

Sprawa C-90/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

24 lutego 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Højesteret (Dania)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

7 lutego 2020 r.

Strona wnosząca odwołanie:

Apcoa Parking Danmark A/S

Druga strona postępowania:

Skatteministeriet

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy kwestii tego, czy opłaty kontrolne z tytułu naruszenia przepisów regulujących parkowanie na prywatnej nieruchomości stanowią odpłatność za wyświadczoną usługę dla celów art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, w związku z czym ma miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT.

Artykuł 267 TFUE.

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne z tytułu naruszenia przepisów regulujących parkowanie na prywatnej nieruchomości stanowią odpłatność za wyświadczoną

usługę, w związku z czym ma miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej określa zakres transakcji podlegających opodatkowaniu VAT (Dz.U. 2006 L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą 2006/112”); art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 25, art. 135 ust. 1 lit. l) oraz art. 135 ust. 2 lit. b).

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości:

Wyrok z dnia 5 lutego 1981 r., *Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, (EU:C:1981:38), pkt 12, 14

Wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r., *Tolsma*, C-16/93, (EU:C:1994:80), pkt 13, 14

Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*, C-277/05, (EU:C:2007:440), pkt 24–32 oraz 34–[3]6

Wyrok z dnia 7 czerwca 2018 r., *MEO*, C-295/17 (EU:C:2018:942), pkt 43–50, 57, 61, 62, 67, 68

Wyrok z dnia 1 lipca 1982 r., *B.A.Z Bausystem*, C-222/81, (EU:C:1982:256)

Wyrok z dnia 8 marca 1988 r., *Apple and Pear*, 102/86, (EU:C:1988:120)

Wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., *Astra Zeneca*, C-40/09, (EU:C:2010:450)

Wyrok w sprawach połączonych z dnia 23 grudnia 2015 r., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air SAS*, C-250/14 i C-289/14, (EU:C:2015:841)

Wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., *SAWP*, C-37/16, (EU:C:2017:22)

Wyrok z dnia 2 maja 2019 r., *Budimex*, C-224/18, (EU:C:2019:347)

Przywołane przepisy prawa krajowego

Momsloven (ustawa o podatku VAT), wersja ujednolicona ustawą nr 1021 z dnia 26 września 2019 r. o podatku od wartości dodanej, z późniejszymi zmianami. Za pomocą Momsloven dokonano transpozycji dyrektywy 2006/112 do prawa duńskiego. Paragraf 4 ust. 1 Momsloven stanowi m.in., że należy uiścić podatek VAT od usług, które zostały odpłatnie wyświadczone na terytorium Danii. Przepis ten stanowi transpozycję art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zakres zobowiązania podatkowego został określony w § 27 ust. 1, zgodnie z którym podstawę opodatkowania stanowi odpłatność bezpośrednio powiązana z ceną towarów lub

usług z wyłączeniem podatku VAT. W § 13 ust. 1 pkt 8 przewidziane zostało zwolnienie z tego podatku w przypadku m.in. wynajmu i dzierżawy nieruchomości. Zwolnienie to nie obejmuje m.in. wynajmu miejsc parkingowych.

Færdselsloven (ustawa prawo o ruchu drogowym), wersja ujednolicona ustawą nr 1324 z dnia 21 listopada 2018 r., z późniejszymi zmianami. W drodze nowelizacji ustawy z 2014 r. (ustawa nr 169 z dnia 26 lutego 2014 r.) dodano przepis zawarty w § 122c Færdselsloven, zgodnie z którym opłata dodatkowa (opłata kontrolna) za parkowanie na ogólnie dostępnym prywatnym gruncie może zostać nałożona tylko wówczas, gdy zostało to w wyraźny sposób wskazane na obiekcie. Ta nowelizacja ustawy została wprowadzona m.in. w oparciu o sprawozdanie z czerwca 2013 r. w sprawie poprawy ochrony konsumenta w dziedzinie parkowania, które zostało sporządzone przez działającą przy Ministerstwie Sprawiedliwości grupę roboczą powołaną m.in. w celu dokonania przeglądu, czy zachodzi potrzeba ustalenia maksymalnej kwoty opłaty dodatkowej (czyli nakładanej oprócz zwyczajnej opłaty za parkowanie), która mogłaby być stosowana względem prywatnych miejsc parkingowych. Stwierdzono, iż brak jest podstaw do ustalenia określonego limitu. Grupa robocza przyjęła w swoich rozważaniach, iż, w sytuacji gdy kierowca parkuje na prywatnym gruncie, to zawiera on dla wszelkich celów prawnych umowę o zaparkowanie (w drodze quasi-transakcji) z właścicielem terenu, na podstawie której z góry przyjmuje on uzasadnione ograniczenia i warunki związane z parkowaniem, które w oczywisty sposób wynikają ze znajdującego się na danym miejscu oznakowania. Według sprawozdania to właśnie od interpretacji i oceny na gruncie prawa zobowiązań warunków parkowania i charakteru oznakowania zależy, czy w konkretnym przypadku uzasadnione jest naliczenie dodatkowej opłaty, która – według sprawozdania – dla celów prawnych stanowi grzywnę, którą nakłada na parkującego właściciel terenu/przedsiębiorca prowadzący parking za nieprzestrzeżenie zawartej umowy.

