

**Lieta C-785/23****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Saņemšanas datums:**

2023. gada 19. decembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Varhoven administrativen sad* (Bulgārija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 18. decembris

**Kasācijas sūdzības iesniedzējs:**

*Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite*

**Atbildētāja kasācijas tiesvedībā:**

*“Bulgarian Posts” EAD*

**Pamatlietas priekšmets**

Tiesvedība saistībā ar *Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite* [Sofijas direkcijas “Pārsūdzības un prakse nodokļu un sociālās nodrošināšanas jomā” direktora Valsts publisko ieņēmumu aģentūrā, Bulgārija; turpmāk tekstā – “kasācijas sūdzības iesniedzējs”] kasācijas sūdzību par *Administrativen sad Sofia-grad* [Sofijas pilsētas Administratīvā tiesas; turpmāk tekstā – “ASSG”] spriedumu, ar kuru pēc “*Bulgarian Posts*” EAD pieteikuma tika atcelts nodokļu revīzijas lēmums par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) *a posteriori* precizēšanu šai sabiedrībai par taksācijas periodu no 2015. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Lūgums saskaņā ar LESD 267. pantu par Direktīvas 2006/112/EK 132. panta un Direktīvas 97/67/EK 12. panta interpretāciju.

## Prejudiciālie jautājumi

1. Vai pakalpojumi, ko sniedz universālo pasta pakalpojumu sniegšanas Bulgārijas Republikas teritorijā licences turētājs, pamatojoties uz individuāliem līgumiem ar pasta pakalpojumu lietotājiem, ir uzskatāmi par pakalpojumiem, ko Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu IX sadaļas 2. nodaļas 132. panta izpratnē sniedz “valsts pasta dienesti” un kas kalpo “sabiedrības interesēm”, ja šie individuālie līgumi paredz, ka pakalpojumam jāizpilda viens vai visi šie nosacījumi, proti: sūtījumu savākšana ārpus piekļuves vietām (savākšana un piegāde tiek veikta uz pasūtītāja adresi); savākšana un piegāde tiek veikta ar pasūtītājiem iepriekš saskaņotā laikā; savākšanas un piegādes biežums pārsniedz biežumu, kas noregulēts tiesību aktos noteiktajos Universālo pasta pakalpojumu kvalitātes un pakalpojumu efektivitātes standartos, paredzot arī tādu papildu savākšanu pēc pasūtītāja pieprasījuma, kas pārsniedz līgumā nepārprotami saskaņoto biežumu un tiek veikta ārpus pasta nodaļu darba laika; pakalpojuma sniegšana par zemāku cenu, nekā ir apstiprinājusi *Komisija za regulirane na saobshteniata* [Komunikāciju regulatīvā komisija (valsts regulatīvā iestāde, kas apstiprina universālo pasta pakalpojumu cenas Bulgārijā); turpmāk tekstā – “KRS”], vai ar lielākām atlaidēm, nekā ir apstiprinājusi KRS?

2. Vai no Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 97/67/EK (1997. gada 15. decembris) par kopīgiem noteikumiem Kopienas pasta pakalpojumu iekšējā tirgus attīstībai un pakalpojumu kvalitātes uzlabošanai 12. panta otrā ievilkuma izriet, ka personas, kas ir universālo pasta pakalpojumu licences turētāja, sniegtajiem pakalpojumiem nepiemīt universālā pasta pakalpojuma iezīme direktīvas izpratnē, ja šis pakalpojums saskaņā ar individuālu līgumu tiek sniegts par zemāku cenu, nekā to, kas apstiprināta attiecīgajam universālajam pasta pakalpojumam, un nav pierādīts, ka šādi nolīgta cena sedz pakalpojuma sniegšanas izmaksas?

3. Vai tiek pārkāpts Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 97/67/EK (1997. gada 15. decembris) par kopīgiem noteikumiem Kopienas pasta pakalpojumu iekšējā tirgus attīstībai un pakalpojumu kvalitātes uzlabošanai 12. panta ceturtajā ievilkumā nostiprinātais pārredzamības un nediskriminācijas princips, ja persona, kas ir universālo pasta pakalpojumu sniegšanas licences turētāja, slēdz individuālus līgumus par universālo pasta pakalpojumu sniegšanu, kuros pakalpojumu sniegšanai tā paredz citus – salīdzinājumā ar publicētajiem un vispārīgi pieejamajiem nosacījumiem – izdevīgākus nosacījumus?

4. Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai tas ir pamats šos darījumus neuzskatīt par atbrīvotiem no nodokļa Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta izpratnē?

