A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2022. január 20.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Hatály – Adóköteles ügyletek – Magánjogi társaság által folytatott tevékenységek – A magántulajdonban lévő földterületeken található parkolók üzemeltetése – E parkolók használatára vonatkozó általános feltételek gépjárművezetők általi be nem tartása esetén e társaság által beszedett ellenőrzési díjak – Minősítés – Az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalma”

A C-90/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Højesteret (legfelsőbb bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2020. február 24-én érkezett, 2020. február 7-i határozatával terjesztett elő

az **Apcoa Parking Danmark A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev, az első tanács elnöke, a második tanács elnökeként eljárva, I. Ziemele, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó) és A. Kumin bírák,

főtanácsnok: J. Richard de la Tour,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Apcoa Parking Danmark A/S képviseletében J. Steen Hansen advokat,

* Az eljárás nyelve: dán.

– a dán kormány képviseletében kezdetben: J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff és V. P. Jørgensen, később: M. S. Wolff és V. P. Jørgensen, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: B. Søes Petersen advokat,

– Írország képviseletében J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és U. Nielsen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. június 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Apcoa Parking Danmark A/S (a továbbiakban: Apcoa) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között az e társaság által abban az esetben beszedett ellenőrzési díjak utáni hozzáadottérték-adó (héa) fizetési kötelezettség tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, ha a gépjárművezetők nem tartják tiszteletben a magántulajdonban lévő földterületeken található, e társaság által működtetett parkolók használatára vonatkozó általános feltételeket.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

A dán jog

A héatörvény

5 Az 1994. május 18-i lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (héatörvény; *Lovtidende* 1994. A, 1727. o.) alapeljárásban alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 4. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A belföldön ellenszolgáltatás fejében történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóköteles. »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átruházása. A szolgáltatásnyújtás minden további szolgáltatást magában foglal.”

6 E törvény 13. §-a (1) bekezdésének 8) pontja értelmében:

„Az alábbi termékek és szolgáltatások mentesek a [héa] alól:

[…]

8) Ingatlanok kezelése, bérbe- és haszonbérbe adása, beleértve a gáz-, víz- villamosenergia- és hőszállítást a bérbe- vagy haszonbérbe adás keretein belül. A mentesítés mindazonáltal nem vonatkozik […] kemping- és parkolóhelyek, valamint reklámhelyek bérbeadására, beleértve a tárolószekrények bérbeadását is.”

7 Az említett törvény 27. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében az adóalap az az ellenérték, beleértve a támogatásokat is, amely közvetlenül kapcsolódik a termékek vagy szolgáltatások árához, azonban nem tartalmazza az e törvényben előírt adót. Ha a kifizetésre egészben vagy részben a termékértékesítést megelőzően vagy a számla kiállítása előtt kerül sor, az adóalap a kapott összeg 80%-a.”

A közúti közlekedésről szóló törvény

8 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a færdselslovennek (a közúti közlekedésről szóló törvénykönyv) az alapeljárásban alkalmazandó változata nem sorolja fel azokat a helyzeteket, amelyekben a magántulajdonban lévő földterületeken történő jogellenes parkolás után ellenőrzési díjak szedhetők be. Pontosítja ugyanakkor, hogy a 2014-ben bekövetkezett jogszabálymódosítás óta e törvénykönyv 122c. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A nyilvánosan hozzáférhető, magántulajdonban lévő földterületen történő parkolásért kizárólag akkor szabható ki bírság (ellenőrzési díj), ha a helyszínen egyértelműen jelzik ezt (a zónában történő parkolási tilalom általános és egyértelmű feltűntetésére is figyelemmel).”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 Az Apcoa – a dán jog hatálya alá tartozó magánjogi társaság – fő tevékenysége a magántulajdonban lévő földterületeken ezek tulajdonosaival kötött megállapodás alapján parkolók üzemeltetése.

10 Tevékenysége keretében az Apcoa meghatározza az általa működtetett parkolók használatára vonatkozó általános feltételeket, mint például a díjszabás és a parkolás maximális időtartamára vonatkozó feltételek.