Orzecznictwo duńskie:

W wyroku z dnia 12 kwietnia 1996 r. (przedrukowanym w *Ugeskrift for Retsvæsen* 1996 883 i w *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1996 357), Højesteret (duński sąd najwyższy) orzekł w przedmiocie charakteru – dla potrzeb podatku VAT – „podwyższonych opłat parkingowych” (opłat kontrolnych) za niezgodne z przepisami parkowanie na prywatnym gruncie. Højesteret stwierdził, że takie podwyższone opłaty, nakładane na podstawie quasi-umownych stosunków, należy uznać za odpłatność za usługę, a tym samym podlegają one opodatkowaniu VAT. W wyroku stwierdzono, iż tak się dzieje niezależnie od okoliczności, że opłaty były określone według standardowej stawki, która była, w porównaniu ze zwyczajną opłatą parkingową, bardzo wysoka, a to z uwagi na chęć ze strony przedsiębiorcy prowadzącego parking zapobiegania parkowaniu w niezgodny z przepisami sposób.

Przedmiot skargi w postępowaniu głównym

Odwołanie prywatnego przedsiębiorcy od wyroku, w którym wnosi on m.in. o ustalenie, że opłaty kontrolne nakładane przez niego z tytułu naruszenia regulaminu parkowania – w ramach relacji z indywidualnym kierowcą a przedsiębiorstwem – nie stanowią odpłatności za podlegające opodatkowaniu VAT świadczenie usługi.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Apcoa Parking Danmark A/S (zwane dalej „Apcoa”) jest prywatnym przedsiębiorstwem prowadzącym parking samochodowy na prywatnym gruncie na podstawie umowy z właścicielem obiektu. Apcoa określa warunki korzystania z terenu przeznaczonego do parkowania, do których należą przykładowo zakaz parkowania bez indywidualnego zezwolenia, określenie maksymalnego czasu parkowania oraz wysokość opłaty za parkowanie. W wypadku naruszenia tych warunków Apcoa nakłada specjalną „opłatę kontrolną” (w wysokości 510 DKK w 2008 r. i 2009 r.).
- 2 Przedmiotem niniejszej sprawy jest to, czy Apcoa zobowiązana jest do uiszczenia podatku VAT od powyższych opłat kontrolnych. Pozostaje bezspornym, że na Apcoa ciąży zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT w związku z ewentualną zapłatą opłaty za parkowanie, dokonaną zgodnie z regulaminem.
- 3 W dniu 25 października 2011 r. Apcoa złożyła wniosek do SKAT (duńskiego organu administracji podatkowej) o zwrot podatku VAT od sprzedaży odnośnie nałożonych opłat kontrolnych. Wniosek ten dotyczył opłat uiszczonych w okresie od dnia 1 września 2008 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. Kwota została oszacowana na 25 089 292 DKK.
- 4 W dniu 12 stycznia 2012 r. SKAT oddalił ten wniosek ze względu na to, że opłaty kontrolne uznawane są, na gruncie Momsloven, za podlegające opodatkowaniu VAT.
- 5 Decyzja SKAT została zaskarżona przed Landsskatteretten (sądem ds. podatkowych), który w dniu 23 grudnia 2014 r. utrzymał w mocy decyzję SKAT. Landsskatteretten stwierdził, że istnieje 13 rodzajów sytuacji, w których Apcoa Parking Danmark A/S nakłada podwyższoną opłatę za parkowanie. Landsskatteretten zwrócił m.in. uwagę, że wyrok Trybunału Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, dotyczył świadczenia usług hotelarskich, a konkretnie sytuacji, w której klient odstąpił od umowy zawartej na świadczenie uzgodnionej usługi. W tym przypadku usługa nigdy nie została wyświadczona, w związku z czym przedsiębiorstwo hotelarskie mogło zatrzymać zadatek wpłacony przez klienta jako zapłatę odszkodowania z tytułu poniesionych strat bez nakładania podatku VAT. W ocenie Landsskatteretten sytuacja, której dotyczyło orzeczenie Trybunału, nie mogła zmienić wniosków w tym względzie, na gruncie prawa duńskiego wywiedzionych m.in. w wyroku z 1996 r.

