Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 20ής Ιανουαρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ – Πεδίο εφαρμογής – Πράξεις υποκείμενες στον φόρο – Δραστηριότητες που ασκούνται από εταιρία ιδιωτικού δικαίου – Εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης εντός ιδιωτικών εκτάσεων – Τέλη ελέγχου που εισπράττει η εταιρία αυτή σε περίπτωση μη τήρησης από τους οδηγούς των γενικών όρων χρήσης των χώρων στάθμευσης – Χαρακτηρισμός – Οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των πράξεων»

Στην υπόθεση C-90/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Højesteret (Ανώτατο Δικαστήριο, Δανία) με απόφαση της 7ης Φεβρουαρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Φεβρουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Apcoa Parking Danmark A/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του δευτέρου τμήματος, I. Ziemele, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (εισηγητή) και A. Kumin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Richard de la Tour

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Apcoa Parking Danmark A/S, εκπροσωπούμενη από τον J. Steen Hansen, advokat,

– η Δανική Κυβέρνηση, αρχικά εκπροσωπούμενη από τον J. Nymann-Lindegren καθώς και από τις M. S. Wolff και V. P. Jørgensen, στη συνέχεια από τις M. S. Wolff και V. P. Jørgensen, επικουρούμενους από τον B. Søes Petersen, advokat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

– η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από την J. Quaney και τον A. Joyce,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον U. Nielsen,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Apcoa Parking Danmark A/S (στο εξής: Apcoa) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογίας, Δανία), με αντικείμενο την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των τελών ελέγχου που εισπράττει η ως άνω εταιρία σε περίπτωση μη τήρησης, εκ μέρους των οδηγών, των γενικών όρων χρήσης των εντός ιδιωτικών εκτάσεων χώρων στάθμευσης που η ίδια διαχειρίζεται.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

Το δανικό δίκαιο

Ο νόμος περί ΦΠΑ

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (νόμου περί ΦΠΑ), της 18ης Μαΐου 1994 (*Lovtidende* 1994 A, σ. 1727), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας στην ημεδαπή υπόκεινται στον [ΦΠΑ]. Ως "παράδοση αγαθού" νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Η παροχή υπηρεσιών καλύπτει οποιαδήποτε άλλη παροχή.»

6 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 8, του νόμου αυτού:

«Απαλλάσσονται από τον [ΦΠΑ] οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών:

[…]

8) Η διαχείριση, η μίσθωση αστικών και αγροτικών ακινήτων, καθώς και η παροχή αερίου, ύδατος, ηλεκτρικού ρεύματος και θέρμανσης στο πλαίσιο της μίσθωσης αυτής. Η απαλλαγή δεν καλύπτει, εντούτοις, […] τη μίσθωση χώρων κατασκήνωσης, στάθμευσης ή διαφημίσεων, καθώς και τη μίσθωση θυρίδων φύλαξης αντικειμένων.»

7 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Στο πλαίσιο της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην αμοιβή, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων, η οποία συνδέεται άμεσα με την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών, αλλά δεν περιλαμβάνει τον προβλεπόμενο στον παρόντα νόμο φόρο. Αν η πληρωμή πραγματοποιείται εν όλω ή εν μέρει πριν από την παράδοση ή την παροχή ή πριν από την έκδοση του τιμολογίου, η βάση επιβολής του φόρου ανέρχεται στο 80 % του εισπραχθέντος ποσού.»

Ο κώδικας οδικής κυκλοφορίας

8 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο færdselsloven (κώδικας οδικής κυκλοφορίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, δεν απαριθμεί τις περιπτώσεις στις οποίες είναι δυνατή η είσπραξη τελών ελέγχου παράτυπης στάθμευσης εντός ιδιωτικής έκτασης. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ωστόσο ότι, κατόπιν νομοθετικής μεταρρυθμίσεως κατά το έτος 2014, το άρθρο 122quater του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«[Σ]ε περίπτωση στάθμευσης σε ιδιωτικό χώρο ανοικτό στο κοινό, το τέλος ελέγχου μπορεί να επιβληθεί μόνον αν υπάρχει σαφής σχετική σήμανση στον συγκεκριμένο χώρο (υπό την επιφύλαξη γενικής απαγόρευσης στάθμευσης στη συγκεκριμένη ζώνη για την οποία υπάρχει ευκρινής σήμανση).»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η κύρια δραστηριότητα της Apcoa, ιδιωτικής εταιρίας δανικού δικαίου, συνίσταται στην εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης εντός ιδιωτικών εκτάσεων, βάσει συμφωνίας με τους ιδιοκτήτες τους.

