

- **Oплата за не przestrzeganie warunków użytkowania parkingu w VAT**
– Krzysztof Kasprzyk, TAXBY doradztwo podatkowe sp. z o.o.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii z dnia 20 stycznia 2022 r. C-90/20

Art. 2 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne pobierane przez spółkę prawa prywatnego prowadzącą prywatne parkingi w razie nie przestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne usługi w rozumieniu tego przepisu, które jako takie podlegają podatkowi od wartości dodanej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Poprzez swe pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że opłaty kontrolne pobierane przez spółkę prawa prywatnego prowadzącą prywatne parkingi w razie nie przestrzegania przez kierowców ogólnych warunków użytkowania tych parkingów należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne usługi w rozumieniu tego przepisu i podlegające jako takie VAT.

W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który określa zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odpłatne świadczenie usług wykonywane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

W rozumieniu tego przepisu świadczenie usług dokonywane jest 'odpłatnie' tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie należy zauważyć, że parkowanie na określonym miejscu znajdującym się na jednym z parkingów, którymi zarządza Apcoa, powoduje powstanie stosunku prawnego między tą spółką jako usługodawcą i zarządzającym danym parkingiem a kierowcą, który skorzystał z tego miejsca parkingowego.

W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w ramach tego stosunku prawnego strony korzystają z praw i wywiązują się z obowiązków, zgodnie z ogólnymi warunkami użytkowania odnośnych parkingów, wśród których znajdują się w szczególności udostępnienie przez Apcoa miejsca parkingowego i spoczywający na danym kierowcy obowiązek uiszczenia, oprócz opłaty za parkowanie, stosownie do okoliczności, w razie nie przestrzegania tych ogólnych warunków, kwoty odpowiadającej opłatom kontrolnym za nieprawidłowe parkowanie, wskazanej na tablicy informacyjnej, o której mowa w pkt 11 niniejszego wyroku.

W tym kontekście zatem, po pierwsze, jeśli chodzi o warunek dotyczący istnienia świadczeń wzajemnych w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku, wydaje się, że warunek ten jest spełniony. Uiszczenie opłat za parkowanie oraz, stosownie do okoliczności, kwoty odpowiadającej opłatom kontrolnym za nieprawidłowe parkowanie stanowi bowiem wynagrodzenie za udostępnienie miejsca parkingowego.

Co się tyczy, po drugie, warunku, zgodnie z którym wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku, należy zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 51 opinii, że kierowca, który uiszcza te opłaty kontrolne, skorzystał z miejsca parkingowego lub strefy parkowania, a wysokość tych opłat kontrolnych wynika z tego, że warunki zaakceptowane przez danego kierowcę zostały spełnione.

W związku z tym łączna kwota, jaką kierowcy zobowiązali się zapłacić w zamian za świadczoną przez Apcoa usługę parkingową - w stosownych przypadkach wraz z opłatami kontrolnymi za nieprawidłowe parkowanie - stanowi warunki, na jakich faktycznie skorzystali oni z miejsca parkingowego, i to nawet jeśli zdecydowali się oni na nieprawidłowe jego użytkowanie, przekraczając dozwolony czas postoju, nie uzasadniając prawidłowo swojego prawa postoju czy też parkując na miejscu zastrzeżonym, nieoznaczonym lub w sposób utrudniający ruch, z naruszeniem ogólnych warunków użytkowania odnośnych parkingów.

W rezultacie wydaje się, że te opłaty kontrolne mogą mieć bezpośredni związek z usługą parkingową i w konsekwencji można je uznać za integralną część całkowitej kwoty, którą kierowcy zobowiązali się zapłacić Apcoa, decydując się na zaparkowanie swojego pojazdu na jednym z parkingów, którymi spółka ta zarządza.

Ponadto kwota wspomnianych opłat kontrolnych odpowiada odzyskaniu części kosztów związanych ze usługami, jakie wyświadczyła Apcoa na rzecz tych kierowców. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 61 opinii, kwota ta musi uwzględniać wyższy koszt prowadzenia parkingów, wygenerowany przez postój, który jest niezgodny z normalnymi warunkami korzystania z oferowanej usługi. To świadczenie wzajemne ma również zapewnić Apcoa wynagrodzenie umowne za usługę na warunkach, których zastosowanie można przypisać usługobiorcy, a które nie mogą zmienić rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych istniejących w relacji między nimi.

Ustalenie to znajduje potwierdzenie w wyjaśnieniach przedstawionych przez Apcoa w odpowiedzi na pytania na piśmie, które zostały do niej skierowane przez Trybunał w ramach niniejszego postępowania, zgodnie z którymi spółka ta potwierdziła zasadniczo, że te opłaty kontrolne stanowiły dochody o stałym charakterze. W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w latach podatkowych 2008 i 2009 dochody uzyskane przez nią z owych opłat kontrolnych wynosiły około 35% jej obrotu, czyli 10,4 mln EUR w 2008 r. i 11 mln EUR w 2009 r.

