

Kohtuasi C-785/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

19. detsember 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. detsember 2023

Kassaator:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja)

Vastutaja kassatsioonimenetluses:

„Bulgarian Posts“ EAD

Põhikohtuasja ese

Menetlus, mille alus on Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja; edaspidi „kassaator“) kassatsioonkaebus Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia linna halduskohus) otsuse peale, millega „Bulgarian Posts“ EAD kaebuse alusel tühistati selle äriühingu suhtes tehtud maksuotsus ajavahemiku 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2015 eest käibemaksu tagantjärele sissenõudmise kohta.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus direktiivi 2006/112 artikli 132 ja direktiivi 97/67 artikli 12 tõlgendamise kohta.

Eelotsuse küsimused

1. Kas teenuseid, mida tegevusloa omanik osutab universaalse postiteenuse osutamiseks Bulgaaria Vabariigi territooriumil postiteenuste kasutajatega sõlmitud üksiklepingute alusel, tuleb käsitada teenustena, mida osutavad „riiklikud postiteenistused“ nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, IX jaotise 2. peatüki artikli 132 tähenduses „avalikes huvides“, kui kõnealused üksiklepingud näevad ette, et teenus peab vastama ühele või kõigile järgmistele tingimustele, nimelt: postisaadetiste kogumine väljaspool juurdepääsupunkte (kogumine ja jaotamine kliendi aadressil); kogumine ja jaotamine kliendiga eelnevalt kokkulepitud ajal; kogumine ja jaotamine sagedusega, mis ületab universaalse postiteenuse kvaliteedi ja teenuste tõhususe seadusjärgsetes standardites ette nähtud sageduse, kusjuures ette on nähtud kliendi soovil toimuv täiendav kogumine väljaspool postkontorite lahtiolekuaega sagedusega, mis ületab lepingus sõnaselgelt kokkulepitud sageduse; teenuse osutamine madalama hinnaga kui hind, mille on kinnitanud Bulgaaris universaalse postiteenuse hindu heaks kiitev reguleeriv asutus (Komisia za regulirane na saobshteniata, edaspidi „KRS“), või suuremate allahindlustega kui KRSi heaks kiidetud allahindlused?

2. Kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 1997. aasta direktiivi 97/67/EÜ ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta artikli 12 teisest taandest tuleneb, et universaalse postiteenuse osutamiseks väljastatud tegevusloa omaniku osutatavad teenused ei ole universaalsed postiteenused direktiivi tähenduses, kui neid osutatakse üksiklepingu alusel madalama hinnaga kui universaalse postiteenuse asjaomase liigi jaoks heaks kiidetud hind ja ei ole tõendatud, et sel viisil kokkulepitud hind katab teenuse osutamise kulud?

3. Kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 1997. aasta direktiivi 97/67/EÜ ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta artikli 12 neljandas taandes sätestatud läbipaistvuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõtet on rikutud, kui isik, kes on universaalse postiteenuse osutamiseks väljastatud tegevusloa omanik, sõlmib universaalse postiteenuse osutamiseks üksiklepinguid, milles ta näeb teenuse osutamiseks ette muud tingimused, mis on avaldatud ja üldsusele kättesaadavatest tingimustest soodsamad?

4. Kas juhul, kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt, on see põhjus loobuda nende tehingute käsitlemisest maksuvabadena nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 tähenduses?

Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 132

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 1997. aasta direktiiv 97/67/EÜ ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta, põhjendus 15 ning artiklid 3, 4, 5, 6 ja 12

16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860)

23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

6. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Deutsche Post jt (C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141)

11. veebruari 2015. aasta kohtuotsus bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Riigisisesed õigusnormid ja kohtupraktika

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; edaspidi „ZDDS“), artikli 49 punkt 2

Käibemaksuseaduse rakendamise määrus (Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynos; edaspidi „PPZDDS“), artikli 43 lõige 2

Postiteenuste seadus (Zakon za poshtenskite uslugi; edaspidi „ZPU“), artiklid 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 ja lisasäted (edaspidi „DR“)

Postiteenuste seaduse muutmise ja täiendamise seadus (Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (DV, nr 102, 2010, kehtiv alates 30. detsembrist 2010), ülemineku- ja lõppsätete § 70

