

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Cauza C-90 din 2020, Apcoa Parking Danmark AS. Regimul TVA pentru taxe de control penalizatoare în domeniul parcărilor auto realizate în regim privat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

20 ianuarie 2022(\*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Activități desfășurate de o societate de drept privat – Exploatarea de parcări pe terenuri private – Taxe de control percepute de această societate în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a acestor parcări – Calificare – Realitatea economică și comercială a operațiunilor”

În cauza C-90/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Højesteret (Curtea Supremă, Danemarca), prin decizia din 7 februarie 2020, primită de Curte la 24 februarie 2020, în procedura

**Apcoa Parking Danmark A/S**

împotriva

**Skatteministeriet,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, doamna I. Ziemele și domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb (raportor) și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Apcoa Parking Danmark A/S, de J. Steen Hansen, avocat;
- pentru guvernul danez, inițial de J. Nymann-Lindgren, M. S. Wolff și V. P. Jørgensen, apoi de M. S. Wolff și V. P. Jørgensen, în calitate de agenți, asistați de B. Søres Petersen, avocat;
- pentru Irlanda, de J. Quaney și A. Joyce, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și U. Nielsen, în calitate de agenți,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 iunie 2021,

pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Apcoa Parking Danmark A/S (denumită în continuare „Apcoa”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a taxelor de control percepute de această societate în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a parcarilor, situate pe terenuri private, a căror administrare o asigură aceasta.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede că este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

#### *Dreptul danez*

##### *Legea privind TVA-ul*

5 Articolul 4 alineatul 1 din lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (Legea privind TVA-ul) din 18 mai 1994 (*Lovtidende* 1994 A, p. 1727), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Bunurile și serviciile furnizate cu titlu oneros pe teritoriul național sunt supuse [TVA-ului]. «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. O prestare de servicii include orice altă prestare.”

6 Potrivit articolului 13 alineatul 1 punctul 8) din această lege:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Următoarele bunuri și servicii sunt scutite de [TVA]:

[...]

8) Administrarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, precum și furnizarea de gaze, apă, energie electrică și încălzire legată de închiriere sau de leasing. Scutirea nu acoperă însă [...] închirierea locurilor de camping, de parcare sau a spațiilor publicitare, precum și închirierea spațiilor de depozitare temporară.”

7 Articolul 27 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„În cazul livrării de bunuri și servicii, baza de impozitare este constituită din remunerația, inclusiv subvențiile, legată direct de prețul bunurilor sau al serviciilor, însă nu include taxa prevăzută de prezenta lege. Dacă plata se efectuează în totalitate sau în parte înaintea livrării sau înainte de emiterea facturii, baza de impozitare se ridică la 80 % din suma primită.”

### *Codul rutier*

8 Instanța de trimitere arată că færdselsloven (Codul rutier), în versiunea aplicabilă litigiului principal, nu enumeră situațiile în care pot fi percepute taxe de control al parcării neregulamentare pe un teren privat. Aceasta precizează totuși că, după o modificare legislativă intervenită în 2014, articolul 122c din acest cod prevede:

„[În cazul parcării pe domeniul privat deschis publicului, redevența de control (taxa de control) nu poate fi impusă decât în cazul în care este indicată în mod clar la fața locului (sub rezerva unei interdicții generale și clar marcate a parcării în zonă).”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

9 Apcoa, societate privată de drept danez, are ca activitate principală exploatarea de parcări pe terenuri private, în acord cu proprietarii acestor terenuri.

10 În cadrul activității sale, Apcoa stabilește condițiile generale de utilizare a parcărilor a căror administrare o asigură, precum cele referitoare la tarifarea și la durata maximă a parcării.

11 La intrarea în fiecare dintre aceste parcări se află un panou care indică, pe de o parte, că „[z]ona [de parcare] este exploatată în conformitate cu normele dreptului privat” și, pe de altă parte, că „[î]ncălcarea regulamentului poate duce la perceperea unor taxe de control de 510 [coroane daneze] (DKK)” (aproximativ 70 de euro) sau „de 510 DKK pe zi”. Aceste sume reflectau taxele de control aplicate de Apcoa în exercițiile fiscale în cauză, și anume exercițiile 2008 și 2009.

12 Este cert că Apcoa exercită o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, și este supusă la plata TVA-ului pentru plata taxelor de parcare efectuată în conformitate cu normele acestuia. În schimb, aceasta contestă că ar fi obligată la plata TVA-ului aferent taxelor de control.