11 E parkolók mindegyikének bejáratánál egy táblán egyrészt az áll, hogy „[a parkolási] zóna a magánjog szabályainak megfelelően működik”, másrészt pedig, hogy „[a] szabályok megsértése 510 [dán korona] DKK” (hozzávetőleg 70 euró) vagy „napi 510 DKK ellenőrzési díj felszámítását vonhatja maga után”. Ezen összegek az Apcoa által az érintett gazdasági években, azaz a 2008-as és 2009-es gazdasági években alkalmazott ellenőrzési díjakat tükrözték.

12 Nem vitatott, hogy az Apcoa a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet folytat, és a parkolási díjak fizetése címén a héairányelv szabályaival összhangban héaalany. Ezzel szemben vitatja, hogy az ellenőrzési díjak címén adóköteles lenne.

13 2011. október 25-én az Apcoa kérelmet nyújtott be a SKAT-hoz (adóhatóság, Dánia) az ezen ellenőrzési díjak címén a 2008. szeptember 1. és 2009. december 31. közötti időszakban megfizetett héa visszatérítése iránt, amelynek összege 25 089 292 DKK-t (hozzávetőleg 3 370 000 euró) tett ki.

14 2012. január 12-i határozatával az adóhatóság azzal az indokkal utasította el e kérelmet, hogy a jelen ítélet 5–8. pontjában bemutatott alkalmazandó nemzeti rendelkezések értelmében az említett ellenőrzési díjakat a dán jogban héakötelesnek tekintik.

15 Ezen elutasító határozattal szemben, amelyet a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) helybenhagyott, az Apcoa keresetet indított a Retten i Koldingnél (koldingi bíróság, Dánia). 2017. január 23-i ítéletével e bíróság elutasította e keresetet, és lényegében megállapította, hogy az Apcoa által alkalmazott ellenőrzési díjak, amelyeket „emelt parkolási díjaknak” minősített, és amelyeket akkor szedett be, ha valamely gépjárművezető nem tartotta tiszteletben az általa működtetett parkolók használatára vonatkozó általános feltételeket, az e gépjárművezető által igénybe vett parkolási szolgáltatás ellenértékének minősülnek.

16 Az Apcoa fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Vestre Landsrethez (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia). 2018. szeptember 10-i ítéletével e bíróság azzal az indokkal utasította el e fellebbezést, hogy a jelen ügyben közvetlen összefüggés áll fenn a parkolási szolgáltatás és a magántulajdonban álló földterületen történő szabálytalan parkolás ellenőrzési díjainak a megfizetése között. Így az említett összeget a héatörvény 4. cikkének (1) bekezdése értelmében véve a szolgáltatásnyújtás ellenértékének kell tekinteni.

17 Az Apcoa a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Højesterethez (legfelsőbb bíróság), a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelynek keretében az Apcoa lényegében arra hivatkozott, hogy az általa ezen ellenőrzési díjak címén abban az esetben kiszámlázott összeg, ha a gépjárművezető megszegi az általa működtetett parkoló használatára vonatkozó általános feltételeket, nem minősül e parkoláshoz való jog fenntartása ellenértékének, amelyre e gépjárművezető a parkolási díj megfizetésével hivatkozhat. Ezen összeg annyiban, amennyiben egyrészt előre meghatározott és a nyújtott parkolási szolgáltatás értékével nem áll konkrét gazdasági kapcsolatban, másrészt pedig a dán jogban ezen általános feltételek megsértése miatt pénzbüntetést vont maga után, nem tekinthető úgy, mint amely a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a héatörvény 4. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett c) pontjának a hatálya alá tartozik.

18 Az adóügyi minisztérium erre azt a választ adja, hogy mivel az érintett gépjárművezető a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díjak ellenértékeként tényleges hozzáférést szerez valamely parkolóhelyhez, közvetlen kapcsolat áll fenn a parkolási szolgáltatás és ezen ellenőrzési díjak között. E minisztérium ezenkívül megjegyzi, hogy az említett ellenőrzési díjak az Apcoa árbevételének jelentős részét képezik, mivel az ugyanezen ellenőrzési díjak címén beszedett összegek például a 2009. gazdasági évben árbevételének 34%-át tették ki.