Määrus, millega kehtestatakse universaalse postiteenuse hinna määramise ja kohaldamise eeskirjad (Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga; edaspidi „määrus“), artiklid 4 ja 14

Universaalse postiteenuse kvaliteedi ja teenuste tõhususe standardid (Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane), artiklid 8 ja 9

Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia linna halduskohus) 12. juuli 2021. aasta otsus nr 4655 halduskohtuasjas nr 1814/2021

Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus; edaspidi „VAS“) 18. mai 2022. aasta otsus nr 4745 halduskohtuasjas nr 8582/2021

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 „Bulgarian Posts“ EAD maksukontrolli käigus tuvastati, et sellel äriühingul on üksikluba universaalse postiteenuse alla kuuluvate teenuste osutamiseks Bulgaaria Vabariigi territooriumil. Tuginedes ZDDS artikli 49 punktile 2 („Universaalse postiteenuse osutamine postiteenuste seaduse tingimustel ja sätete kohaselt on maksuvaba tehing.“), oli „Bulgarian Posts“ EAD aga deklareerinud maksuvabadena teenused, mis maksuinspektorite hinnangul ei olnud hõlmatud universaalse postiteenusega.
- 2 Esiteks ei olnud kõnealuseid teenuseid osutatud mitte tüüptingimuste alusel, mis sisaldasid „Bulgarian Posts“ EAD ja kasutajate vahel sõlmitud ning KRSiga kooskõlastatud lepingus, vaid lepingute alusel, mille oli „Bulgarian Posts“ EAD sõlminud eraldi eelkõige Bulgaaria Vabariigi prokuratuuriga, sotsiaalametiga (Agentsia za sotsialno podpomagane), Varna linnavalitsusega, äriühinguga „Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna“ OOD (sõna-sõnalt: „Varna veevarustus ja kanalisatsioon“) ja teistega. Lisaks oli mõnes üksiklepingus lepitud teenuste eest kokku madalamas hinnas kui KRSi poolt universaalse postiteenuse osutamiseks heaks kiidetud hind. Maksukontrolli subjektiks olev äriühing ei esitanud tõendeid hinnakujunduse viisi kohta ega tõendeid selle kohta, et hinnad ei ole teenuse maksumusest madalamad, nagu on nõutud määruse artikli 14 lõikes 2. Mõnes üksiklepingus oli teatud igakuise mahu puhul kokku lepitud allahindlustes (nt 10% allahindlus, kui postisaadetisi on üle 10 000), kusjuures need allahindlused olid oluliselt suuremad kui „Bulgarian Posts“ EAD veebisaidil avaldatud allahindlused universaalse postiteenuse mahult (suurim allahindlus 8%, kui postisaadetisi on üle 50 000).
- 3 Teiseks oli teatavates üksiklepingutes kokku lepitud, et teenuseid osutatakse vahetult kliendi asjaomastele organisatsioonilistele üksustele, st saadetiste kogumine ja jaotamine toimub kliendi aadressil (büroo). Maksuinspektorid eeldasid, et sel viisil osutatav teenus on kullerteenus, mitte universaalne postiteenus, sest universaalse postiteenuse puhul kogutakse postisaadetised „juurdepääsupunktides“, mis mõiste määratluse kohaselt (ZPU lisasätete § 1 punkt 4) eeldavad postivõrku kuuluvat piiritletud ruumi või korraldatud töökohta, kus osutatakse ka muid avalikke teenuseid (mis tähendab, et kliendi bürood ei saa „juurdepääsupunktiks“ pidada).
- 4 Kolmandaks oli teatavates üksiklepingutes kokku lepitud, et postisaadetiste kogumine toimub sagedamini kui ZPU artikli 33 lõikes 2 sätestatud minimaalne kogumis- ja jaotamissagedus (vähemalt üks kogumine igal tööpäeval), kuid ka sagedamini, kui on ette nähtud universaalse postiteenuse kvaliteedi ja tõhususe standardites, mille on KRS kehtestanud talle ZPUga antud volituste kohaselt.
- 5 Neljandaks nägid mõned üksiklepingud ette postisaadetiste vastuvõtmise pärast asjaomaste linnade postkontorite lahtiolekuaegade lõppu. Vastavalt ZPU artiklile 32 on universaalne postiteenus aga teenus, mida osutatakse lahtiolekuaegadel (mille määrab kindlaks „Bulgarian Posts“ EAD ja mis on