13 La 25 octombrie 2011, Apcoa a prezentat la SKAT (administrația fiscală, Danemarca) o cerere de rambursare a TVA-ului achitat, pentru aceste taxe de control, în perioada cuprinsă între 1

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

septembrie 2008 și 31 decembrie 2009, al cărui quantum se ridică la 25 089 292 DKK (aproximativ 3 370 000 de euro).

14 Prin decizia din 12 ianuarie 2012, administrația fiscală a respins această cerere pentru motivul că, în temeiul dispozițiilor naționale aplicabile, astfel cum au fost prezentate la punctele 5-8 din prezenta hotărâre, taxele de control menționate erau considerate, în dreptul danez, ca fiind supuse TVA-ului.

15 Această decizie de respingere, confirmată de Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), a făcut obiectul unei acțiuni introduse de Apcoa la Retten i Kolding (Tribunalul din Kolding, Danemarca). Prin hotărârea din 23 ianuarie 2017, această instanță a respins acțiunea, considerând în esență că taxele de control aplicate de Apcoa, pe care le-a calificat drept „redevențe de parcare majorate”, percepute în cazul nerespectării de către un automobilist a condițiilor generale de utilizare a parcarilor a căror administrare o asigură Apcoa, constituiau contrapartida prestării serviciului de parcare de care beneficia automobilistul respectiv.

16 Apcoa a declarat apel împotriva acestei hotărâri la Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca). Prin hotărârea din 10 septembrie 2018, această instanță a respins apelul pentru motivul că, în speță, exista o corelație directă între serviciul de parcare și plata taxelor de control al parcării neregulamentare pe terenul privat. Astfel, quantumul respectiv trebuia considerat drept contrapartida unei prestări de servicii, în sensul articolului 4 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

17 Hotărârea pronunțată de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest) a făcut obiectul unui recurs la Højesteret (Curtea Supremă), instanța de trimitere, în cadrul căruia Apcoa susținea în esență că suma pe care o facturează cu titlu de taxe de control, în cazul încălcării de către un automobilist a condițiilor generale de utilizare a parcarilor a căror administrare o asigură aceasta, nu constituie contraprestația menținerii dreptului la parcare de care automobilistul se putea prevala în schimbul redevențelor de parcare. Acest quantum, în măsura în care, pe de o parte, este predeterminat, fără nicio legătură economică concretă cu valoarea serviciului de parcare furnizat și, pe de altă parte, constituie, în dreptul danez, o penalitate pentru încălcarea acestor condiții generale de utilizare, nu poate fi considerat că intră în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA coroborat cu articolul 4 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

18 Ministerul Finanțelor răspunde că, din moment ce automobilistul în cauză ar obține, în schimbul taxelor de control al parcării neregulamentare, un acces efectiv la un loc de parcare, există o legătură directă între serviciul de parcare și aceste taxe de control. Acest minister arată, în plus, că respectivele taxe de control constituie o parte importantă a cifrei de afaceri a Apcoa, sumele percepute cu titlu de taxe de control reprezentând, de exemplu în exercițiul fiscal 2009, 34 % din cifra sa de afaceri.

19 Instanța de trimitere subliniază mai întâi că prezenta trimitere preliminară privește numai problema eventualei supuneri la plata TVA-ului a taxelor de control percepute de Apcoa în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a parcarilor a căror administrare o asigură această societate. În plus, respectiva instanță precizează, pe de o parte, că este cert că parcare a însăși este supusă TVA-ului și, pe de altă parte, că litigiul principal nu privește supunerea la plata acestei taxe a sumelor repartizate între Apcoa și proprietarul zonei de parcare în cauză.

20 Acestea fiind precizate, instanța menționată expune cele 13 situații în care Apcoa percepe taxe de control al parcării neregulamentare, și anume:

„1. Plata unei redevențe insuficiente.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2. Tichet de parcare valabil care nu este vizibil pe parbriz.
3. Bilet care nu poate fi controlat, de exemplu, dacă tichetul de parcare nu este plasat corect.

Cazurile 1-3 se aplică în cazul parcării cu plată.

4. Lipsa unui tichet de parcare valabil, de exemplu, în cadrul unei parcări rezidențiale pentru care este necesară autorizația de a utiliza locuri de parcare specifice.

5. Parcarea pe un loc rezervat persoanelor cu mobilitate redusă. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare necesită prezența unui panou de parcare pentru persoane cu mobilitate redusă, indiferent dacă parcarea este gratuită sau cu plată. Pentru a putea parca pe aceste spații, automobilistul în cauză trebuie să fi plasat un document justificativ al mobilității sale reduse pe parbrizul vehiculului său.