10 Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, η Apcoa καθορίζει τους γενικούς όρους χρήσης των χώρων στάθμευσης που διαχειρίζεται, όπως είναι οι όροι που αφορούν τη χρέωση και τη μέγιστη διάρκεια στάθμευσης.

11 Στην είσοδο κάθε χώρου στάθμευσης υπάρχει πινακίδα στην οποία αναγράφεται, αφενός, ότι «[η] ζώνη [στάθμευσης] λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου» και, αφετέρου, ότι «[η] παράβαση των κανόνων στάθμευσης ενδέχεται να επιφέρει την επιβολή τελών ελέγχου ύψους 510 [δανικών κορωνών] (DKK)» (περίπου 70 ευρώ), ή «510 DKK ημερησίως». Τα ποσά αυτά αντιστοιχούσαν στα τέλη ελέγχου που επέβαλε η Apcoa κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη, ήτοι τα έτη 2008 και 2009.

12 Δεν αμφισβητείται ότι η Apcoa ασκεί οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ότι υπόκειται στον ΦΠΑ για τα καταβαλλόμενα στην ίδια τέλη στάθμευσης, σύμφωνα με τους κανόνες της οδηγίας αυτής. Αντιθέτως, η Apcoa αμφισβητεί ότι οφείλει να καταβάλλει ΦΠΑ για τα εισπραττόμενα τέλη ελέγχου.

13 Στις 25 Οκτωβρίου 2011, η Apcoa υπέβαλε στη SKAT (φορολογική αρχή, Δανία) αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που είχε καταβάλει για τα εν λόγω τέλη ελέγχου κατά την περίοδο από 1ης Σεπτεμβρίου 2008 έως 31 Δεκεμβρίου 2009, το ύψος του οποίου ανερχόταν σε 25 089 292 DKK (περίπου 3 370 000 ευρώ).

14 Με απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2012, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή, με την αιτιολογία ότι, δυνάμει των εφαρμοστέων εθνικών διατάξεων οι οποίες παρατίθενται στις σκέψεις 5 έως 8 της παρούσας αποφάσεως, για τα εν λόγω τέλη ελέγχου οφειλόταν ΦΠΑ βάσει του δανικού δικαίου.

15 Κατά της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως, η οποία επιβεβαιώθηκε από τη Landsskatteretten (εθνική φορολογική επιτροπή, Δανία), η Apcoa άσκησε προσφυγή ενώπιον του Retten i Kolding (πρωτοδικείου Kolding, Δανία). Με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2017, το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας, κατ' ουσίαν, ότι τα τέλη ελέγχου που επέβαλε η Apcoa, τα οποία χαρακτήρισε ως «αυξημένα τέλη στάθμευσης» που εισπράττονται σε περίπτωση μη τήρησης από τον οδηγό των γενικών όρων χρήσης των χώρων στάθμευσης τους οποίους διαχειρίζεται, αποτελούσαν την αντιπαροχή για την παροχή της υπηρεσίας στάθμευσης στον εκάστοτε οδηγό.

16 Η Apcoa άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Vestre Landsret (εφετείου δυτικής περιφέρειας, Δανία). Με απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2018, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την έφεση, με το σκεπτικό ότι, εν προκειμένω, υφίστατο άμεση σχέση μεταξύ της υπηρεσίας στάθμευσης και της καταβολής των τελών ελέγχου παράτυπης στάθμευσης εντός ιδιωτικής έκτασης. Επομένως, το εν λόγω ποσό έπρεπε να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

17 Κατά της αποφάσεως του Vestre Landsret (εφετείου δυτικής περιφέρειας) ασκήθηκε αναίρεση ενώπιον του Højesteret (Ανωτάτου Δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, στο πλαίσιο της οποίας η Apcoa υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι το ποσό που χρεώνει ως τέλος ελέγχου, σε περίπτωση παράβασης από τον οδηγό των γενικών όρων χρήσης των χώρων στάθμευσης που η ίδια διαχειρίζεται, δεν συνιστά αντιπαροχή για τη διατήρηση του δικαιώματος στάθμευσης που θα μπορούσε να προβάλει ο οδηγός έναντι της καταβολής των τελών στάθμευσης. Το ποσό αυτό, στο μέτρο που, αφενός, είναι προκαθορισμένο, χωρίς να έχει συγκεκριμένη οικονομική