avaldatud äriühingu veebisaidil) pidevalt. Lisaks sellele on teenuse osutamine „nõutava aja jooksul“ vastavalt ZPU lisasätete § 1 punkti 18 alapunktile f üks kriteerium, mille alusel liigitatakse teenus kullerteenuseks.

- 6 Eespool nimetatud põhjustel eeldas maksukontrolliasutus, et „Bulgarian Posts“ EAD üksiklepingute alusel osutatavate teenuste suhtes ei ole ZDDS artikli 49 kohane maksuvabastus kohaldatav, kuna need teenused ei vasta ZPU artiklis 32 määratletud universaalse postiteenus mõistele („Universaalne postiteenus on artikli 15 lõike 1 punktis 7 sätestatud nõuetele vastava kvaliteediga teenus, mida osutatakse kindlaksmääratud lahtiolekuagadel taskukohase hinnaga pidevalt kõigile kasutajatele riigi territooriumil, sõltumata nende geograafilisest asukohast“). Lisaks sisaldasid need lepingud tingimusi, mis võtsid arvesse kliendi konkreetseid vajadusi: postisaadetiste kogumise koht, jaotamise koht, kogumise sagedus, lahtiolekuajad ja KRSi heaks kiidetud hindadest madalamad hinnad. Neil asjaoludel tehti maksukontrolli tulemusel 3. augustil 2021 otsus, millega nõuti äriühingult „Bulgarian Posts“ EAD maksustamisperioodi 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2015 eest ZDDSi alusel tagantjärele sisse käibemaks summas 1 761 876,89 Bulgaaria leevi (BGN), millele lisandub viivis summas 1 055 768,83 BGN.
- 7 „Bulgarian Posts“ EAD esitas maksuotsuse peale kaebuse Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus). Kaebuses väidab ta, et vaidlustatud otsus on materiaalõigusnormide rikkumise tõttu õigusvastane. Äriühing viitab sellele, et üksiklepingute sõlmimine ei toimunud väljaspool universaalset postiteenust ja et paljud nendest lepingutest on sõlmitud kohtu- või haldusastutustega, kusjuures KRSi heaks kiidetud hindadest kõrgemate hindadega lepinguid sõlmitud ei ole.
- 8 Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) tühistas maksuotsuse 7. aprilli 2023. aasta otsusega, tuginedes Euroopa Kohtu 16. oktoobri 2019. aasta otsusele Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860), mille kohaselt tuleb kirjasaadetiste kättetoimetamise teenuse osutajat nagu põhikohtuasjas, kes sellise riikliku tegevusloa omanikuna, mis lubab tal vastavat teenust pakkuda, peab kooskõlas riigi õigusnormidega osutama kohtu- või haldusastutuste dokumentide ametliku kättetoimetamise teenuseid, pidada „universaalteenuse osutajaks“.
- 9 Põhikohtuasja algatamise alus oli kassaatori kaebus Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus) kõnealuse otsuse peale. Kohtuasja lahendamiseks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitama, kas „Bulgarian Posts“ EAD üksiklepingute alusel osutatavad teenused on hõlmatud universaalse postiteenusega.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 10 Kassaator väidab, et kohtuotsus on väär. Peale selle palub ta menetlus peatada ja esitada ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.

