

Cauza C-90/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

24 februarie 2020

Instanța de trimitere:

Højesteret (Danemarca)

Data deciziei de trimitere:

7 februarie 2020

Recurentă:

Apcoa Parking Danmark A/S

Intimată:

Skatteministeriet

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Cererea de decizie preliminară se referă la aspectul dacă taxele de control pentru încălcarea regulamentului privind parcare pe proprietate privată reprezintă o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, dacă aceasta este o operațiune supusă TVA-ului.

Articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretat în sensul că taxele de control pentru încălcarea regulamentului privind parcare pe proprietate privată reprezintă o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu și că, prin urmare, aceasta este o operațiune supusă TVA-ului?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată definește domeniul de aplicare al operațiunilor supuse TVA-ului (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva 2006/112”); articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1), articolul 25, articolul 135 alineatul (1) litera (l) și alineatul (2) litera (b).

Jurisprudența Curții de Justiție în cauzele:

C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (EU:C:1981:38), punctele 12 și 14

C-16/93, *Tolsma* (EU:C:1994:80), punctele 13 și 14

C-277/05, *Société thermale d’Eugénie-les-Bains* (EU:C:2007:440), punctele 24-32 și 34-36

C-295/17, *MEO* (EU:C:2018:942), punctele 43-50, 57, 61, 62, 67 și 68

C-222/81, *B.A.Z Bausystem* (EU:C:1982:256)

102/86, *Apple and Pear* (EU:C:1988:120)

C-40/09, *Astra Zeneca* (EU:C:2010:450)

C-250/14, *Air France-KLM* și C-289/14, *Hop!-Brit Air SAS* (EU:C:2015:841)

C-37/16, *SAWP* (EU:C:2017:22)

C-224/18, *Budimex* (EU:C:2019:347)

Dispozițiile de drept național invocate

Legea privind TVA-ul, în versiunea codificată prin Legea consolidată nr. 1021 din 26 septembrie 2019 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare. Directiva 2006/112 a fost transpusă în dreptul danez prin Legea privind TVA-ul. Articolul 4 alineatul 1) din Legea privind TVA-ul precizează, *inter alia*, că TVA-ul este datorat pentru serviciile prestate cu titlu oneros în Danemarca. Această prevedere transpune articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Domeniul de aplicare al obligației fiscale este stabilit la articolul 27 alineatul 1), potrivit căruia baza de impozitare este reprezentată de contraprestația legată direct de prețul bunurilor sau al serviciilor fără TVA. Articolul 13 primul paragraf punctul 8) prevede o scutire de TVA pentru, *inter alia*, închirierea și leasingul de bunuri imobile. Scutirea nu se aplică, *inter alia*, închirierii de locuri de parcare.

Legea privind circulația rutieră, în versiunea codificată prin Legea consolidată nr. 1324 din 21 noiembrie 2018, cu modificările ulterioare. O modificare legislativă din anul 2014 (Legea nr. 169 din 26 februarie 2014) a introdus o dispoziție la articolul 122 c din Legea privind circulația rutieră, în temeiul căreia o penalizare (taxă de control) nu poate fi aplicată pentru parcare pe un teren aflat în proprietate privată accesibil publicului decât dacă există o mențiune clară în acest sens în locul respectiv. Modificarea legislativă se întemeiază, *inter alia*, pe un raport din luna iunie 2013 referitor la protecția sporită a consumatorilor în domeniul serviciilor de parcare, întocmit de un grup de lucru din cadrul Ministerului Justiției, care a fost creat pentru a examina, *inter alia*, necesitatea de a se stabili un quantum maxim al penalizărilor (cu alte cuvinte, sume plătite în plus față de taxa normală pentru parcare) care pot fi impuse în cazul locurilor de parcare private. S-a concluzionat că nu exista o motivație pentru stabilirea unei limite fixe. În considerațiile sale, grupul de lucru a pornit de la prezumția că, atunci când un automobilist parchează pe un teren aflat în proprietate privată, el devine parte, cu toate efectele juridice ce decurg de aici, într-un contract de servicii de parcare (în baza unei cvasi-tranzacții) încheiat cu proprietarul terenului, prin care acceptă, de la bun început, restricții și condiții rezonabile cu privire la parcare, care rezultă cu claritate din indicatoarele prezente în locația respectivă. Potrivit acestui raport, depinde de interpretarea și de evaluarea condițiilor de parcare în dreptul contractelor, precum și de natura semnalizării dacă se justifică sau nu, într-un caz concret, aplicarea unei penalizări care reprezintă – potrivit raportului menționat –, cu toate efectele juridice ce decurg de aici, o amendă aplicată de proprietarul terenului/de societatea de servicii de parcare pentru nerespectarea de către persoana care a parcat a contractului pe care l-a încheiat.