συνάφεια με την αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας στάθμευσης, και, αφετέρου, συνιστά, κατά το δανικό δίκαιο, κύρωση για παράβαση των γενικών όρων χρήσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

18 Το Υπουργείο Φορολογίας αντιτείνει ότι, εφόσον ο οδηγός αποκτά όντως πρόσβαση σε θέση στάθμευσης ως αντιπαροχή για τα τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της υπηρεσίας στάθμευσης και των τελών ελέγχου. Το ως άνω υπουργείο επισημαίνει επίσης ότι τα εν λόγω τέλη ελέγχου αποτελούν σημαντικό μέρος του κύκλου εργασιών της Apcoa, δεδομένου ότι τα ποσά που εισπράχθηκαν για τέλη ελέγχου αντιπροσώπευαν, για παράδειγμα κατά το φορολογικό έτος 2009, το 34 % του κύκλου εργασιών της.

19 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει, κατ' αρχάς, ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά μόνον το ζήτημα αν τυχόν υπόκεινται στον ΦΠΑ τα τέλη ελέγχου που εισπράττει η Apcoa σε περίπτωση μη τήρησης, από τους οδηγούς, των γενικών όρων χρήσης των χώρων στάθμευσης που αυτή διαχειρίζεται. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, αφενός, ότι δεν αμφισβητείται ότι η στάθμευση αυτή καθεαυτήν υπόκειται σε ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά την υπαγωγή στον ΦΠΑ των ποσών που κατανέμονται μεταξύ της Apcoa και του ιδιοκτήτη του οικείου χώρου στάθμευσης.

20 Τούτου λεχθέντος, το αιτούν δικαστήριο απαριθμεί τις δεκατρείς περιπτώσεις στις οποίες η Apcoa εισπράττει τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης, ήτοι:

«1. Καταβολή τέλους στάθμευσης που υπολείπεται του κανονικού.

2. Έγκυρο εισιτήριο στάθμευσης το οποίο δεν είναι ορατό στο παρμπρίζ.

3. Αδυναμία ελέγχου του εισιτηρίου στάθμευσης, για παράδειγμα, σε περίπτωση που αυτό δεν έχει τοποθετηθεί σωστά.

Οι περιπτώσεις 1 έως 3 έχουν εφαρμογή στην ελεγχόμενη στάθμευση.

4. Απουσία έγκυρου εισιτηρίου στάθμευσης, για παράδειγμα, σε ζώνη στάθμευσης οχημάτων μόνιμων κατοίκων όπου απαιτείται άδεια για τη χρήση συγκεκριμένων θέσεων στάθμευσης.

5. Στάθμευση σε θέση που προορίζεται μόνο για άτομα μειωμένης κινητικότητας. Στην περίπτωση αυτή εισπράττεται τέλος ελέγχου παράτυπης στάθμευσης μόνον όταν έχει αναρτηθεί πινακίδα σήμανσης θέσης στάθμευσης για οχήματα ατόμων με μειωμένη κινητικότητα, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για δωρεάν ή ελεγχόμενη στάθμευση. Προκειμένου να σταθμεύσει στις θέσεις αυτές, ο οδηγός πρέπει να έχει τοποθετήσει έγγραφο που να πιστοποιεί τη μειωμένη κινητικότητά του στο παρμπρίζ του οχήματός του.

6. Στάθμευση εκτός των καθορισμένων θέσεων στάθμευσης. Η περίπτωση αυτή είσπραξης τέλους ελέγχου παράτυπης στάθμευσης αφορά όλα τα είδη θέσεων στάθμευσης, εφόσον σχετική πινακίδα αναγράφει ότι η στάθμευση επιτρέπεται μόνον εντός των θέσεων αυτών.

7. Απαγορευμένη στάθμευση. Η περίπτωση αυτή είσπραξης τέλους ελέγχου παράτυπης στάθμευσης αφορά, για παράδειγμα, τη στάθμευση σε δίοδο πρόσβασης που προορίζεται για οχήματα πυρόσβεσης.

