TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. sausio 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Privatinės teisės reglamentuojamos bendrovės vykdyta veikla – Automobilių stovėjimo aikštelių privačioje žemėje eksploatavimas – Bendrovės gauti mokesčiai už tai, kad vairuotojai nesilaiko šių stovėjimo aikštelių bendrųjų naudojimo sąlygų – Kvalifikavimas – Ekonominis ir komercinis sandorių turinys“

Byloje C-90/20

dėl *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas, Danija) 2020 m. vasario 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Apcoa Parking Danmark A/S

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai I. Ziemele, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (pranešėjas) ir A. Kumin,

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Apcoa Parking Danmark A/S*, atstovaujamos *advokat* J. Steen Hansen,

– Danijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff ir V. P. Jørgensen, vėliau M. S. Wolff ir V. P. Jørgensen, padedamų *advokat* B. Søes Petersen,

– Airijos, atstovaujamos J. Quaney ir A. Joyce,

* Proceso kalba: danų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir U. Nielsen,

susipažinęs su 2021 m. birželio 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Apcoa Parking Danmark A/S* (toliau – *Apcoa*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą dėl apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) šios bendrovės surinktų kontrolės mokesčių, kai vairuotojai nesilaiko automobilių stovėjimo aikštelių, kurios yra privačioje žemėje ir kurių valdymą užtikrina ši bendrovė, bendrųjų naudojimo sąlygų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

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

Danijos teisė

PVM įstatymas

5 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1994 m. gegužės 18 d. *Lov Nr. 375 om mervørdiafgift (Momsloven)* (PVM įstatymas; *Lovtidende 1994 A*, p. 1727, toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

6 Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punkte nustatyta:

„[PVM] neapmokestinamos toliau nurodytos prekės ir paslaugos:

<…>

8) nekilnojamojo turto administravimas, nuoma ir finansinė nuoma bei su nuoma arba finansine nuoma susijęs dujų, vandens, elektros ir šildymo tiekimas. Vis dėlto neapmokestinimas netaikomas <…> vietų kempinge, automobilių stovėjimo aikštelėse ar reklaminių plotų nuomai bei saugojimo spintelių nuomai.“

7 Minėto įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tiekiant prekes ir teikiant paslaugas apmokestinamąją vertę sudaro atlygis, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijęs su prekių ar paslaugų kaina, bet neapima šiame įstatyme numatyto mokesčio. Jei visas mokėjimas ar jo dalis atliekamas prieš tiekimą ar teikimą arba prieš išrašant sąskaitą faktūrą, apmokestinamoji vertė sudaro 80 % gautos sumos.“

Kelių eismo kodeksas

8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *færdselsloven* (kelių kodeksas) neišvardyti atvejai, kai galima rinkti kontrolės mokesčius už netinkamą stovėjimą privačioje žemėje. Vis dėlto jis patikslina, kad 2014 m. padarius teisės aktų pakeitimus šio kodekso 122quater straipsnyje nustatyta:

„[K]ontrolės rinkliava (kontrolės mokestis) už stovėjimą viešai prieinamoje privačioje valdoje gali būti taikoma tik jeigu tai aiškiai nurodyta toje vietoje (išskyrus atvejus, kai zonoje bendrai draudžiama statyti transporto priemones ir tai aiškiai pažymėta).“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Pagal Danijos teisę įsteigtos privačios bendrovės *Apcoa* pagrindinė veikla – automobilių stovėjimo aikštelių privačioje žemėje eksploatavimas, susitarus su šios žemės savininkais.

10 Vykdydama veiklą *Apcoa* nustato stovėjimo aikštelės, kurios valdymą ji užtikrina, bendrąsias naudojimo sąlygas, pavyzdžiui, susijusias su tarifų nustatymu ir didžiausia stovėjimo trukme.

11 Prie įvažiavimo į kiekvieną automobilių stovėjimo aikštelę yra ženklas, jame nurodyta, pirma, kad „[automobilių stovėjimo aikštelės] zona eksploatuojama remiantis privatinės teisės taisyklėmis“, ir, antra, kad „už taisyklių pažeidimą gali būti renkamas 510 [Danijos kronų] (DKK) (apie 70 eurų) kontrolės mokestis arba „510 DKK per dieną“. Šios sumos atitiko *Apcoa* taikytus kontrolės mokesčius atitinkamais mokestiniais metais, t. y. 2008 ir 2009 finansiniais metais.

