcoa, Landskatteretten (Národná daňová komisia) v rokoch 2007 a 2014 zohľadnila rozsudok, ktorý vyniesol vnútroštátny súd 12. apríla 1996. Højesteret (Najvyšší súd) rozhodol, že zvýšené poplatky za parkovanie, ktoré sa vyberajú na základe kvázi zmluvného vzťahu, sa majú považovať za protihodnotu za poskytnutie služby, a teda za podliehajúce DPH, bez ohľadu na skutočnosť, že poplatky boli stanovené v štandardnej výške, ktorá bola v porovnaní s bežným parkovacím poplatkom veľmi vysoká a ktorej účelom bolo zabrániť parkovaniu v rozpore s predpismi.

[17] Pozri bod 36 prvú zarážku vyššie. Pozrie tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, bod 34), kde zdôraznila, že „nie je relevantný spôsob, akým vnútroštátne právo upravuje vyplatenie náhrady. Z hľadiska DPH nie je podstatné, či takáto náhrada predstavuje zmluvnú pokutu, náhradu škody, odškodnenie alebo protihodnotu“.

43. V druhom rade sa domnievam, že kontrolné poplatky sú prvkami protihodnoty za možnosť parkovať vozidlo, ktorá bola poskytnutá zákazníkovi, a to vďaka prvkom hospodárskej povahy, ktoré obsahujú.

44. Apcoa totiž prostredníctvom rôznych praktických postupov poskytuje službu, ktorá spočíva v poskytovaní parkovacích miest motoristom. Na tento účel Apcoa označila parkovacie miesta a niektoré z nich vyhradila napríklad pre zdravotne postihnutých zákazníkov. Takéto poskytovanie služby existuje nezávisle od súladu či nesúladu s predpismi týkajúcimi sa využívania parkovísk.

45. Konkrétne, hneď ako vodič vozidla vojde na parkovisko prevádzkované spoločnosťou Apcoa, môže počas určitého obdobia využívať parkovacie miesto.

46. Táto služba spadá pod pojem „nájom“ v zmysle článku 135 ods. 2 písm. b) smernice o DPH, ktorý zahŕňa každú ekonomickú činnosť, ktorá spočíva vo vyberaní protihodnoty za poskytovanie miest na parkovanie vozidiel, bez ohľadu na právne postavenie osoby, ktorá ich prenajíma, alebo jej postavenie majiteľa. [18]

47. Za týchto podmienok, keď Apcoa vyberá dodatočné poplatky, treba v súvislosti so zdaňovaním týchto poplatkov DPH preskúmať, aká tu existuje analógia s riešením, ktoré prijal Súdny dvor v rozsudku z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains [19].

48. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že „sumy zaplatené ako zálohy v rámci zmlúv týkajúcich sa poskytovania hotelových služieb podliehajúcich DPH sa musia v prípade, že zákazník využije právo na odstúpenie od zmluvy, ktorým disponuje, a že prevádzkovateľ hotelového zariadenia si tieto sumy ponechá, považovať za paušálne odškodnenie za odstúpenie od zmluvy zaplatené z dôvodu náhrady škody, ktorú prevádzkovateľ utrpel v nadväznosti na nesplnenie záväzku zákazníkom, ktoré však priamo nesúvisí so žiadnou odplatne poskytnutou službou, a ako také za sumy nepodliehajúce tejto dani“ [20].

49. Súdny dvor spresnil, že „ponechanie si záloh sporné vo veci samej je… dôsledkom výkonu práva zákazníka, ktorým ten disponuje, na odstúpenie od zmluvy a slúži na odškodnenie uvedeného prevádzkovateľa v nadväznosti na takéto odstúpenie zákazníka od zmluvy“ [21]. V takom prípade to bolo tak z dôvodu, že prevádzkovateľ hotelového zariadenia nemohol poskytnúť hotelovú službu, ktorú si rezervoval zákazník, a že tento zákazník službu zjavne nevyužil, čo zakladá nárok prevádzkovateľa hotelového zariadenia na odškodnenie za ušlý zisk.