8. Αποκλειστικός χώρος στάθμευσης. Η περίπτωση αυτή είσπραξης τέλους ελέγχου παράτυπης στάθμευσης αφορά όλα τα είδη θέσεων στάθμευσης για τα οποία απαιτείται στάθμευση σε συγκεκριμένες θέσεις.

9. Απουσία ορατού δίσκου στάθμευσης.

10. Δίσκος στάθμευσης ο οποίος έχει ρυθμιστεί πλημμελώς ή υπέρβαση του αναγραφόμενου χρόνου στάθμευσης.

11. Δυσανάγνωστος δίσκος στάθμευσης. Στην περίπτωση αυτή η καταβολή του τέλους ελέγχου παράτυπης στάθμευσης επιβάλλεται, για παράδειγμα, σε περίπτωση αποσύνδεσης των δεικτών του δίσκου ή σφάλματος σε ηλεκτρονικό δίσκο.

12. Περισσότεροι του ενός δίσκοι στάθμευσης. Στην περίπτωση αυτή η καταβολή του τέλους ελέγχου παράτυπης στάθμευσης επιβάλλεται όταν ο οδηγός έχει τοποθετήσει περισσότερους δίσκους στάθμευσης στο παρμπρίζ προκειμένου να παρατείνει τη διάρκεια της στάθμευσης.

Στις περιπτώσεις 9 έως 12 εισπράττεται τέλος όταν η στάθμευση είναι δωρεάν για περιορισμένο χρονικό διάστημα, αλλά πρέπει να τοποθετηθεί δίσκος στάθμευσης για να αποδειχθεί το χρονικό σημείο στάθμευσης του οχήματος.

13. Λοιπές περιπτώσεις. Εισπράττεται τέλος ελέγχου παράτυπης στάθμευσης και σε περιπτώσεις παράβασης των γενικών κανόνων χρήσης των χώρων στάθμευσης που δεν αντιστοιχούν σε μια από τις δώδεκα προηγούμενες περιπτώσεις. Το σημείο 13 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν η στάθμευση παρακωλύει σαφώς την κυκλοφορία. Όταν γίνεται επίκληση του λόγου αυτού για να δικαιολογηθεί η είσπραξη τελών ελέγχου, θα πρέπει να περιγράφεται γραπτώς η παράβαση.»

21 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τα βασικά διδάγματα της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με τις υποκείμενες στον ΦΠΑ παροχές υπηρεσιών όσον αφορά, αφενός, τις προϋποθέσεις για την ύπαρξη «αμοιβαίως ανταλλασσόμενων παροχών» που δημιουργούν «έννομη σχέση» η οποία εκφράζει, εφόσον συντρέχει περίπτωση, την «άμεση σχέση» μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της εισπραττόμενης αντιπαροχής και, αφετέρου, την προϋπόθεση να συνιστούν τα καταβαλλόμενα ποσά την «πραγματική αντιπαροχή για μια εξατομικευμένη υπηρεσία». Παραπέμπει δε, ειδικότερα, στις αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), και της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), διευκρινίζοντας ότι, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η Apcoa επικαλείται την πρώτη εκ των αποφάσεων αυτών, ενώ το Υπουργείο Φορολογίας παραπέμπει ειδικότερα στη δεύτερη απόφαση.

22 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι στη Δανία γινόταν ανέκαθεν δεκτό ότι τα ποσά που εισπράττουν εταιρίες διαχείρισης ιδιωτικού δικαίου, όπως η Apcoa, για τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό παραπέμπει συναφώς, ειδικότερα, στη νομολογία του που απορρέει από απόφαση της 12ης Απριλίου 1996, με την οποία αποφάνθηκε ως προς τη φύση, από απόψεως ΦΠΑ, των τελών ελέγχου, τα οποία χαρακτήρισε ως «αυξημένα τέλη στάθμευσης». Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι τέτοιου είδους «αυξημένα τέλη» που εισπράχθηκαν βάσει οιονεί συμβατικής σχέσης θα έπρεπε να θεωρηθούν ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, ως υποκείμενα στον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι το ύψος τους ήταν προκαθορισμένο και σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του τέλους στάθμευσης αυτού καθεαυτό, διότι τα εν λόγω «αυξημένα τέλη» έχουν ως σκοπό να αποτρέψουν την παράτυπη στάθμευση.