12 Neginčijama, kad *Apcoa* vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, ir yra apmokestinama PVM už stovėjimo mokesčių mokėjimą pagal jos taisykles. Vis dėlto ji ginčija savo prievolę, susijusią su kontrolės mokesčiais.

13 2011 m. spalio 25 d. *Apcoa* pateikė SKAT (mokesčių administratorius, Danija) prašymą grąžinti už šiuos kontrolės mokesčius laikotarpiu nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. sumokėtą PVM, kuris sudarė 25 089 292 DKK (apie 3 370 000 eurų) sumą.

14 2012 m. sausio 12 d. sprendimu mokesčių administratorius atmetė šį prašymą, motyvuodamas tuo, kad pagal taikytinas nacionalines nuostatas, nurodytas šio sprendimo 5-8 punktuose, minėti kontrolės mokesčiai Danijos teisėje laikomi apmokestinamais PVM.

15 Dėl šio sprendimo atmesti prašymą, kurį patvirtino *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija, Danija), *Apcoa* pareiškė ieškinį *Retten i Kolding* (Koldingo apylinkės teismas, Danija). 2017 m. sausio 23 d. sprendimu šis teismas atmetė šį ieškinį ir iš esmės nusprendė, kad *Apcoa* taikomi kontrolės mokesčiai, kuriuos ji kvalifikavo kaip „padidintą rinkliavą už stovėjimą“, gauti tuo atveju, kai vairuotojas nesilaiko stovėjimo aikštelės, kurios valdymą ji užtikrina, bendrųjų naudojimo sąlygų, yra atlygis už stovėjimo paslaugą, kuria pasinaudojo šis vairuotojas.

16 *Apcoa* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija). 2018 m. rugsėjo 10 d. sprendimu šis teismas atmetė apeliacinį skundą, motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju tarp stovėjimo paslaugos ir kontrolės mokesčio už netinkamą stovėjimą privačioje žemėje mokėjimo buvo tiesioginis ryšys. Taigi minėta suma turi būti laikoma atlygiu už paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalį.

17 Dėl *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) sprendimo *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, buvo pateiktas kasacinis skundas; jame *Apcoa* iš esmės teigė, kad suma, kurią ji nurodė dėl kontrolės mokesčių išrašytose sąskaitose faktūrose, kai vairuotojas pažeidė stovėjimo aikštelės, kurios valdymą ji užtikrina, bendrąsias naudojimo sąlygas, negali būti laikoma atlygiu už teisę stovėti, kurią turi šis vairuotojas, sumokėjęs stovėjimo mokestį. Kadangi ši suma, pirma, iš anksto nustatyta be konkretaus ekonominio ryšio su suteiktų stovėjimo paslaugų verte ir, antra, pagal Danijos teisę tai yra bauda už šių bendrųjų naudojimo sąlygų pažeidimą, ji negali būti laikoma patenkančia į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto, siejamo su PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalimi, taikymo sritį.

18 Mokesčių ministerija atsako: kadangi atitinkamas vairuotojas už šiuos kontrolės mokesčius už netinkamą stovėjimą gauna realią galimybę pasinaudoti stovėjimo vieta, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp stovėjimo paslaugos ir šių kontrolės mokesčių. Be to, ši ministerija pažymi, kad minėti kontrolės mokesčiai sudaro didelę *Apcoa* apyvartos dalį, nes gautos tų pačių kontrolės mokesčių sumos, pavyzdžiui, 2009 mokestiniais metais, sudarė 34 % jos apyvartos.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma pažymi, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs tik su klausimu, ar *Apcoa* gauti kontrolės mokesčiai, kai vairuotojai nesilaiko stovėjimo aikštelių, kurių valdymą ši bendrovė užtikrina, bendrųjų naudojimo sąlygų, gali būti apmokestinami PVM. Be to, šis teismas patikslina, pirma, kad neginčijama, jog pats stovėjimas apmokestinamas PVM, ir, antra, kad pagrindinė byla nesusijusi su sumų, kurias *Apcoa* ir atitinkamos automobilių stovėjimo aikštelės savininkas pasidalija, apmokestinimu šiuo mokesčiu.