Landsskatteretten orzekł m.in., że w sytuacji związanej z parkowaniem nie zachodzi ani odstępnie od umowy bez związku ze świadczeniem usługi ani sytuacja, która byłaby porównywalna. Osoba parkująca otrzymuje – niezależnie od niezgodnych z prawem okoliczności (czyli parkowania z naruszeniem przepisów regulaminu) możliwość zaparkowania. W związku z powyższym Landsskatteretten orzekł, że opłaty kontrolne podlegają opodatkowaniu VAT.

- 6 Apcoa wniosła odwołanie od decyzji Landsskatteretten (sądu ds. podatkowych) do Retten i Kolding (sądu rejonowego w Koldyndze, Dania), który wyrokiem z dnia 23 stycznia 2017 r. uwzględnił żądania Skatteministeriet (duńskiego ministerstwa skarbu). Retten i Kolding nawiązał do wyroku Højesteret (sądu najwyższego) z 1996 r. i utrzymał w mocy orzeczenie Landsskatteretten. Retten i Kolding w dalszej części nawiązał do sprawozdania grupy roboczej przy Ministerstwie Sprawiedliwości i stwierdził, że rozważania grupy roboczej na temat charakteru opłat kontrolnych, jako grzywny nie mają znaczenia dla rozpatrywanej przezeń sprawy w zakresie, w jakim dotyczą one wyłącznie interpretacji i oceny warunków parkowania i charakteru oznakowania na gruncie prawa zobowiązań.
- 7 Apcoa wniosła odwołanie od wyroku Retten i Kolding (sądu rejonowego w Koldyndze) do Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego, Dania), który utrzymał w mocy wyrok Retten i Kolding (sądu rejonowego w Koldyndze), na tej samej podstawie, jak ta przyjęta przez Landsskatteretten (sąd ds. podatkowych) i Retten i Kolding, w szczególności nawiązując do wyroku Højesteret (sądu najwyższego) z 1996 r. oraz do okoliczności, iż w każdym razie do zaistnienia możliwości nałożenia opłaty kontrolnej konieczne jest zaparkowanie pojazdu przez kierowcę, a tym samym – faktyczne wykorzystanie przezeń powierzchni miejsca parkingowego dla swojego pojazdu przez określony czas, w związku z czym zachodzi bezpośredni związek pomiędzy parkowaniem a zapłatą danej kwoty. Wobec powyższego Vestre Landsret stwierdził, że kwotę nałożoną na podstawie quasi-umownego stosunku należy uznać za odpłatność za usługę w rozumieniu § 4 ust. 1 Momsloven. Ponadto Vestre Landsret stwierdził, że wskazówki, które można wyprowadzić na podstawie orzecznictwa Trybunału po wyroku Højesteret w przedmiocie wyrażenia „odpłatne świadczenie”, w tym z wyroku Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, nie oznaczają, iż stan prawny ustanowiony przez Højesteret wyrokiem z 1996 r. nie może zostać utrzymany.
- 8 Wyrok Vestre Landsret został obecnie zaskarżony przed Højesteret przez Apcoa, która m.in. twierdzi, że Skatteministeriet powinno uznać, że opłaty kontrolne nałożone przez Apcoa z tytułu naruszenia regulaminu parkowania – w ramach stosunku pomiędzy indywidualnym kierowcą a Apcoa – nie stanowią odpłatności za usługę podlegającą opodatkowaniu VAT. Skatteministeriet wnosi o utrzymanie w mocy wyroku Vestre Landsret. Sprawa zawisła przed Højesteret dotyczy wyłącznie obowiązku Apcoa do uiszczenia podatku VAT od opłat kontrolnych nałożonych przez Apcoa wobec odnośnych kierowców.