6. Parcarea în afara spațiilor de parcare desemnate. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează toate tipurile de spații de parcare atunci când un panou indică parcarea în interiorul spațiilor în cauză.

7. Parcarea interzisă. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează, de exemplu, parcarea pe o cale de acces rezervată vehiculelor de combatere a incendiilor.

8. Zonă de parcare rezervată. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează toate tipurile de locuri de parcare pentru care este necesar să se parcheze în locuri specifice.

9. Lipsa unui disc de parcare vizibil.

10. Disc de parcare plătit în mod incorect sau timp de parcare indicat depășit.

11. Disc de parcare ilizibil. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează, de exemplu, cazul în care acele discului de parcare respectiv s-au desprins sau dacă există o eroare într-un disc electronic.

12. Discuri de parcare multiple. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează cazurile în care automobilistul în cauză a plasat mai multe discuri de parcare pe parbrizul vehiculului său pentru a prelungi durata parcării sale.

Cazurile 9-12 sunt cazuri în care parcarea este gratuită pentru o durată limitată, dar este necesar un disc de parcare ca dovadă a momentului în care a fost parcat vehiculul.

13. Altele. Acest motiv de aplicare a taxelor de control al parcării neregulamentare vizează cazurile de încălcare a regulilor generale de utilizare a parcărilor în cauză care nu corespund niciuneia dintre cele 12 situații care precedă. Acesta se aplică, de exemplu, atunci când parcarea împiedică în mod clar circulația. Dacă este utilizat prezentul motiv de aplicare a acestor taxe de control, el va fi completat cu un text care descrie încălcarea.”

21 Această instanță procedează în continuare la o evocare a principalelor concluzii ale jurisprudenței Curții în materie de prestări de servicii supuse TVA-ului în ceea ce privește, pe de o

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

parte, condițiile privind existența unor „prestații reciproce” care stabilesc un „raport juridic” care reflectă, dacă este cazul, o „legătură directă” între serviciul prestat și contrapartida primită și, pe de altă parte, condiția ca sumele plătite să constituie „contrapartida efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat”. Instanța de trimitere se referă în special la Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), și la Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), precizând în același timp că, în cadrul procedurii principale, Apcoa se prevalează de prima dintre aceste hotărâri, în timp ce Ministerul Finanțelor face referire în special la cea de a doua dintre ele.

22 În sfârșit, instanța menționată arată că, în mod tradițional, în Danemarca, sumele percepute de societăți de gestiune de drept privat precum Apcoa, cu titlu de taxe de control al parcurii neregulamentare, au fost întotdeauna considerate ca fiind supuse TVA-ului. În această privință, ea se referă în special la jurisprudența sa rezultată dintr-o hotărâre din 12 aprilie 1996, prin care aceasta s-a pronunțat cu privire la natura, în raport cu TVA-ul, a unor astfel de taxe de control, pe care le calificase drept „redevențe majorate de parcare”. Din această hotărâre reiese că astfel de „redevențe majorate”, percepute în temeiul unei relații cvasicontractuale, trebuiau considerate contrapartida unei prestări de servicii și, prin urmare, supuse TVA-ului, în pofida faptului că aceste „redevențe majorate” erau stabilite la un tarif predeterminat și semnificativ în raport cu cel care corespunde redevenței de parcare înseși, „redevențele majorate” menționate vizând evitarea unei parcurii neregulamentare.

23 Ar fi, așadar, posibil să se considere că obligația, care revine automobiliștilor care au încălcat condițiile generale de utilizare a parcurilor în cauză, de a plăti taxe de control al parcurii neregulamentare se întemeiază pe o relație de natură cvasicontractuală și că există, în consecință, între Apcoa și acești automobiliști, un „raport juridic”, în sensul jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14). Ar subzista totuși îndoieli în ceea ce privește problema dacă aceste taxe de control pot fi considerate în mod legitim ca reprezentând remunerarea unei prestări de servicii supuse TVA-ului, îndoieli coroborate cu faptul că, potrivit informațiilor de care dispune această instanță, autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii precum Republica Federală Germania și Regatul Suediei nu ar supune TVA-ului astfel de taxe de control.

24 În aceste condiții, Højesteret (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] 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?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

25 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că taxele de control percepute de o societate de drept privat însărcinată cu exploatarea de parcări private în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a acestor parcări trebuie considerate drept contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, și supuse ca atare TVA-ului.