Jurisprudența daneză:

Într-o hotărâre din 12 aprilie 1996 (publicată în *Ugeskrift for Retsvæsen* 1996 883 și în *Tidsskrift for Skatter og Afgifter* 1996 357), Højesteret [Curtea Supremă, Danemarca] s-a pronunțat cu privire la natura, în scopuri de TVA, a „taxelor de parcare majorate” (taxe de control) aplicabile pentru parcare neregulamentară pe un teren aflat în proprietate privată. Højesteret a statuat că astfel de taxe majorate, care sunt percepute pe baza unui raport cvasicontractual, trebuiau considerate ca reprezentând o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu și, prin urmare, ca fiind supuse TVA-ului. Hotărârea a precizat că aceasta este situația independent de faptul că taxele au fost stabilite la un nivel standard, care era foarte ridicat în comparație cu taxa normală pentru parcare, din cauza dorinței societății de servicii de parcare de a evita orice parcare neregulamentară.

Obiectul procedurii principale

Recurs formulat de o întreprindere privată împotriva unei hotărâri, prin care se urmărește, *inter alia*, să se constate că taxele de control percepute de aceasta pentru încălcarea regulamentului privind parcare – în raportul dintre

automobilistul individual și întreprindere – nu constituie o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu supus TVA-ului.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Apcoa Parking Danmark A/S (denumită în continuare „Apcoa”) este o întreprindere privată care exploatează o parcare pe un teren privat în temeiul unui contract încheiat cu proprietarul locației. Apcoa stabilește condițiile de utilizare a locurilor de parcare, care includ, de exemplu, interdicția de a parca în lipsa unui permis individual, durata maximă de parcare și plata pentru parcare. În cazul încălcării condițiilor, Apcoa percepe o „taxă de control” specială (în cuantum de 510 DKK în anii 2008 și 2009).
- 2 Prezenta cauză privește aspectul dacă Apcoa este sau nu obligată la plata TVA-ului pentru aceste taxe de control speciale. Este cert că Apcoa datorează TVA-ul aferent oricărei plăți a taxelor de parcare efectuate în conformitate cu regulamentul.
- 3 La 25 octombrie 2011, Apcoa a solicitat SKAT (administrația fiscală daneză) rambursarea TVA-ului aplicat vânzărilor, aferent taxelor de control percepute. Solicitarea privea sumele plătite de la 1 septembrie 2008 până la 31 decembrie 2009. Acest cuantum a fost evaluat la 25 089 292 DKK.
- 4 La 12 ianuarie 2012, SKAT a respins cererea pentru motivul că taxele de control sunt considerate ca fiind supuse TVA-ului în temeiul Legii privind TVA-ul.
- 5 Decizia SKAT a fost atacată în fața Landsskatteretten [Tribunalul Fiscal Național], care, la 23 decembrie 2014, a menținut decizia SKAT. Landsskatteretten a concluzionat că există 13 tipuri de situații în care Apcoa Parking Danmark A/S percepe o taxă de parcare majorată. În toate aceste cazuri, automobilistul parchează și, așadar, beneficiază de serviciile de parcare. Landsskatteretten a arătat *inter alia* că hotărârea Curții de Justiție pronunțată în cauza C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, privea prestarea de servicii hoteliere și, în speță, în special, situația în care clientul anulează contractul încheiat pentru prestarea unui serviciu convenit. În cauza respectivă, nu a fost furnizat nicidecum vreun serviciu, iar operatorul hotelier a putut păstra garanția depusă de client ca plată efectuată cu titlu de despăgubire pentru pierderea suferită de hotelier, fără aplicarea TVA-ului. În opinia Landsskatteretten, situația asupra căreia s-a pronunțat Curtea de Justiție nu a putut modifica concluzia la care s-a ajuns în dreptul danez, *inter alia*, într-o hotărâre din anul 1996. Acesta a statuat *inter alia* că, în situația parcării, nu există o anulare a unui contract fără legătură cu prestarea unui serviciu sau o situație comparabilă. Persoana care parchează beneficiază – independent de circumstanțele nelegale (și anume parcarea neregulamentară) – de o zonă de parcare. Prin urmare, Landsskatteretten a statuat că taxele de control erau supuse TVA-ului.