19 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt hangsúlyozza, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem kizárólag arra a kérdésre vonatkozik, hogy esetlegesen a héa hatálya alá tartoznak-e az Apcoa által abban az esetben beszedett ellenőrzési díjak, ha a gépjárművezetők nem tartják tiszteletben az azon parkolók használatára vonatkozó általános feltételeket, amelyek működtetését e társaság biztosítja. Ezenkívül e bíróság pontosítja egyrészt, hogy nem vitatott, hogy maga a parkolás a héa hatálya alá tartozik, másrészt pedig, hogy az alapeljárásnak nem az Apcoa és az érintett parkoló tulajdonosa között felosztott összegek utáni héafizetési kötelezettség a tárgya.

20 Ennek pontosítását követően az említett bíróság kifejti azt a tizenhárom esetet, amikor az Apcoa szabálytalan parkolásért ellenőrzési díjat szed, nevezetesen:

„1. A megfelelő díj meg nem fizetése.

2. A szélvédőn nem látható érvényes parkolókártya.

3. A jegy nem ellenőrizhető, például, ha a parkolókártyát nem megfelelően helyezték el.

Az 1–3. pontok fizető parkolók esetén alkalmazandók.

4. Érvényes parkolójegy hiánya, például olyan lakóhelyi parkolás esetén, amikor az adott parkolóhely használatához engedély szükséges.

5. A fogyatékkal élő személyek számára fenntartott helyen parkolás. Ez a díjfizetési indok csak akkor alkalmazható, ha ki van helyezve a fogyatékkal élő személyek parkolását jelző tábla, függetlenül attól, hogy a parkolás díjmentes vagy fizetős. Ezeken a helyeken történő parkoláshoz a járművezetőnek a szélvédőn parkolási igazolványt kell elhelyeznie.

6. Kijelölt parkolóhelyeken kívül történő parkolás. Ez a díjfizetési indok valamennyi típusú parkolóhely esetén alkalmazható, ha tábla jelzi, hogy e parkolóhelyeken belül kell parkolni.

7. Tiltott helyen parkolás. Ez a díj alkalmazandó például a tűzvédelmi területen történő parkolás esetén.

8. Fenntartott parkolóhely. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó minden olyan parkolóhelytípusnál, amely esetében követelmény a meghatározott helyen történő parkolás.

9. Látható parkolási órák hiánya.

10. Nem megfelelően beállított vagy lejárt parkolási órák.

11. Olvashatatlan parkolási órák. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó, ha a parkolási óra mutatóit eltávolították, vagy ha az elektronikus parkolási óra hibás.

12. Több parkolási óra. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó, ha a gépjárművezető a szélvédőn több parkolási órát helyezett el a parkolási idő tartamának meghosszabbítása céljából.

A 9–12. alatti indokok alkalmazandók, ha a parkolás korlátozott ideig ingyenes, azonban a jármű leállítása időpontjának igazolása céljából kötelező a parkolási óra használata.

13. Egyéb. Ez a díjfizetési indok alkalmazandó a parkolási szabályoknak a fenti 12 pontban nem említett megsértése esetén. A 13. pontot alkalmazzák például akkor, ha a parkolás egyértelműen zavarja a közlekedést. Ha ezen indokok miatt alkalmaznak ellenőrzési díjat, akkor azt a jogsértést kifejtő szöveggel kell kiegészíteni."

21 E bíróság ezt követően felidézi a Bíróságnak a héaköteles szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatából eredő főbb tanulságokat, egyrészt a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték közötti „jogviszonyt" létrehozó „kölcsönös szolgáltatások" fennállására vonatkozó feltételekkel kapcsolatban, amely adott esetben egy, a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló „közvetlen kapcsolatot" tükröz, másrészt pedig az arra vonatkozó feltétellel kapcsolatban, hogy a kifizetett összegek „egy egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékét" képezik. A kérdést előterjesztő bíróság különösen a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítéletre (C-277/05, EU:C:2007:440) és a 2018. november 22-i MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia ítéletre (C-295/17,EU:C:2018:942) hivatkozik, miközben megállapítja, hogy az alapügyben az Apcoa ezen ítéletek közül az elsőre, míg az adóügyi minisztérium kifejezetten a másodikra hivatkozik.