26 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care definește domeniul de aplicare al TVA-ului, este supusă TVA-ului prestarea de

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

27 O prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul dispoziției menționate decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 31 și jurisprudența citată).

28 În speță, este necesar să se arate că parcare pe un spațiu determinat, situat în una dintre parcurile a căror administrare o asigură Apcoa, dă naștere unui raport juridic între această societate, în calitate de prestator de servicii și administrator al parcării în cauză, și automobilistul care a utilizat acest spațiu.

29 În această privință, reiese din dosarul de care dispune Curtea că, în cadrul acestui raport juridic, părțile beneficiază de drepturi și își asumă obligații, în conformitate cu condițiile generale de utilizare a parcarilor în cauză, printre care figurează în special punerea la dispoziție de către Apcoa a unui spațiu de parcare și obligația automobilistului în cauză de a plăti, pe lângă redevențele de parcare, dacă este cazul, în cazul nerespectării acestor condiții generale, cuantumul corespunzător taxelor de control al parcării neregulamentare, indicat pe panourile de semnalizare menționate la punctul 11 din prezenta hotărâre.

30 În consecință, în acest context, în ceea ce privește, pe de o parte, condiția privind existența unor prestații reciproce, în sensul jurisprudenței citate la punctul 27 din prezenta hotărâre, rezultă că această condiție este îndeplinită. Astfel, plata redevențelor de parcare, precum și, dacă este cazul, a sumei corespunzătoare taxelor de control al parcării neregulamentare constituie contrapartida punerii la dispoziție a unui spațiu de parcare.

31 În ceea ce privește, pe de altă parte, condiția care impune ca plata primită de prestatorul de servicii să constituie contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului, în sensul jurisprudenței citate la punctul 27 din prezenta hotărâre, este necesar să se arate, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctul 51 din concluzii, că automobilistul care plătește aceste taxe de control a beneficiat de un spațiu sau de o zonă de parcare și că valoarea taxelor de control menționate rezultă din faptul că condițiile acceptate de automobilistul în cauză sunt îndeplinite.

32 Prin urmare, cuantumul total al sumelor pe care automobilistii s-au angajat să le plătească în schimbul serviciului de parcare furnizat de Apcoa, inclusiv, dacă este cazul, taxele de control al parcării neregulamentare, reprezintă condițiile în care aceștia au beneficiat efectiv de un spațiu de parcare, iar aceasta chiar dacă au ales să-l utilizeze excesiv, depășind timpul de parcare autorizat, nejustificând în mod corect dreptul lor de parcare sau parcând pe un spațiu nerezervat, nedeseșnat sau necorespunzător, contrar condițiilor generale de utilizare a parcarilor în cauză.

33 Rezultă, în consecință, că aceste taxe de control pot avea o legătură directă cu serviciul de parcare și, așadar, pot fi considerate ca făcând parte integrantă din suma totală pe care acești automobilisti s-au angajat să o plătească către Apcoa, hotărând să parcheze vehiculul lor în una dintre parcurile a căror administrare o asigură această societate.

34 În plus, cuantumul respectivelor taxe de control corespunde recuperării unei părți din costurile asociate prestării serviciilor pe care Apcoa le-a furnizat acestora. Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 61 din concluzii, această sumă ține seama în mod necesar de costul de exploatare

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

mai ridicat al parcarilor, generat de o parcare care nu îndeplinește condițiile normale de utilizare a serviciului oferit. Această contraprestație urmărește de asemenea să asigure societății Apcoa o remunerare contractuală a prestației efectuate în condiții imputabile utilizatorului, care nu sunt de natură să schimbe realitatea economică și comercială a relației lor.

35 Această considerație este confirmată de precizările furnizate de Apcoa ca răspuns la întrebările scrise care i-au fost transmise de Curte în cadrul prezentei proceduri, potrivit cărora, în esență, această societate a confirmat că obține din aceste taxe de control venituri cu caracter permanent. În această privință, reiese din dosarul de care dispune Curtea că, pentru exercițiile fiscale 2008 și 2009, veniturile încasate de aceasta, provenite din taxele de control menționate, se ridicau la aproximativ 35 % din cifra sa de afaceri, și anume 10,4 milioane de euro în 2008 și 11 milioane de euro în anul 2009.