23 Επομένως, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση την οποία υπέχουν οι οδηγοί που έχουν παραβεί τους γενικούς όρους χρήσης των οικείων χώρων στάθμευσης να καταβάλλουν τα τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης στηρίζεται σε οιονεί συμβατική σχέση και ότι, κατά συνέπεια, υφίσταται μεταξύ της Apcoa και των εν λόγω οδηγών «έννομη σχέση», κατά την έννοια της απόφασης της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14). Εξακολουθούν, εντούτοις, να υφίστανται αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν τα εν λόγω τέλη ελέγχου μπορούν ευλόγως να θεωρηθούν ως αμοιβή για παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον ΦΠΑ, αμφιβολίες οι οποίες ενισχύονται από το γεγονός ότι, από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το αιτούν δικαστήριο, οι φορολογικές αρχές άλλων κρατών μελών της Ένωσης, όπως η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και το Βασίλειο της Σουηδίας, δεν υπάγουν τέτοια τέλη ελέγχου στον ΦΠΑ.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Højesteret (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι τα τέλη ελέγχου που εισπράττονται για την παράβαση των κανόνων στάθμευσης σε ιδιωτική έκταση συνιστούν αντιπαροχή για παρασχεθείσα υπηρεσία και ότι, ως εκ τούτου, η πράξη αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι τα τέλη ελέγχου που εισπράττει εταιρία ιδιωτικού δικαίου η οποία εκμεταλλεύεται ιδιωτικούς χώρους στάθμευσης, σε περίπτωση μη τήρησης, εκ μέρους των οδηγών, των γενικών όρων χρήσης των χώρων αυτών, πρέπει να θεωρούνται ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η οποία υπόκειται ως τέτοια στον ΦΠΑ.

26 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, στον φόρο αυτόν υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

27 Η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, μόνον εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο ισχύει όταν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της εισπραττόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι η στάθμευση σε συγκεκριμένη θέση ευρισκόμενη εντός χώρου στάθμευσης που διαχειρίζεται η Apcoa δημιουργεί έννομη σχέση μεταξύ της εταιρίας αυτής, ως παρέχοντος υπηρεσίες και διαχειριστή του οικείου χώρου στάθμευσης, και του οδηγού που χρησιμοποίησε τη θέση στάθμευσης.

29 Συναφώς, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της εν λόγω έννομης σχέσης, οι συμβαλλόμενοι έχουν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις, σύμφωνα με τους γενικούς όρους χρήσης των οικείων χώρων στάθμευσης, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται, ειδικότερα, η διάθεση εκ μέρους της Apcoa στον οδηγό μιας θέσης στάθμευσης και η υποχρέωσή του να καταβάλει, εκτός από τα τέλη στάθμευσης, ενδεχομένως, σε περίπτωση μη τήρησης των γενικών αυτών όρων, και το ποσό που αντιστοιχεί στα τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης, το οποίο αναγράφεται στις πινακίδες που μνημονεύονται στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως.

30 Επομένως, στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά, αφενός, την προϋπόθεση να υφίστανται αμοιβαίως ανταλλασσόμενες παροχές, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, είναι σαφές ότι όντως πληρούται η προϋπόθεση αυτή. Πράγματι, η καταβολή των τελών στάθμευσης, αλλά, κατά περίπτωση, και του ποσού που αντιστοιχεί στα τέλη ελέγχου παράτυπης στάθμευσης, συνιστά την αντιπαροχή για τη διάθεση χώρου στάθμευσης.

31 Όσον αφορά, αφετέρου, την προϋπόθεση κατά την οποία η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων τις υπηρεσίες πρέπει να αποτελεί την πραγματική αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, επισημαίνεται, όπως υπογράμμισε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεών του, ότι ο οδηγός που καταβάλλει τα συγκεκριμένα τέλη ελέγχου έχει χρησιμοποιήσει θέση ή χώρο στάθμευσης και ότι το ύψος των τελών αυτών προκύπτει από το γεγονός ότι συντρέχουν οι όροι που έχει αποδεχθεί.