- 11 Vastustaja kassatsioonimenetluses, „Bulgarian Posts“ EAD leiab, et kassatsioonkaebus on põhjendamatu. Kohtuistungil asus vastustaja seisukohale, et menetluse peatamise ja Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise taotlus on põhjendamatu.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 12 Esmalt viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ühele teisele VASi otsusele, millega jäeti muutmata Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) otsus, millega tühistati üks teine maksuotsus äriühingult „Bulgarian Posts“ EAD käibemaksu tagantjärele sissenõudmise kohta. Kõnealuse VASi kohtuotsuse põhjendustes viidatakse samuti 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsusele Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860), mille kohaselt on ettevõtjate suhtes, kes täielikult või osaliselt tagavad universaalse postiteenuse, kohaldatav eriline õiguslik regulatsioon, mis sisaldab spetsiifilisi kohustusi, millest tulenevalt ei sõltu „riiklike postiteenistuste“ ja teiste ettevõtjate vaheline erinevus mitte osutatud teenuste laadist, vaid asjaolust, et neile kohaldatakse sellist regulatsiooni.
- 13 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksa õigus, millele tugineb 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860), näeb ette, et tegevusluba omav isik, kes osutab kirjasaadetiste kättetoimetamise teenuseid, on kohustatud ametlikult kätte toimetama dokumente, olenemata nende kaalust, vastavalt menetlusnormidele ja haldusdokumentide kättetoimetamist reguleerivatele seadustele. Käesoleval juhul aga ei ole üksiklepingute ese kohtu- või haldusotsuste kättetoimetamine; pealegi on selliste otsuste kättetoimetamiseks Bulgaaria Vabariigi menetlusnormidega ette nähtud teistsugune menetlus. Peale selle ei ole „Bulgarian Posts“ EAD sõlminud üksiklepinguid ainult kohtu- ja haldusasutustega või muude avalik-õiguslike asutustega, mistõttu ei saa eeldada, et teenus tagab avaliku võimu nõuetekohase toimimise ja on seega avalikes huvides osutatav teenus.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsusele TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), mille kohaselt ei saa kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a kohaselt käsitada maksust vabastatuna riiklike postiteenistuste osutatavaid teenuseid, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt ja mis juba ainuüksi nende laadi tõttu vastavad asjaomaste kasutajate konkreetsetele vajadustele. Viidatud kohtuotsus ei anna aga vastust küsimusele, kas asjaolu, et üksiklepingus on ette nähtud üks järgmistest tingimustest – postisaadetiste kogumine toimub väljaspool juurdepääsupunkte (kogumine ja jaotamine toimub kliendi aadressil); kogumine ja jaotamine toimub sagedamini kui universaalse postiteenuse kvaliteedi ja teenuste tõhususe seadusjärgsetes standardites ette nähtud, kusjuures ette on nähtud kliendi soovil toimuv täiendav kogumine väljaspool postkontorite lahtiolekuaega sagedusega, mis ületab lepingus sõnaselgelt kokkulepitud sageduse; teenuste hinnad on madalamad kui KRSi poolt universaalse postiteenuse jaoks heaks kiidetud hinnad ja ei ole tõendatud, et teenuse kulud on kaetud; hinnakujunduses rakendatakse

allahindlusi, mis ei vasta allahindluste üldistele tingimustele – on piisav kriteerium eeldamiseks, et teenus on spetsiifiline ja vastab ettevõtjate konkreetsetele vajadustele.

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus võtab arvesse ka Euroopa Kohtu muid lahendeid: 6. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Deutsche Post jt (C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141) (mis puudutab juurdepääsupunkte), 11. veebruari 2015. aasta kohtuotsus bpost (C-340/13, EU:C:2015:77) (mis puudutab allahindlusi) ja kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474) (mis puudutab hindade kulupõhisust), ning teeb nende põhjal järelduse, et ei ole olemas Euroopa Kohtu praktikat, mis vastaks kõigile põhikohtuasja lahendamiseks olulistele liidu õiguse tõlgendamise küsimustele. Viidatud Euroopa Kohtu otsuste põhjendused sisaldavad väärtuslikke tõlgendusjuhiseid, kuid nende kohtuasjade asjaolud on käesoleva kohtuasja asjaoludest erinevad, erinevusi esineb ka kohaldatavates õiguskordades.
- 16 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus menetleb kohtuasja [viimase] astme kohtuna, mille otsus ei ole edasikaevatav, on ta seisukohal, et kui asjaomaste liidu õigusnormide tõlgendamisel esineb raskusi, on ta kohustatud esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, et vältida liidu õiguse väärkohaldamist ja vastuolulist kohtupraktikat.

TÖÖDOKUMENT