36 Pe de altă parte, în răspunsurile sale la întrebările scrise adresate de Curte, Apcoa remarcă în esență că, dacă, la expirarea duratei de parcare pentru care au fost plătite redevențe de parcare de către automobilistul în cauză, acesta din urmă nu își recuperează vehiculul, vehiculul respectiv rămâne parcat, prin facturarea, efectuată eventual în mai multe rânduri, a taxelor de control al parcării neregulamentare, iar aceasta până când automobilistul respectiv recuperează vehiculul.

37 Asemenea elemente sunt de natură să stabilească existența unei legături directe între serviciul prestat și taxele de control percepute de Apcoa, în sensul jurisprudenței citate la punctul 27 din prezenta hotărâre.

38 Această concluzie este astfel confirmată de realitatea economică și comercială a operațiunii în cauză, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere. Or, în ceea ce privește valoarea clauzelor contractuale în cadrul calificării unei operațiuni taxabile, luarea în considerare a acestei realități constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 43 și jurisprudența citată).

39 Apcoa și Comisia Europeană au arătat însă că suma plătită de un automobilist cu titlu de astfel de taxe de control nu poate fi considerată ca reprezentând contravaloarea efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat care a fost furnizat beneficiarului și nici nu poate fi interpretat ca o contravaloare a unei prestări de servicii autonome, în sensul jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctele 21-35), din moment ce punerea la dispoziție de către Apcoa a unui spațiu de parcare nu depinde de achitarea de către automobilistul în cauză a acestor taxe de control.

40 În această privință, trebuie arătat că, desigur, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 68 și jurisprudența citată).

41 Curtea a admis totuși că există o legătură directă atunci când două prestații se condiționează reciproc, și anume una nu este efectuată decât cu condiția ca cealaltă să fie de asemenea efectuată și reciproc (Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 26 și jurisprudența citată).

42 Or, această situație se regăsește în speță, în măsura în care, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 66 din concluzii, perceperea de către Apcoa a unor taxe de control al parcării



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

neregulamentare și parcare efectuată de automobilistul în cauză în împrejurările speciale pe care le-a determinat și din care rezultă acest tarif majorat sunt legate între ele. Astfel, necesitatea unui control al parcării neregulamentare și, în consecință, impunerea unor asemenea taxe de control nu pot exista dacă serviciul de punere la dispoziție a unui loc de parcare nu a fost furnizat în prealabil.

43 În plus, trebuie să se constate că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), prestarea de servicii în discuție nu fusese furnizată. Or, în cadrul cauzei principale, prestația de punere la dispoziție a unui loc de parcare a fost într-adevăr efectuată.

44 Nu este de natură să se opună concluziei deduse la punctul 37 din prezenta hotărâre nici argumentația invocată de Apcoa potrivit căreia, pe de o parte, cuantumul pe care îl facturează cu titlu de taxe de control al parcării neregulamentare este prestabilit și fără o legătură economică concretă cu valoarea serviciului de parcare furnizat și, pe de altă parte, acest cuantum constituie, în dreptul danez, o penalitate.

45 În ceea ce privește, în primul rând, argumentul invocat de Apcoa potrivit căruia cuantumul respectiv este prestabilit și fără o legătură economică concretă cu valoarea serviciului de parcare furnizat, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, este lipsit de relevanță, în ceea ce privește calificarea unei operațiuni drept operațiune efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, cuantumul contraprestației, în special faptul că aceasta este egală, superioară sau inferioară costurilor pe care persoana impozabilă le-a efectuat în cadrul prestării sale. Astfel, o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contraprestația obținută (Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 29 și jurisprudența citată).

46 În ceea ce privește, în al doilea rând, argumentația invocată de Apcoa potrivit căreia cuantumul pe care îl facturează cu titlu de taxe de control al parcării neregulamentare este calificat, în dreptul național, drept penalitate, este suficient să se amintească, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 42 din concluzii, că, în vederea interpretării dispozițiilor Directivei TVA, aprecierea aspectului dacă plata unei remunerații intervine în schimbul unei prestări de servicii este o problemă de drept al Uniunii care trebuie să fie soluționată independent de aprecierea făcută în dreptul național (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctele 69 și 70).

47 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că taxele de control percepute de o societate de drept privat însărcinată cu exploatarea de parcări private în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a acestor parcări trebuie considerate drept contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, și supusă ca atare TVA-ului.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**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 percepute de o societate de drept privat însărcinată cu exploatarea de parcări private în cazul nerespectării de către automobiliști a condițiilor generale de utilizare a acestor parcări trebuie considerate drept contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, și supusă ca atare taxei pe valoare adăugată (TVA).**