32 Επομένως, το συνολικό ποσό που οι οδηγοί δεσμεύονται να καταβάλουν ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη εκ μέρους της Apcoa υπηρεσία στάθμευσης, συμπεριλαμβανομένων, εφόσον συντρέχει περίπτωση, και των τελών ελέγχου παράτυπης στάθμευσης, αντιπροσωπεύει τους όρους υπό τους οποίους όντως χρησιμοποίησαν τη θέση στάθμευσης, τούτο δε ακόμη και αν επέλεξαν να μην τηρήσουν τα όρια της επιτρεπόμενης χρήσης του χώρου στάθμευσης, υπερβαίνοντας τον επιτρεπόμενο χρόνο στάθμευσης, παραλείποντας να τεκμηριώσουν προσηκόντως το δικαίωμα στάθμευσης ή ακόμη σταθμεύοντας αδέξια ή σε χώρο που προορίζεται για ειδική χρήση ή σε χώρο που δεν προορίζεται για τους ίδιους, αντιθέτως προς τους γενικούς όρους χρήσης των οικείων χώρων στάθμευσης.

33 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι μπορεί να υφίσταται άμεση σχέση των εν λόγω τελών ελέγχου με την υπηρεσία στάθμευσης και ότι, επομένως, τα τέλη αυτά δύνανται να θεωρηθούν ως αναπόσπαστο τμήμα του συνολικού ποσού που οι οδηγοί δεσμεύονται να καταβάλουν στην Apcoa, όταν αποφασίζουν να σταθμεύσουν το όχημά τους σε έναν από τους χώρους στάθμευσης που διαχειρίζεται η εταιρία αυτή.

34 Επιπλέον, το ποσό των εν λόγω τελών ελέγχου αντιστοιχεί στην είσπραξη μέρους του κόστους που συνδέεται με τις υπηρεσίες που τους παρέσχε η Apcoa. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 61 των προτάσεών του, το ποσό αυτό λαμβάνει κατ' ανάγκην υπόψη το υψηλότερο κόστος εκμετάλλευσης των χώρων στάθμευσης, το οποίο οφείλεται σε στάθμευση η οποία δεν είναι σύμφωνη με τους συνήθεις όρους χρήσης της παρεχόμενης υπηρεσίας. Το ποσό της αντιπαροχής έχει επίσης ως σκοπό να διασφαλίσει τη συμβατική αμοιβή της Apcoa για παροχή η οποία πραγματοποιήθηκε υπό όρους για τους οποίους ευθύνεται ο χρήστης και οι οποίοι δεν είναι ικανοί να μεταβάλουν την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα της σχέσης της με αυτόν.

35 Η εκτίμηση αυτή επιρρωννύεται από τις διευκρινίσεις που παρέσχε η Apcoa απαντώντας στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, με τις οποίες, κατ' ουσίαν, η εταιρία επιβεβαίωσε ότι από τα τέλη ελέγχου αντλεί έσοδα διαρκούς χαρακτήρα. Συναφώς, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, για τα φορολογικά έτη 2008 και 2009, τα έσοδα που αποκόμισε η Apcoa από τα τέλη ελέγχου ανέρχονταν στο 35 % περίπου του κύκλου εργασιών της, ήτοι σε 10,4 εκατομμύρια ευρώ το 2008 και σε 11 εκατομμύρια ευρώ το 2009.

36 Εξάλλου, με τις απαντήσεις της στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου, η Apcoa επισημαίνει, κατ' ουσίαν, ότι, αν, κατά τη λήξη της διάρκειας στάθμευσης για την οποία καταβλήθηκαν τέλη στάθμευσης από τον οδηγό, αυτός δεν παραλαμβάνει το όχημά του, τούτο παραμένει σταθμευμένο και υπόκειται, ενδεχομένως κατ' επανάληψη, σε χρέωση τελών ελέγχου παράτυπης στάθμευσης έως ότου ο οδηγός το παραλάβει.

37 Τα στοιχεία αυτά είναι ικανά να αποδείξουν την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και των τελών ελέγχου που εισπράττει η Apcoa κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως.

38 Πράγματι, το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα της οικείας πράξης, υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου. Όσον αφορά την επιρροή που ασκούν οι συμβατικοί όροι επί του χαρακτηρισμού μιας πράξης ως φορολογητέας, η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Η Apcoa και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστήριξαν εντούτοις ότι το ποσό που καταβάλλεται από τον οδηγό ως τέλος ελέγχου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πραγματική αντιπαροχή για παροχή εξατομικευμένης υπηρεσίας στον δικαιούχο ούτε να εκληφθεί ως αντιπαροχή για αυτοτελή παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψεις 21 έως 35), δεδομένου ότι η διάθεση θέσης στάθμευσης εκ μέρους της Apcoa δεν εξαρτάται από την καταβολή εκ μέρους του οδηγού των τελών ελέγχου.