20 Tai patikslinęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo trylika atvejų, kai *Apcoa* gauna kontrolės mokesčius už netinkamą stovėjimą, t. y.:

„1. Nepakankamas rinkliavos sumokėjimas.

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

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

1–3 atvejai taikomi, kai stovėjimas yra mokamas.

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

5. Stovėjimas riboto judumo asmenims skirtoje vietoje. Šis kontrolės mokesčio už netinkamą stovėjimą taikymo pagrindas reikalauja, kad būtų riboto judumo asmenims skirtų stovėjimo vietų ženklas, nesvarbu, ar stovėjimas mokamas, ar ne. Tam, kad atitinkamas automobilis galėtų stovėti šiose vietose, jo vairuotojas turi ant automobilio priekinio lango padėti savo ribotą judumą patvirtinantį dokumentą.

6. Stovėjimas nesilaikant stovėjimo vietų žymėjimo. Šis kontrolės mokesčio už netinkamą stovėjimą taikymo pagrindas apima visų rūšių stovėjimo vietas, kai ženkle nurodyta, kad automobilis turi būti statomas laikantis stovėjimo vietų ribų.

7. Draudžiama stovėti. Šis kontrolės mokestis už netinkamą stovėjimą taikomas, pavyzdžiui, kai automobilis statomas ant kelio, skirto gaisrų gesinimo technikai.

8. Rezervuotos stovėjimo vietos. Šis kontrolės mokesčio už netinkamą stovėjimą pagrindas taikomas visoms stovėjimo vietų rūšims, kai transporto priemonę reikia statyti konkrečiose vietose.

9. Nėra automobilio stovėjimo disko matomoje vietoje.

10. Automobilio stovėjimo diske nurodyta netinkama informacija arba nurodytas stovėjimo laikas pasibaigęs.

11. Neįskaitomas automobilio stovėjimo diskas. Šis kontrolės mokestis už netinkamą stovėjimą taikomas, pavyzdžiui, kai automobilio stovėjimo disko rodyklės yra atsiskyrusios nuo disko arba rodoma klaida elektroniniame diske.

12. Keli automobilio stovėjimo diskai. Šis kontrolės mokestis už netinkamą stovėjimą taikomas tais atvejais, kai atitinkamas vairuotojas, siekdamas pailginti stovėjimo trukmę, ant priekinio stiklo padėjo kelis automobilio stovėjimo diskus.

9–12 atvejai yra tokie, kai stovėjimas yra nemokamas tam tikrą laiką, o automobilio stovėjimo diską reikalaujama naudoti kaip automobilio pastatymo momento įrodymą.

13. Kita. Šis kontrolės mokestis už netinkamą stovėjimą taikomas, kai pažeidžiamos bendrosios atitinkamos stovėjimo aikštelės naudojimo taisyklės, neatitinkančios nė vieno iš pirma nurodytų 12 punktų. 13 punktas taikomas, pavyzdžiui, kai pastatytas automobilis aiškiai trukdo eismui. Jei šiuo pagrindu remiamasi siekiant pagrįsti taikomą kontrolės mokestį, papildomai pateikiamas pažeidimo aprašymas.“

21 Šis teismas primena pagrindines Teisingumo Teismo jurisprudencijos išvadas dėl PVM apmokestinamų paslaugų teikimo, kiek tai susiję, viena vertus, su „abipusio teikimo“ buvimu, nustatančiu „teisinį ryšį“, kuriuo prireikus išreiškiamas „tiesioginis ryšys“ tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, ir, kita vertus, su sąlyga, kad sumokėtos sumos yra „faktinis atlygis už individualią paslaugą“. Konkrečiai jis remiasi 2007 m. liepos 18 d. Sprendimu *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440) ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimu *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942) ir pažymi, kad pagrindinėje byloje *Apcoa* remiasi pirmuoju sprendimu, o Mokesčių ministerija konkrečiai nurodo antrąjį.