Zasadnicze argumenty stron postępowania przed sądem krajowym

- 9 **Apcoa** twierdzi w szczególności, iż opłaty kontrolne nie stanowią odpłatności za dalsze korzystanie z prawa do parkowania. Przeciwnie, są one stosowane w szczególności ze względu na chęć zapobiegania parkowaniu w sposób naruszający przepisy regulaminu, w związku z czym stanowią one karę pieniężną za naruszenie warunków parkowania. Co więcej, opłaty te uiszczane są zgodnie ze standardową stawką i bez żadnego konkretnego związku gospodarczego z wartością usługi parkingowej.
- 10 Zdaniem Apcoa nie zachodzi tu więc odpłatne świadczenie usługi. W związku z powyższym niniejsza sprawa nie wchodzi w zakres stosowania § 4 ust. 1 Momslov ani art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.
- 11 Co się tyczy orzecznictwa Trybunału, Apcoa w szczególności podkreśla wyrok z dnia 7 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05.
- 12 **Skatteministeriet** twierdzi w szczególności, iż tytułem świadczenia wzajemnego za uiszczenie opłaty kontrolnej kierowca faktycznie uzyskuje miejsce do parkowania. Okoliczność, iż kierowca „nabył” miejsce do parkowania z naruszeniem przepisów regulaminu, a w konsekwencji zobowiązany jest do uiszczenia opłaty kontrolnej, pozostaje bez znaczenia. Zachodzi zatem bezpośredni związek pomiędzy nałożeniem opłaty kontrolnej a samym parkowaniem. W 2009 r. opłaty kontrolne stanowiły w przybliżeniu 34% obrotów netto Apcoa, a tym samym stanowią one znaczącą część jej działalności gospodarczej.
- 13 Zdaniem Skatteministeriet w tej sytuacji mamy zatem do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług. Tym samym niniejsza sprawa wchodzi w zakres stosowania § 4 ust. 1 Momslov i art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.
- 14 Co się tyczy orzecznictwa Trybunału, Skatteministeriet w szczególności podkreśla wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO, C-295/17.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania

- 15 Opłata kontrolna z tytułu nieprzestrzegania przepisów regulaminu parkowania na prywatnym terenie była dotychczas uznawana w świetle prawa duńskiego za podlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie Momsloven. Można by wywieść wniosek, iż obowiązek uiszczenia opłaty kontrolnej opiera się na stosunku quasi-umownym, w związku z czym pomiędzy Apcoa a parkującym istnieje stosunek prawny, o czym jest m.in. mowa w pkt 14 wyroku z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93.
- 16 Sporne między stronami pozostaje to, czy zachodzi tu wymagana korelacja (wzajemna wymiana) świadczeń.

- 17 Zdaje się, iż do tej pory Trybunał nie zajął stanowiska w przedmiocie charakteru opłat kontrolnych dla potrzeb przepisów o podatku VAT. Højesteret (sąd najwyższy) jest zdania, iż w świetle brzmienia art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 oraz w związku z orzecznictwem Trybunału zachodzi wątpliwość, czy przepis ten powinien być interpretowany w ten sposób, że opłaty takie stanowią odpłatność za podlegające opodatkowaniu VAT świadczenie usługi.
- 18 W trakcie postępowania zostały przedłożone informacje świadczące o tym, że organy podatkowe w Zjednoczonym Królestwie, Szwecji i Niemczech stoją na stanowisku, iż opłaty kontrolne w z tytułu naruszenia warunków parkowania na prywatnym gruncie nie podlegają opodatkowaniu VAT.
- 19 Z uwagi na okoliczność, iż wyjaśnienie tego zagadnienia jest kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, a zaistniała niepewność dotyczy wykładni przepisu prawa Unii, Højesteret (sąd najwyższy) uznaje za konieczne zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na zadane pytanie prejudycjalne.

DOKUMENT ROBOWY