Ponadto w odpowiedziach na pytania na piśmie Trybunału Apcoa zwraca w istocie uwagę, że jeżeli po upływie czasu postoju, za który zostały uiszczone przez danego kierowcę opłaty za parkowanie, kierowca ten nie odbierze swojego pojazdu, pojazd ten pozostaje na parkingu za naliczeniem opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie, które to naliczenie stosownie do okoliczności może nastąpić wielokrotnie, i to aż do momentu, gdy ten kierowca ten odbierze pojazd.

Tego rodzaju okoliczności mogą świadczyć o istnieniu bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a opłatami kontrolnymi pobranymi przez Apcoa w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku.

Wniosek ten potwierdzają w istocie realia gospodarcze i handlowe danej transakcji, z zastrzeżeniem weryfikacji, jaką powinien przeprowadzić sąd odsyłający. Otóż, co się tyczy wartości warunków umownych w ramach transakcji podlegającej opodatkowaniu,

uwzględnienie tych rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

Apcoa i Komisja Europejska podniosły jednak, że kwoty zapłaconej przez kierowcę z tytułu takich opłat kontrolnych nie można uznać za rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy ani uznać jej za wynagrodzenie za świadczenie samodzielnej usługi w rozumieniu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 21-35), ponieważ udostępnienie przez Apcoa tego miejsca parkingowego nie jest uzależnione od uiszczenia przez danego kierowcę tych opłat kontrolnych.

(...)

Trybunał przyznał jednak, że bezpośredni związek istnieje wówczas, gdy dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego - i odwrotnie (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

Otóż jest tak w niniejszym przypadku, ponieważ, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 66 opinii, pobieranie przez Apcoa opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie i parkowanie przez danego kierowcę w szczególnych okolicznościach, które określiła ta spółka, a które pociągają za sobą takie podwyższone opłaty za parkowanie, są ze sobą powiązane. Konieczność przeprowadzenia kontroli nieprawidłowego parkowania i w konsekwencji nałożenie takich opłat kontrolnych nie może bowiem mieć miejsca, jeżeli usługa udostępnienia miejsca parkingowego nie została wcześniej wykonana.

(...)

Wniosku zawartego w pkt 37 niniejszego wyroku nie jest również w stanie podważyć argumentacja przedstawiona przez Apcoa, zgodnie z którą, po pierwsze, kwota fakturowana przez nią z tytułu opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie jest z góry ustalona i pozostaje bez konkretnego gospodarczego związku z wartością świadczonej usługi parkingowej, a po drugie, na gruncie prawa duńskiego kwota ta stanowi karę.

Co się tyczy w pierwszej kolejności argumentu Apcoa, zgodnie z którym rzeczona kwota jest z góry określona i pozostaje bez konkretnego gospodarczego związku z wartością świadczonej usługi parkingowej, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dla zakwalifikowania transakcji jako transakcji dokonanej odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT bez znaczenia jest wysokość świadczenia wzajemnego, w szczególności okoliczność, czy jest ona równa kosztom poniesionym przez podatnika w związku ze świadczeniem usługi, czy też od nich wyższa lub niższa. Taka okoliczność nie może mieć bowiem wpływu na bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

Jeśli chodzi w drugiej kolejności o podniesiony przez Apcoa argument, zgodnie z którym kwota fakturowana przez nią z tytułu opłat kontrolnych za nieprawidłowe parkowanie jest uznawana w prawie krajowym za karę, wystarczy przypomnieć, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 42 opinii, że dla celów wykładni przepisów dyrektywy VAT ocena tego, czy płatność dokonywana jest w zamian za świadczenie usługi, jest kwestią z zakresu prawa Unii, którą należy rozstrzygać odrębnie od oceny dokonywanej na mocy prawa krajowego (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17,

Orzeczenia powiązane

Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2018 r. C-295/17

Przepisy

Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347)

Art. 2 ust. 1 lit. c) opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: (...) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

Art. 9 ust. 1 »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność

gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.'

Art. 73 „W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.”

Główne problemy

1. Naruszenie postanowień umownych/przepisów prawa jako przesłanka do wyłączenia czynności z zakresu opodatkowania VAT,
2. Dorozumiane zawiązanie stosunku prawnego poprzez tolerowanie stanu lub zachowania,
3. Kara/opłata o charakterze sankcyjnym lub odszkodowawczym a pojęcie wynagrodzenie w rozumieniu przepisów o VAT,
4. Relacja pomiędzy wartością wynagrodzenia a zakresem wykonanego świadczenia.