22 Galiausiai šis teismas teigia, kad paprastai Danijoje pagal privatinę teisę veikiančių valdymo bendrovių, kaip antai *Apcoa*, gautos sumos kaip kontrolės mokesčiai už netinkamą stovėjimą visada buvo laikomos apmokestinamomis PVM. Šiuo klausimu jis konkrečiai remiasi savo jurisprudencija, suformuota 1996 m. balandžio 12 d. sprendime, kuriame nusprendė dėl šių kontrolės mokesčių, kuriuos jis kvalifikavo kaip „padidintas rinkliavas už stovėjimą“, pobūdžio PVM atžvilgiu. Iš šio sprendimo matyti, kad tokios „padidintos rinkliavos“, renkamos remiantis kvazisutartiniais santykiais, turėjo būti laikomos atlygiu už paslaugų teikimą, todėl apmokestinamos PVM, nepaisant to, kad šios „padidintos rinkliavos“ buvo fiksuotos taikant iš anksto nustatytą ir didelį tarifą, palyginti su rinkliavos už patį stovėjimą tarifu; šiomis „padidintomis rinkliavomis“ buvo siekiama išvengti netinkamo stovėjimo,.

23 Taigi galima manyti, kad vairuotojų, pažeidusių atitinkamų automobilių stovėjimo aikštelių bendrąsias naudojimo sąlygas, pareiga sumokėti kontrolės mokesčius už netinkamą stovėjimą grindžiama kvazisutartiniais santykiais, todėl tarp *Apcoa* ir šių vairuotojų egzistuoja „teisinis ryšys“, kaip tai suprantama pagal 1994 m. kovo 3 d. Sprendime *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai) suformuotą jurisprudenciją. Vis dėlto kyla abejonių dėl to, ar šie kontrolės mokesčiai gali būti teisėtai laikomi atlygiu už PVM apmokestinamą paslaugų teikimą, ir jas patvirtina aplinkybė, kad, remiantis šio teismo turima informacija, kitų Sąjungos valstybių narių, kaip antai Vokietijos Federacinės Respublikos ir Švedijos Karalystės, mokesčių institucijos tokių kontrolės mokesčių neapmokestina PVM.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Højesteret* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad už transporto priemonių stovėjimo privačioje žemėje taisyklių pažeidimą renkami kontrolės mokesčiai yra atlygis už suteiktą paslaugą, todėl tai yra PVM apmokestinamas sandoris?“

Dėl prejudicinio klausimo

25 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad privatinės teisės reglamentuojamos bendrovės, atsakingos už privačių automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimą, gauti kontrolės mokesčiai, kai vairuotojai nesilaiko šių stovėjimo aikštelių bendrųjų naudojimo sąlygų, turi būti laikomi atlygiu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir apmokestinami PVM.

26 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame apibrėžiama PVM taikymo sritis, šiuo mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

27 Paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama teikimais, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui individualiai suteiktą paslaugą. Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Balgarska natsionalna televizia*, C-21/20, EU:C:2021:743, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad stovėjimas konkrečioje vietoje, esančioje vienoje iš stovėjimo aikštelių, kurių valdymą užtikrina *Apcoa*, sukuria teisinį ryšį tarp šios bendrovės, kaip paslaugų teikėjos ir atitinkamos automobilių stovėjimo aikštelės valdytojos, ir šią vietą naudojusio vairuotojo.

29 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad, esant šiam teisiniam santykiui, šalys turi teises ir prisiima pareigas pagal atitinkamų automobilių stovėjimo aikštelių bendrąsias naudojimo sąlygas, tarp kurių, be kita ko, yra *Apcoa* stovėjimo vietų suteikimas ir atitinkamo vairuotojo pareiga, be rinkliavos už stovėjimą, prireikus sumokėti kontrolės mokestį už netinkamą stovėjimą, nurodytą šio sprendimo 11 punkte minėtuose ženkluose, jei nesilaikoma šių bendrųjų sąlygų.

30 Taigi šiomis aplinkybėmis, kiek tai susiję, pirma, su sąlyga dėl abipusių teikimų buvimo, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 27 punkte nurodytą jurisprudenciją, atrodo, kad ši sąlyga įvykdyta. Iš tiesų rinkliava už stovėjimą ir prireikus sumos, atitinkančios kontrolės mokesčius už netinkamą stovėjimą, yra atlygis už stovėjimo vietos suteikimą.