50. Z tohto dôvodu sa domnievam, že dosah rozsudku z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains [22], musí byť obmedzený len na prípady, keď je náhrada škody druhej zmluvnej strany spojená s neuskutočnením transakcie, čo je v súlade s rozsudkami z 1. júla 1982, BAZ

[18] Pokiaľ viem, Súdny dvor vydal jediný rozsudok týkajúci sa rozsahu pôsobnosti článku 135 tejto smernice. Ide o rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen (173/88 EU:C:1989:329, bod 17), týkajúci sa prenájmu priestorov, ktorý sa vzťahuje na nezdaniteľný prenájom. Súdny dvor vyložil článok 13 bod B písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorého ustanovenia sú rovnocenné s ustanoveniami článku 135 ods. 2 písm. b) smernice o DPH (pozri prílohu XII k tejto smernici).

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

[20] Rozsudok z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 36).

[21] Rozsudok z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32).

[22] (C-277/05, EU:C:2007:440).

Bausystem [23] (vo veci úrokov z omeškania); z 29. februára 1996, Mohr [24] (vo veci náhrady za stratu z činnosti), alebo tiež z 18. januára 2017, SAWP [25] (vo veci spravodlivej odmeny pre nositeľov práv na rozmnožovanie).

51. V prejednávanej veci v prípade využívania parkoviska prevádzkovaného spoločnosťou Apcoa vodič, ktorý uhrádza kontrolné poplatky, využíval parkovacie miesto, resp. parkovací priestor. Výška poplatkov vyplýva zo skutočnosti, že podmienky, s ktorými súhlasil pri vstupe na parkovisko, sú splnené.

52. Za týchto podmienok sa rovnako ako dánska vláda domnievam, že zosúladenie s rozsudkom Vodafone Portugal vydaným po zaslaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania a po predložení písomných pripomienok spoločnosťou Apcoa je relevantné, keďže tento dopĺňa rozsudok MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia [26] a vedie k odlišnej analýze rozsahu pôsobnosti tohto rozhodnutia, než je analýza, ktorú táto spoločnosť podporuje vo svojich písomných pripomienkach.

53. V rozsudku Vodafone Portugal Súdny dvor ozrejmil, že:

– „V rámci svojej činnosti uzatvára [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (ďalej len „Vodafone“)] so svojimi zákazníkmi zmluvy o poskytovaní služieb, z ktorých niektoré zahŕňajú osobitné ustanovenia o propagačných ponukách, ktoré sú podmienené viazanosťou týchto zákazníkov počas vopred stanoveného minimálneho obdobia (ďalej len „doba viazanosti“). Na základe týchto ustanovení sa zákazníci zaviažu, že zotrvajú v zmluvnom vzťahu so spoločnosťou Vodafone a budú využívať tovary a služby, ktoré im uvedená spoločnosť počas tohto obdobia poskytne, za čo získajú výhodné obchodné podmienky, ktoré sa týkajú najmä ceny, ktorú treba za objednané služby zaplatiť“ [27], a

– „nedodržanie doby viazanosti zo strany zákazníkov z dôvodov, za ktoré zodpovedajú, má za následok povinnosť zákazníkov zaplatiť sumy stanovené v zmluvách. Cieľom týchto súm je odradiť týchto zákazníkov od nedodržania doby viazanosti“ [28].

54. Súdny dvor uviedol tieto skutočnosti [29]:

– „Vodafone sa zaväzuje poskytovať svojim zákazníkom služby dohodnuté v zmluvách, ktoré s nimi uzavrel, a to za podmienok stanovených v týchto zmluvách“, a

– „títo zákazníci sa zaväzujú uhrádzať mesačné poplatky stanovené v uvedených zmluvách, ako aj prípadne dlžné sumy, ak tieto zmluvy budú ukončené pred uplynutím doby viazanosti z dôvodov na ich strane.“

[23] (222/81, EU:C:1982:256, bod 8).

[24] (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 21).

[25] (C-37/16, EU:C:2017:22, bod 30).

[26] Pozri poznámku pod čiarou 33 vyššie.

[27] Rozsudok Vodafone Portugal (bod 18).

[28] Rozsudok Vodafone Portugal (bod 19).

[29] Rozsudok Vodafone Portugal (bod 37).