- 6 Apcoa a introdus o cale de atac împotriva deciziei Landsskatteretten în fața Retten i Kolding [Tribunalul din Kolding, Danemarca], care, prin hotărârea din 23 ianuarie 2017, s-a pronunțat în favoarea Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca). Retten i Kolding a făcut trimitere la hotărârea Højesteret din 1996 și a menținut decizia Landsskatteretten. În continuare, Retten i Kolding a făcut referire la raportul grupului de lucru din cadrul Ministerului Justiției și a constatat că aprecierile grupului de lucru referitoare la caracterul de amendă al taxei de control nu erau pertinente în măsura în care se raportau numai la interpretarea și la evaluarea condițiilor de parcare în dreptul contractelor, precum și la natura semnificativității.
- 7 Apcoa a declarat apel împotriva hotărârii Retten i Kolding în fața Vestre Landsret [Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca], care a menținut hotărârea Retten i Kolding, făcând referire la aceleași motive cu cele invocate de Landsskatteretten și de Retten i Kolding, inclusiv, în special, făcând referire la hotărârea Højesteret din anul 1996 și la faptul că, în toate cazurile, pentru a putea fi percepută taxa de control, automobilistul trebuie să fi parcat și, astfel, să fi utilizat efectiv locul de parcare pentru vehiculul său pentru o anumită perioadă de timp și că, prin urmare, există o legătură directă între parcare și plata sumei. Vestre Landsret a constatat, așadar, că suma percepută în baza unui raport de natură cvasicontractuală trebuie considerată o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu în înțelesul articolului 4 alineatul 1) din Legea privind TVA-ul. În plus, Vestre Landsret a statuat că concluziile care pot fi desprinse din jurisprudența Curții de Justiție ulterioară hotărârii pronunțate de Højesteret cu privire la sintagma „prestare de servicii cu titlu oneros”, inclusiv în cauza C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, nu trebuie interpretate în sensul că nu se menține situația de drept constatată de Højesteret în hotărârea sa din anul 1996.
- 8 Hotărârea pronunțată de Vestre Landsret a făcut obiectul unui recurs în fața Højesteret, introdus de Apcoa, care a solicitat *inter alia* ca Skatteministeriet să recunoască faptul că taxele de control percepute de Apcoa pentru încălcarea regulamentului privind parcare – în cadrul unui raport între automobilistul individual și Apcoa – nu constituie o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu supus TVA-ului. Skatteministeriet a cerut menținerea hotărârii pronunțate de Vestre Landsret. Cauza aflată pe rolul Højesteret privește numai obligația societății Apcoa de a plăti TVA-ul aferent taxelor de control percepute de Apcoa de la automobilisti în cauză.

Principalele argumente ale părților din acțiunea principală

- 9 **Apcoa** a argumentat în special că taxele de control nu constituie o contraprestație pentru dreptul de a utiliza în mod continuu parcare. Dimpotrivă, acestea sunt motivate de dorința Apcoa de a evita orice parcare neregulamentară și reprezintă o amendă pe care automobilistul trebuie să o plătească pentru încălcarea condițiilor de parcare. În plus, taxele sunt plătite la un nivel standard, fără nicio legătură economică specifică cu valoarea unui serviciu de parcare.

- 10 Potrivit Apcoa, nu există o prestare de servicii oferită cu titlu oneros. În consecință, prezenta cauză nu este de natură să intre sub incidența articolului 4 alineatul 1) din Legea privind TVA-ul sau a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.
- 11 Din jurisprudența Curții de Justiție, Apcoa a evidențiat în special Hotărârea din 8 iulie 2007, pronunțată în cauza C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.
- 12 **Skatteministeriet** a arătat în special că, în schimbul plății taxei de control, automobilistului i se pune de fapt la dispoziție un loc de parcare. Faptul că automobilistul a „achiziționat” un loc de parcare cu încălcarea regulamentului și că trebuie, în consecință, să achite taxa de control este lipsit de relevanță. Există, așadar, o legătură directă între perceperea taxei de control și acțiunea de parcare în sine. În anul 2009, taxele de control au reprezentat aproximativ 34 % din cifra de afaceri netă a Apcoa și constituie, așadar, o parte semnificativă a activității sale economice.
- 13 În opinia Skatteministeriet, există, așadar, o prestare de servicii cu titlu oneros. Prin urmare, prezenta cauză intră sub incidența articolului 4 alineatul 1) din Legea privind TVA-ul și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.
- 14 Din jurisprudența Curții de Justiție, Skatteministeriet a evidențiat în special Hotărârea din 22 noiembrie 2018, pronunțată în cauza C-295/17, *MEO*.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 15 Taxa de control pentru nerespectarea regulamentului de parcare pe un teren privat a fost considerată în dreptul danez, până în prezent, ca fiind supusă TVA-ului în temeiul Legii privind TVA-ul. Se poate deduce de aici că obligația de a plăti penalizarea se întemeiază pe o relație de natură cvasicontractuală și că există, așadar, un raport juridic între Apcoa și persoana care parchează, astfel cum se menționează, *inter alia*, la punctul 14 din Hotărârea din 3 martie 1994, pronunțată în cauza C-16/93, *Tolsma*.
- 16 Părțile sunt în dezacord cu privire la existența sau inexistența unui schimb reciproc de servicii.
- 17 Curtea nu pare să se fi pronunțat anterior cu privire la natura taxelor de control în contextul legislației în materia TVA-ului. Højesteret apreciază că, în lumina modului de redactare a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu jurisprudența Curții de Justiție, nu este cert dacă această dispoziție ar trebui să fie interpretată în sensul că astfel de taxe constituie o contraprestație pentru furnizarea unui serviciu, supusă TVA-ului.
- 18 În cursul procedurii, au fost oferite informații din care reiese că autoritățile fiscale din Regatul Unit, din Suedia și din Germania consideră că taxele de control pentru nerespectarea condițiilor de parcare pe un teren privat nu sunt supuse TVA-ului.

- 19 Dat fiind faptul că o clarificare a acestui aspect este esențială pentru soluționarea prezentei cauze și că incertitudinea privește interpretarea unei norme de drept al Uniunii, Højesteret consideră că este necesar să se solicite Curții de Justiție să răspundă la întrebarea preliminară.

DOCUMENT DE LUCRU