31 Kita vertus, kalbant apie sąlygą, pagal kurią reikalaujama, kad paslaugų teikėjo gautas atlygis būtų realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 27 punkte nurodytą jurisprudenciją, reikia pažymėti, kad, kaip savo išvados 51 punkte nurodė generalinis advokatas, vairuotojas, kuris sumoka šiuos kontrolės mokesčius, pasinaudojo stovėjimo aikštele ar zona ir kad ši kontrolės mokesčių suma susidaro dėl to, kad įvykdytos sąlygos, su kuriomis atitinkamas vairuotojas sutiko.

32 Taigi bendros sumos, kurias vairuotojai įsipareigojo sumokėti už *Apcoa* suteiktą stovėjimo paslaugą, įskaitant, jei reikia, kontrolės mokestį už netinkamą stovėjimą, yra sąlygos, kurioms esant jie faktiškai naudojosi stovėjimo vieta, net jei nusprendė naudotis ja per ilgai, viršydami leidžiamą stovėjimo trukmę, tinkamai nepagrindė savo teisės stovėti arba stovėjo rezervuotoje, tam neskirtoje ar netinkamoje vietoje, pažeisdami atitinkamų stovėjimo aikštelių bendrąsias naudojimo sąlygas.

33 Taigi atrodo, kad šie kontrolės mokesčiai gali turėti tiesioginį ryšį su stovėjimo paslauga, todėl gali būti laikomi sudėtine bendros sumos, kurią šie vairuotojai įsipareigojo sumokėti *Apcoa*, nusprendę savo transporto priemonę statyti vienoje iš stovėjimo aikštelių, kurių valdymą ši bendrovė užtikrina, dalimi.

34 Be to, minėtų kontrolės mokesčių suma atitinka dalies išlaidų, susijusių su *Apcoa* jiems suteiktomis paslaugomis, susigrąžinimą. Kaip savo išvados 61 punkte nurodė generalinis advokatas, nustatant šią sumą neišvengiamai atsižvelgiama į didesnes stovėjimo aikštelės eksploatavimo išlaidas, atsiradusias dėl stovėjimo, kuris neatitinka įprastų siūlomos paslaugos naudojimo sąlygų. Šiuo atlygiu taip pat siekiama užtikrinti, kad *Apcoa* būtų atlyginta pagal sutartį už paslaugą, suteiktą naudotojui priskiriamomis sąlygomis, kurios negali pakeisti jų santykių ekonominio ir komercinio turinio.

35 Šią išvadą patvirtina paaiškinimai, kuriuos *Apcoa* pateikė atsakydama į šioje byloje Teisingumo Teismo jai pateiktus rašytinius klausimus; juose ši bendrovė iš esmės patvirtino, kad iš šių kontrolės mokesčių ji gauna nuolatinių pajamų. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad 2008 ir 2009 mokestiniais metais jos gautos pajamos iš minėtų kontrolės mokesčių sudarė apie 35 % jos apyvartos, t. y. 10,4 mln. eurų 2008 m. ir 11 mln. eurų 2009 m.

36 Be to, savo atsakymuose į rašytinius Teisingumo Teismo klausimus *Apcoa* iš esmės pažymi, kad jei pasibaigus stovėjimo trukmei, už kurią atitinkamas vairuotojas sumokėjo rinkliavą už stovėjimą, jis neatsiima transporto priemonės ir ji lieka stovėti, prireikus keletą kartų išrašomos sąskaitos faktūros dėl kontrolės mokesčių už netinkamą stovėjimą, kol vairuotojas neatsiima šios transporto priemonės.

37 Remiantis šiais įrodymais, galima nustatyti tiesioginį ryšį tarp suteiktos paslaugos ir *Apcoa* surinktų kontrolės mokesčių, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 27 punkte nurodytą jurisprudenciją.