55. Súdny dvor zdôraznil, že „v situácii, keď títo zákazníci nedodržia uvedenú dobu viazanosti, musí sa poskytovanie služieb považovať za uskutočnené, keďže uvedení zákazníci môžu tieto služby využívať“ [30].

56. Vzhľadom na hospodársku realitu transakcií dospel Súdny dvor k záveru, že sumy, ktoré dlhujú zákazníci, zodpovedajú získaniu späť časti nákladov spojených s poskytovaním služieb, ktoré im tento poskytovateľ poskytol. [31] Tieto sumy sú súčasťou ceny za službu, ktorú sa poskytovateľ zaviazal poskytovať, [32] a majú zaručiť poskytovateľovi zmluvne stanovenú minimálnu odplatu za poskytnuté plnenie. [33]

57. Domnievam sa, že túto analýzu možno analogicky uplatniť na transakcie, o ktoré ide vo veci samej, lebo rovnako ako dánska vláda zastávam názor, že v prípade, že sa majú zaplatiť kontrolné poplatky, užívatelia parkovísk prevádzkovaných spoločnosťou Apcoa mohli parkovisko využívať. Cena tejto služby je spojená so spôsobmi využívania miest, ktoré prevádzkovateľ nemôže ovplyvniť.

*2. Skutočná protihodnota*

58. Apcoa tvrdí, že kontrolné poplatky nie sú protihodnotou za službu, lebo ide o štandardnú sadzbu, ktorá značne prekračuje hodnotu služby, ktorá bola poskytnutá motoristovi. Rovnako ako Komisia tvrdí, že tieto poplatky majú za cieľ sankcionovať porušenie podmienok využívania parkoviska.

59. Pripomínam však, že na jednej strane už Súdny dvor rozhodol, že výška protihodnoty nie je relevantná. [34] Na druhej strane nemožno argumentovať tým, že cieľom paušálnej sadzby je odradiť zákazníkov od nedodržiavania parkovacích predpisov, keďže podľa ustálenej judikatúry ciele a výsledky predmetného plnenia nemajú vplyv na jeho kvalifikáciu a rozhodujúca je len hospodárska realita. [35]

60. V prejednávanej veci sa v prvom rade domnievam, že výška kontrolných poplatkov súvisí s rozhodnutím vodiča, ktorý zaparkoval svoje vozidlo na parkovisku sprístupnenom spoločnosťou Apcoa, prekročiť dobu využívania svojho parkovacieho miesta alebo riadne nepreukázať svoje právo využívať ho, alebo parkovať v priestore, ktorý mu nie je vyhradený, alebo tak, že predstavuje prekážku premávky.

61. V druhom rade je z hľadiska hospodárskej reality potrebné prijať záver, že výška kontrolných poplatkov nevyhnutne zohľadňuje vyššie prevádzkové náklady parkovísk. Tieto dodatočné náklady vznikajú v dôsledku parkovania, ktoré nespĺňa bežné podmienky využívania poskytovanej služby. Inými slovami, výška protihodnoty má za cieľ zabezpečiť spoločnosti Apcoa zmluvnú odmenu za plnenie poskytnuté za podmienok pripísateľných užívateľovi, ktoré nemôžu zmeniť hospodársku a obchodnú realitu jej vzťahu s ním.

30 Rozsudok Vodafone Portugal (bod 41).

31 Rozsudok Vodafone Portugal (bod 38).

32 Rozsudok Vodafone Portugal (bod 39).

33 Pozri rozsudok Vodafone Portugal (bod 40). Na základe svojich zistení týkajúcich sa výpočtu dlžných súm (pozri bod 34 tohto rozsudku) Súdny dvor odpovedá na otázky vnútroštátneho súdu uvedené v bodoch 26 a 27 uvedeného rozsudku, pokiaľ ide o dosah rozsudku MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, ktoré vyplývajú z údajov týkajúcich sa súladu medzi sumou za nedodržanie viazanosti a sumou, ktorú by dotknutý hospodársky subjekt vybral v zostávajúcej časti tohto obdobia, ak by nedošlo k ukončeniu zmluvy.