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra**

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu: 132. pants

Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 97/67/EK (1997. gada 15. decembris) par kopīgiem noteikumiem Kopienas pasta pakalpojumu iekšējā tirgus attīstībai un pakalpojumu kvalitātes uzlabošanai: 15. apsvērums un 3., 4., 5., 6. un 12. pants

Sprīdums, 2019. gada 16. oktobris, *Winterhoff un Eisenbeis* (C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860)

Sprīdums, 2009. gada 23. aprīlis, *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248)

Sprīdums, 2008. gada 6. marts, *Deutsche Post u. c.* (no C-287/06 līdz C-292/06, EU:C:2008:141)

Sprīdums, 2015. gada 11. februāris, *bpost* (C-340/13, EU:C:2015:77)

Ģenerāladvokāta Nilsa Vāla [*Nils Wahl*] secinājumi lietā *Sandd* (C-256/17, EU:C:2018:474)

### **Atbilstošās valsts tiesību normas un judikatūra**

*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* [Likums par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “ZDDS”]: 49. panta 2. punkts

*Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost* [Pievienotās vērtības nodokļa likuma īstenošanas noteikumi; turpmāk tekstā – “PPZDDS”]: 43. panta 2. punkts

*Zakon za poshtenskite uslugi* [Likums par pasta pakalpojumiem; turpmāk tekstā – “ZPU”]: 15., 21., 24., 32., 33., 34., 36., 38. un 66. pants un *DR* [papildu noteikumi]

*Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi* [Likums, ar ko groza un papildina Likumu par pasta pakalpojumiem, 2010. gada DV Nr. 102, spēkā kopš 2010. gada 30. decembra]: Pārejas un nobeiguma noteikumu 70. pants

*Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga* [Noteikumi par universālo pasta pakalpojumu cenas noteikšanas un izpildes kārtību; turpmāk tekstā – “Noteikumi”]: 4. un 14. pants

*Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane* [Universālo pasta pakalpojumu kvalitātes un pakalpojumu efektivitātes standarti]: 8. un 9. pants

ASSG spriedums, 2021. gada 12. jūlijs, Nr. 4655, administratīvā lieta Nr. 1814/2021

*Varhoven administrativen sad* [Augstākās administratīvās tiesas; turpmāk tekstā – “VAS”] spriedums, 2022. gada 18. maijs, Nr. 4745, administratīvā lieta Nr. 8582/2021

### Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Veicot “*Bulgarian Posts*” EAD nodokļu revīziju, tika konstatēts, ka šai sabiedrībai ir individuālā licence universālo pasta pakalpojumu sniegšanai Bulgārijas Republikas teritorijā. Taču “*Bulgarian Posts*” EAD kā no nodokļa atbrīvotus darījumus saskaņā ar ZDDS 49. panta 2. punktu (“Universālo pasta pakalpojumu sniegšana saskaņā ar Likuma par pasta pakalpojumiem nosacījumiem un noteikumiem ir no nodokļa atbrīvots darījums”) bija norādījusi pakalpojumus, kuriem, kā uzskata nodokļu inspektori, nepiemīt universālo pasta pakalpojumu iezīmes.
- 2 Pirmkārt, lietā izskatāmie pakalpojumi tika sniegti, nevis pamatojoties uz “*Bulgarian Posts*” EAD tāda līguma ar lietotājiem vispārīgajiem noteikumiem, kurš bija saskaņots ar KRS, bet gan pamatojoties uz līgumiem, kurus “*Bulgarian Posts*” EAD bija noslēgusi individuāli, it īpaši ar Bulgārijas Republikas Prokuratūru, *Agentsia za sotsialno podpomagane* [Sociālās palīdzības aģentūru], Varnas [Varna] pašvaldību, “*Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna*” OOD [burtiski: SIA “Varnas ūdens apgāde un kanalizācija”] un citiem. Turklāt daļā no šiem individuālajiem līgumiem saskaņotās pakalpojumu cenas bija zemākas nekā cenas universālajiem pasta pakalpojumiem, kuras apstiprinājusi KRS. Revidētā sabiedrība neiesniedza pierādījumus nedz par cenu veidošanas metodi, nedz par to, ka šīs cenas nav zemākas par pakalpojuma izmaksām, kā noteikts Noteikumu 14. panta 2. punktā. Dažos individuālajos līgumos bija vienošanās par atlaidēm noteiktam ikmēneša apjomam (piemēram, 10 % atlaide, ja pasta sūtījumu skaits pārsniedz 10 000), turklāt šīs atlaides bija daudz lielākas nekā atlaides, kas attiecībā uz piegādāto universālo pasta pakalpojumu apjomu bija publicētas “*Bulgarian Posts*” EAD tīmekļvietnē (maksimālā atlaides likme par vienību skaitu virs 50 000 bija 8 %).
- 3 Otrkārt, daļā individuālo līgumu bija vienošanās, ka pakalpojumi tiek sniegti tieši no attiecīgās pasūtītāja organizācijas vienības vai uz to, proti, savākšana un piegāde tiek veikta pasūtītāja adresē (birojā). Nodokļu inspektori pieņēma, ka šādi sniegtais pakalpojums ir kurjerpasta pakalpojums, nevis universālais pasta pakalpojums, jo pasta sūtījumu savākšana universālā pasta pakalpojuma gadījumā notiekot “piekļuves punktos”, kuriem saskaņā ar definīciju (ZPU papildu noteikumu 1. panta 4. punkts) ir nepieciešama norobežota, pasta tīklam piederoša telpa vai organizēta darba vieta, kurā tiek sniegti arī citi sabiedriskie pakalpojumi (tādējādi klienta biroju nevarot uzskatīt par “piekļuves punktu”).