22 Végül az említett bíróság megállapítja, hogy Dániában hagyományosan az Apcoához hasonló magánjogi kezelő társaságok által a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díjak címén beszedett összegeket mindig is héakötelesnek tekintették. E tekintetben különösen az 1996. április 12-i ítéletből eredő ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amelyben az általa „emelt parkolási díjnak" minősített ilyen ellenőrzési díjak héára tekintettel való jellegéről határozott. Ezen ítéletből kitűnik, hogy az ilyen, kvázi szerződéses jogviszony alapján beszedett „emelt díjakat" valamely szolgáltatásnyújtás ellenértékének, következésképpen héakötelesnek kell tekinteni azon tény ellenére, hogy ezen „emelt díjakat" előre meghatározott, és magának a parkolási díjnak megfelelő díjszabáshoz képest jelentős mértékű díjszabásban állapították meg, mivel az említett „emelt díjak" a jogellenes parkolás elkerülésére irányulnak.

23 Következésképpen úgy lehet tekinteni, hogy az érintett parkolók használatára vonatkozó általános feltételeket megsértő gépjárművezetőket terhelő azon kötelezettség, hogy szabálytalan parkolás után ellenőrzési díjat fizessenek, kvázi szerződéses jellegű kapcsolaton alapul, következésképpen az Apcoa és e gépjárművezetők között az 1994. március 3-i Tolsma ítéletből (C-16/93, EU:C:1994:80, 13. és 14. pont) eredő ítélkezési gyakorlat értelmében vett „jogviszony" áll fenn. Kétségek merülnek fel azonban azon kérdést illetően, hogy ezen ellenőrzési díjak jogszerűnek tekinthetők-e olyannak, mint amelyek a héaköteles szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezik, amely kétséget megerősít az a tény, hogy az e bíróság rendelkezésére álló információk szerint az Unió más tagállamainak – mint a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svéd Királyság – adóhatóságai nem tettek héakötelessé ilyen ellenőrzési díjakat.

24 E körülmények között a Højesteret (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy a magántulajdonban lévő földterületen történő parkolásra vonatkozó szabályok megsértése esetén beszedett ellenőrzési díj szolgáltatásnyújtás ellenértékét képezi, ezért héaköteles ügyletről van szó?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

25 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a magánparkolók üzemeltetésével megbízott magánjogi társaság által az e parkolók használatára vonatkozó általános feltételek gépjárművezetők általi be nem tartása esetén beszedett ellenőrzési díjakat az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértékének, és mint ilyet héakötelesnek kell tekinteni.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelvnek a héa hatályát meghatározó 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint ezen adó hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

27 Valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül e rendelkezés értelmében véve „ellenérték” fejében teljesítettnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybevevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (2021. szeptember 16-i Balgarska Natsionalna televizia ítélet, C-21/20, EU:C:2021:743, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

28 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az Apcoa által működtetett parkolók valamelyikében található meghatározott helyen történő parkolás jogviszonyt keletkeztet e társaság mint szolgáltató és az érintett parkoló üzemeltetője, valamint az e parkolóhelyet használó gépjárművezető között.

29 E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy e jogviszony keretében a felek az érintett parkolók használatára vonatkozó általános feltételeknek megfelelően jogokkal rendelkeznek, és kötelezettségeket vállalnak, amelyek között szerepel különösen a parkolási helynek az Apcoa általi rendelkezésre bocsátása, valamint az érintett gépjárművezető azon kötelezettsége, hogy a parkolási díjakon felül, adott esetben, ezen általános feltételek be nem tartása esetén fizesse meg a szabálytalan parkolás ellenőrzési díjának megfelelő azon összeget, amely a jelen ítélet 11. pontjában említett parkolási táblákon szerepelnek.

30 Ennélfogva ebben az összefüggésben egyrészt ami a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett kölcsönös szolgáltatások fennállására vonatkozó feltételt illeti, úgy tűnik, hogy e feltétel teljesül. A parkolási díjak, valamint adott esetben a szabálytalan parkolás ellenőrzési díjainak megfelelő összeg megfizetése ugyanis a parkolóhely rendelkezésre bocsátásának ellenértékét képezi.