40 Συναφώς επισημαίνεται ότι, βεβαίως, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 68 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Το Δικαστήριο έχει ωστόσο δεχθεί ότι υφίσταται άμεση σχέση όταν δύο παροχές εξαρτώνται αμοιβαίως, ήτοι όταν η μία πραγματοποιείται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι και η άλλη θα πραγματοποιηθεί, και αντιστρόφως (απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, στο μέτρο που, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 66 των προτάσεών του, υφίσταται σχέση μεταξύ της είσπραξης εκ μέρους της Apcoa τελών ελέγχου παράτυπης στάθμευσης και της πραγματοποιηθείσας από τον οδηγό στάθμευσης υπό τις ειδικές περιστάσεις που καθόρισε η εταιρία αυτή, οι οποίες συνεπάγονται αυξημένα τέλη.

Πράγματι, η αναγκαιότητα ελέγχου της παράτυπης στάθμευσης και, κατά συνέπεια, η επιβολή των εν λόγω τελών ελέγχου δεν θα υφίστατο αν δεν είχε προηγουμένως παρασχεθεί η υπηρεσία διάθεσης θέσης στάθμευσης.

43 Επιπλέον διαπιστώνεται ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), η επίμαχη παροχή υπηρεσιών δεν είχε παρασχεθεί. Στο πλαίσιο όμως της υποθέσεως της κύριας δίκης, παρασχέθηκε όντως η υπηρεσία διάθεσης θέσης στάθμευσης.

44 Ομοίως δεν αναιρείται το συμπέρασμα που συνάγεται στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως από το επιχείρημα της Apcoa, αφενός, ότι το ποσό που χρεώνεται ως τέλος ελέγχου παράτυπης στάθμευσης είναι προκαθορισμένο και δεν έχει συγκεκριμένη οικονομική σχέση με την αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας στάθμευσης και, αφετέρου, ότι το ποσό αυτό συνιστά κύρωση κατά το δανικό δίκαιο.

45 Όσον αφορά, πρώτον, το επιχείρημα της Apcoa ότι το εν λόγω ποσό είναι προκαθορισμένο και δεν έχει συγκεκριμένη οικονομική σχέση με την αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας στάθμευσης, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, είναι άνευ σημασίας, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως πράξης εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ποσό της αντιπαροχής, και ειδικότερα αν το ποσό αυτό είναι ίσο, μεγαλύτερο ή μικρότερο από το κόστος παροχής της υπηρεσίας με το οποίο επιβαρύνθηκε ο υποκείμενος στον φόρο. Πράγματι, μια τέτοια περίσταση δεν είναι ικανή να επηρεάσει την άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της εισπραττόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Όσον αφορά, δεύτερον, το επιχείρημα της Apcoa ότι το ποσό που χρεώνεται ως τέλος ελέγχου παράτυπης στάθμευσης χαρακτηρίζεται ως κύρωση στο εθνικό δίκαιο, αρκεί να υπομνησθεί, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 42 των προτάσεών του, ότι, για τους σκοπούς της ερμηνείας των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εκτίμηση του κατά πόσον η αμοιβή καταβάλλεται για την παροχή υπηρεσιών αποτελεί ζήτημα του δικαίου της Ένωσης, το οποίο πρέπει να κρίνεται ανεξάρτητα από την εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψεις 69 και 70).

47 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι τα τέλη ελέγχου που εισπράττει εταιρία ιδιωτικού δικαίου η οποία εκμεταλλεύεται ιδιωτικούς χώρους στάθμευσης, σε περίπτωση μη τήρησης, εκ μέρους των οδηγών, των γενικών όρων χρήσης των χώρων αυτών, πρέπει να θεωρούνται ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η οποία υπόκειται ως τέτοια στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι τα τέλη ελέγχου που εισπράττει εταιρία ιδιωτικού δικαίου η οποία εκμεταλλεύεται ιδιωτικούς χώρους στάθμευσης, σε περίπτωση μη τήρησης, εκ μέρους των οδηγών, των γενικών όρων χρήσης των χώρων αυτών, πρέπει να θεωρούνται ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η οποία υπόκειται ως τέτοια στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

(υπογραφές)