38 Šią išvadą iš tiesų patvirtina atitinkamo sandorio ekonominis ir komercinis turinys, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kalbant apie sutarties sąlygų vertę, pažymėtina, kad, kai sandoris kvalifikuojamas kaip apmokestinamasis, atsižvelgimas į ekonominį ir komercinį turinį yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 *Apcoa* ir Europos Komisija vis dėlto tvirtino, kad vairuotojo kaip kontrolės mokesčiai sumokėta suma negali būti laikoma atlygiu už realiai gavėjui suteiktą individualią paslaugą ar atlygiu už savarankišką paslaugą, kaip tai suprantama pagal 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 21–35 punktai) suformuotą jurisprudenciją, nes tai, kad *Apcoa* suteikia stovėjimo vietą, nepriklauso nuo to, ar atitinkamas vairuotojas sumokėjo kontrolės mokesčius.

40 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, žinoma, PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Vis dėlto Teisingumo Teismas pripažino, kad tiesioginis ryšys egzistuoja, kai du teikimai abipusiškai susiję, t. y. vienas atliekamas su sąlyga, kad kitas atliekamas taip pat (2020 m. kovo 11 d. Sprendimo *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Taip yra šiuo atveju, nes, kaip savo išvados 66 punkte pažymėjo generalinis advokatas, *Apcoa* kontrolės mokesčių už netinkamą stovėjimą rinkimas ir atitinkamo vairuotojo transporto priemonės stovėjimas konkrečiomis sąlygomis, kurias nustatė ši bendrovė ir dėl kurių taikomas šis didesnis tarifas, yra susiję. Iš tiesų būtinybė kontroliuoti netinkamą stovėjimą ir dėl to taikyti tokius kontrolės mokesčius neegzistuotų, jei prieš tai nebūtų suteikta stovėjimo vietos paslauga.

43 Be to, reikia konstatuoti, kad byloje, kurioje priimtas 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), nagrinėjamos paslaugos nebuvo teikiamos. Pagrindinėje byloje stovėjimo vietos paslauga buvo suteikta.

44 Šio sprendimo 37 punkte padarytai išvadai taip pat neprieštarauja *Apcoa* pateiktas argumentas, kad, pirma, suma, kurią ji nurodo išrašydama sąskaitą faktūrą dėl kontrolės mokesčių už netinkamą stovėjimą, yra iš anksto nustatyta ir neturi konkretaus ekonominio ryšio su suteiktos stovėjimo paslaugos verte, ir, antra, pagal Danijos teisę ši suma yra bauda.

45 Pirma, kalbant apie *Apcoa* argumentą, kad ši suma yra iš anksto nustatyta ir neturi konkretaus ekonominio ryšio su suteiktos stovėjimo paslaugos verte, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją kvalifikuojant sandorį kaip sandorį už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, atlygio suma, t. y. ar jis lygus, didesnis ar mažesnis už apmokestinamojo asmens suteikiant paslaugą patirtas išlaidas, nėra reikšminga. Iš tiesų tokia aplinkybė neturi įtakos tiesioginiam suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšiui (2020 m. kovo 11 d. Sprendimo *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Antra, kalbant apie *Apcoa* pateiktą argumentą, kad suma, kurią ji nurodo išrašydama sąskaitą faktūrą dėl kontrolės mokesčių už netinkamą stovėjimą, pagal nacionalinę teisę laikoma bauda, pakanka priminti, kad, kaip savo išvados 42 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, siekiant išaiškinti PVM direktyvos nuostatas, į klausimą, ar atlyginimas mokamas už paslaugos teikimą, yra Sąjungos teisės klausimas, kurį reikia nagrinėti neatsižvelgiant į nacionalinėje teisėje pateiktą vertinimą (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 69 ir 70 punktai).

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad privatinės teisės reglamentuojamos bendrovės, atsakingos už privačių automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimą, gaunami kontrolės mokesčiai, kai vairuotojai nesilaiko šių stovėjimo aikštelių bendrųjų naudojimo sąlygų, turi būti laikomi atlygiu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir apmokestinami PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad privatinės teisės reglamentuojamos bendrovės, atsakingos už privačių automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimą, gaunami kontrolės mokesčiai, kai vairuotojai nesilaiko šių stovėjimo aikštelių bendrųjų naudojimo sąlygų, turi būti laikomi atlygiu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Parašai.