31 Másrészt a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében azon feltételt illetően, amely megköveteli, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott díj a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezze, meg kell állapítani – amint a főtanácsnok az indítványának 51. pontjában tette –, hogy az ezen ellenőrzési díjat megfizető gépjárművezető parkolóhelyet vagy parkolózónát vehet igénybe, és hogy az említett ellenőrzési díj összege abból ered, hogy az érintett gépjárművezető által elfogadott feltételek teljesülnek.

32 Ennélfogva azon teljes összeg – ideértve adott esetben a szabálytalan parkolási utáni ellenőrzési díjakat is –, amelynek a megfizetését a gépjárművezetők az Apcoa által nyújtott parkolási szolgáltatás ellenértékeként vállalták, megfelel azon feltételeknek, amelyek mellett e gépjárművezetők valamely parkolóhelyet ténylegesen használnak, még akkor is, ha úgy döntenek, hogy azt túlzott mértékben veszik igénybe oly módon, hogy az engedélyezett parkolási időt túllépik, hogy a parkoláshoz való jogukat nem igazolják megfelelően, vagy nem az arra fenntartott helyen, illetve zavaró módon parkolnak, ami ellentétes az érintett parkolók használatára vonatkozó általános feltételekkel.

33 Következésképpen megállapítható, hogy ezen ellenőrzési díjak közvetlen kapcsolatban állhatnak a parkolási szolgáltatással, és ennélfogva olyannak tekinthetők, mint amelyek azon teljes összeg szerves részét képezik, amelynek az Apcoa részére történő megfizetését e gépjárművezetők azáltal vállalják, hogy úgy döntenek, hogy gépjárművükkel azon parkolók valamelyikében parkolnak, amelyek működtetését e társaság biztosítja.

34 Ezenkívül az említett ellenőrzési díjak összege megfelel az Apcoa által a részükre nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek egy része fedezésének. Amint a főtanácsnok az indítványának 61. pontjában megjegyezte, ez az összeg szükségszerűen figyelembe veszi a parkolók magasabb, olyan parkolás által előidézett üzemeltetési költségét, amely nem felel meg a nyújtott szolgáltatásra vonatkozó szokásos használati feltételeknek. Ezen ellenérték arra is irányul, hogy az Apcoának szerződéses díjazást biztosítson a felhasználónak felróható, olyan feltételek mellett nyújtott szolgáltatásért, amelyek nem változtathatják meg a jogviszonyuk valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát.

35 Ezt a megfontolást alátámasztják az Apcoa által a Bíróság által a jelen eljárás keretében hozzá intézett írásbeli kérdésekre adott válaszban nyújtott pontosítások is, amelyek szerint e társaság lényegében megerősítette, hogy ezen ellenőrzési díjakból állandó jellegű bevétele származik. E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a 2008. és 2009. gazdasági évben az általa szerzett, az említett ellenőrzési díjakból származó bevételek forgalmának hozzávetőleg 35%-át tették ki, vagyis 2008-ban 10,4 millió eurónak, 2009-ben pedig 11 millió eurónak feleltek meg.

36 Egyébiránt a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszaiban az Alpcoa lényegében megállapítja, hogy ha azon parkolási idő lejártakor, amelyre vonatkozóan az érintett gépjárművezető parkolási díjat fizetett, ez utóbbi nem viszi el gépjárművét, e gépjárművezető a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díj adott esetben többszöri kiszámlázása ellenében továbbra is parkol, mégpedig addig, amíg a gépjárművét el nem viszi.

37 Ezen elemek alkalmasak annak bizonyítására, hogy a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott szolgáltatás és az Apcoa által kapott ellenőrzési díjak között.