34 Pozri bod 36 tretiu zarážku vyššie.

35 Pozri bod 36 druhú zarážku vyššie.

62. V tomto zmysle by som chcel uviesť, že v správe z júna 2013 o lepšej ochrane spotrebiteľov v oblasti parkovania vypracovanej pracovnou skupinou Justitsministeriet (Ministerstvo spravodlivosti, Dánsko), citovanej vnútroštátnym súdom, sa uvádza, že „zástupcovia Danske Private Parkeringsselskabers Brancheforening [(Dánske profesijné združenie súkromných parkovísk)] informovali pracovnú skupinu, že zvýšenie [poplatkov za parkovanie na súkromných parkoviskách [36]] na 590 DKK bolo odôvodnené najmä sústavným zvyšovaním rôznych výdavkov na prevádzku parkovacej spoločnosti, a tým, že už nebolo ďalej možné uplatňovať verejnú sadzbu. Toto združenie v tejto súvislosti konkrétne tvrdí, že poplatok mal odrážať vyššiu cenu parkovania podľa predpisov, že spoločnosti podliehajú DPH zo zaplatených parkovacích poplatkov a že na rozdiel od poplatkov uložených orgánmi verejnej moci neexistuje možnosť vyžadovať platbu od majiteľa na základe občianskoprávnej zodpovednosti“. V správe sa tiež spresňuje, že „výška súčasných poplatkov za parkovanie na súkromných parkoviskách sa určuje na základe výpočtov všeobecného vývoja cien a miezd a okrem toho celkovo vychádza z nákladov a trhu“ [37].

*3. Súvislosť medzi službou a skutočnou protihodnotou*

63. Treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že poskytovanie služieb sa vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a je preto zdaniteľné, len ak existuje *priama* súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. [38]

64. Apcoa sa podobne ako Komisia domnieva, že táto priama súvislosť neexistuje z dôvodu, že neexistuje konkrétna hospodárska súvislosť s hodnotou parkovacej služby.

65. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že priama súvislosť existuje, ak sú dve plnenia vzájomne podmienené, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi, teda že k prvému plneniu dôjde len pod podmienkou, že sa vykoná aj druhé, a naopak. [39]

66. Tak je to aj v tomto prípade. Existuje priama súvislosť medzi parkovaním motoristu za osobitných okolností, ktoré určila Apcoa, a výberom zvýšených poplatkov za parkovanie touto spoločnosťou.

67. Okrem toho sa domnievam, že zdanenie nemôže závisieť od správneho či nesprávneho využívania poskytnutého parkovacieho miesta alebo priestoru zo strany zákazníka. V súvislosti s DPH nemožno zaviesť rozdielne zaobchádzanie medzi osobou, ktorej sa poskytuje parkovacia služba za bežnú cenu, a osobou, ktorá súhlasí s jej využívaním za vyššiu cenu. [40]

68. V dôsledku uvedeného som dospel k záveru, že kontrolné poplatky vyberané spoločnosťou Apcoa predstavujú skutočnú protihodnotu za parkovaciu službu, ktorá sa poskytuje zákazníkovi za osobitných podmienok, ktoré si zvolil, a preto podliehajú DPH.

[36] Tento výraz vychádzajúci z citácie správy z júna 2013 vnútroštátnym súdom zodpovedá výrazu „kontrolné poplatky“, pozri poznámku pod čiarou 5 vyššie.

[37] Dánska vláda spresnila, že výška týchto poplatkov sa pravidelne zvyšuje od roku 2009 a že na rok 2020 ju stanovili viaceré súkromné parkovacie spoločnosti, medzi nimi aj Apcoa, minimálne na 750 DKK (približne 100 eur).

[38] Pozri bod 34 vyššie.

[39] Pozri rozsudok z 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 26 a citovaná judikatúra).

[40] Pozri analogicky rozsudok MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (bod 47).

## V. Návrh

69. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Højesteret (Najvyšší súd, Dánsko), takto:

Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že poplatky vyberané hospodárskym subjektom za parkovanie vozidiel, ktorých výška je stanovená v závislosti od podmienok využívania tohto parkovania, sa majú považovať za protihodnotu za odplatné poskytnutie služieb, ktoré podlieha tejto dani.