38 Ezt a következtetést ugyanis – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében – megerősíti az érintett ügylet valós gazdasági és kereskedelmi tartalma. Márpedig azzal kapcsolatban, hogy a szerződéses kikötéseknek milyen jelentőségük van abban, hogy az ügylet adókötelesnek minősül-e, e tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Az Apcoa és az Európai Bizottság ugyanakkor azzal érveltek, hogy a gépjárművezető által az ilyen ellenőrzési díjak címén fizetett összeg nem tekinthető a kedvezményezettnek nyújtott, egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékének, és azt nem lehet a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítéletből (C-277/05, EU:C:2007:440, 21–35. pont) eredő ítélkezési gyakorlat értelmében vett önálló szolgáltatásnyújtás ellenértékének tekinteni, mivel a parkolóhely Apcoa általi rendelkezésre bocsátása nem függ ezen ellenőrzési díjak érintett gépjárművezető általi megfizetésétől.

40 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy kétségtelen, hogy – amint a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik – a héa szempontjából általában valamennyi szolgáltatást különállónak és függetlennek kell tekinteni (2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság azonban elismerte, hogy akkor áll fenn közvetlen kapcsolat, ha a két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól, azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont (2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet, C-94/19, EU:C:2020:193, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Márpedig a jelen esetben ez a helyzet, mivel – amint a főtanácsnok az indítványának 66. pontjában megjegyezte – kapcsolat áll fenn az Apcoa által a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díjak beszedése és az érintett gépjárművezető általi, az Alpcoa által meghatározott, e növelt díjat eredményező különleges körülmények közötti parkolás között. A szabálytalan parkolási ellenőrzésének szükségessége, következésképpen pedig az ilyen ellenőrzési díjak kivetése ugyanis nem állhatna fenn, ha a parkolóhely rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatást előzetesen nem nyújtották volna.

43 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítélet (C-277/05, EU:C:2007:440) alapjául szolgáló ügyben a szóban forgó szolgáltatásnyújtás nem történt meg. Márpedig az alapügyben a parkolóhely rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatást teljesítették.

44 Nem ellentétes a jelen ítélet 37. pontjában levont következtetéssel az Apcoa azon érvelése sem, amely szerint egyrészt az általa a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díj címén kiszámlázott összeg előre meghatározott, és nem áll konkrét gazdasági kapcsolatban a nyújtott parkolási szolgáltatás értékével, másrészt pedig ezen összeg a dán jogban pénzbüntetésnek minősül.

45 Ami először is az Apcoa azon érvelését illeti, miszerint az említett összeg előre meghatározott, és nem áll konkrét gazdasági kapcsolatban a nyújtott parkolási szolgáltatás értékével, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely ügyletnek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, ellenérték fejében teljesített ügyletként való

minősítése szempontjából nem releváns az ellenérték összege, különösen az a tény, hogy az ellenérték egyenlő, magasabb vagy alacsonyabb azon költségeknél, amelyek az adóalanynál a szolgáltatásnyújtás során merültek fel. Az ilyen körülmény nem olyan jellegű ugyanis, amely befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet, C-94/19, EU:C:2020:193, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Másodszor, ami az Apcoa azon érvelését illeti, miszerint az általa a szabálytalan parkolás utáni ellenőrzési díjak címén kiszámlázott összeg a nemzeti jogban pénzbüntetésnek minősül, elegendő arra emlékeztetni – amint a főtanácsnok az indítványának 42. pontjában lényegében megjegyezte –, hogy a héairányelv rendelkezéseinek értelmezése céljából annak megítélése, hogy valamely díjazást szolgáltatás ellenértékeként fizetnek-e, az uniós jogba tartozó kérdés, amely a nemzeti jog szerinti megítéléstől függetlenül döntendő el (2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 69. és 70. pont).

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a magánparkolók üzemeltetésével megbízott magánjogi társaság által az e parkolók használatára vonatkozó általános feltételek gépjárművezetők általi be nem tartása esetén beszedett ellenőrzési díjakat az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértékének, és mint ilyet héakötelesnek kell tekinteni.

A költségekről

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a magánparkolók üzemeltetésével megbízott magánjogi társaság által az e parkolók használatára vonatkozó általános feltételek gépjárművezetők általi be nem tartása esetén beszedett ellenőrzési díjakat az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértékének, és mint ilyet hozzáadottértékadó- (héa) kötelesnek kell tekinteni.

Aláírások