- 4 Treškārt, daļā individuālo līgumu bija vienošanās, ka pasta sūtījumu savākšana jāveic, pārsniedzot ne tikai saskaņā ar ZPU 33. panta 2. punktu paredzēto savākšanas un piegādes biežuma minimālo robežu (vismaz viena savākšana katru darba dienu), bet arī biežāk nekā paredzēts atbilstoši Universālo pasta pakalpojumu kvalitātes un pakalpojumu efektivitātes standartiem, ko ir pieņēmusi KRS uz pilnvaru pamata, kuras tai piešķir ZPU.
- 5 Ceturtkārt, daļā individuālo līgumu bija vienošanās par pasta sūtījumu pieņemšanu pēc pasta nodaļu darba laika beigām attiecīgajās pilsētās. Taču saskaņā ar ZPU 32. pantu universālais pasta pakalpojums ir pakalpojums, kas nepārtraukti tiek sniegts darba laikā (kuru ir noteikusi “Bulgarian Posts” EAD un publicējusi sabiedrības tīmekļvietnē). Turklāt pakalpojuma sniegšana “nepieciešamajā laikā” saskaņā ar ZPU papildu noteikumu 1. panta 18. punkta f) punktu ir viens no kritērijiem, lai to kvalificētu kā kurjerpasta pakalpojumu.
- 6 Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ revīziju veicošā iestāde uzskatīja, ka uz pakalpojumiem, kas izriet no “Bulgarian Posts” EAD individuālajiem līgumiem, neattiecas ZDDS 49. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, jo tie neatbilst ZPU 32. pantā ietvertajai universālā pasta pakalpojuma definīcijai (“Universālais pasta pakalpojums ir pakalpojums, kas nepārtraukti tiek sniegts noteiktā darba laikā, kvalitātē, kas atbilst 15. panta 1. punkta 7. apakšpunkta noteikumiem, par pieņemamām cenām un ir pieejams jebkuram lietotājam valsts teritorijā neatkarīgi no tā ģeogrāfiskās uzturēšanās vietas”). Turklāt šajos līgumos esot ietvertas klauzulas, kurās ir ņemtas vērā pasūtītāja specifiskās vajadzības: sūtījumu savākšanas vieta, piegādes vieta, savākšanas biežums, darba laiks un cenas, kas ir zemākas par KRS apstiprinātajām. Šādos apstākļos 2021. gada 3. augustā tika pieņemts nodokļu revīzijas lēmums, ar kuru sabiedrībai “Bulgarian Posts” EAD atbilstīgi ZDDS par taksācijas periodu no 2015. gada 1. janvāra līdz 31. janvārim *a posteriori* tika precizēts PVN, proti, 1 761 876,89 levu (BGN) apmērā, pieskaitot procentus 1 055 768,83 BGN apmērā.
- 7 “Bulgarian Posts” EAD šo nodokļu revīzijas lēmumu apstrīdēja ASSG. Pieteikumā tika pārmests, ka apstrīdētais lēmums ir prettiesisks materiālo tiesību nepareizas piemērošanas dēļ. Tika norādīts, ka individuālo līgumu noslēgšana nenotiek ārpus universālo pasta pakalpojumu sniegšanas un ka daudzi no šiem līgumiem ir noslēgti ar tiesām vai administratīvām iestādēm, un nav līgumu, kuru cenas būtu augstākas par KRS apstiprinātajām.
- 8 Ar 2023. gada 7. aprīļa spriedumu ASSG atcēla lēmumu par nodokļu revīziju, atsaucoties uz 2019. gada 16. oktobra spriedumu *Winterhoff* un *Eisenbeis* (C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860), saskaņā ar kuru vēstulju piegādes pakalpojumu sniedzēji, kādi aplūkoti pamatlietās, kuriem kā tādas valsts licences turētājiem, kas tiem ļauj piedāvāt šo pakalpojumu, saskaņā ar valsts tiesību normām ir pienākums veikt tiesu vai administratīvo iestāžu izdoto dokumentu formālu paziņošanu, ir jāuzskata par “universālā pakalpojuma sniedzējiem”.

- 9 Tiesvedība pamatlietā tika uzsākta pēc tam, kad kasācijas sūdzības iesniedzējs bija iesniedzis sūdzību par attiecīgo ASSG spriedumu. Lai varētu pieņemt nolēmumu šajā lietā, iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai pakalpojumi, kas ir sniegti saskaņā ar “*Bulgarian Posts*” EAD individuālajiem līgumiem, ir uzskatāmi par universāliem pasta pakalpojumiem.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 10 Kasācijas sūdzības iesniedzējs spriedumu apstrīd kā kļūdainu. Turklāt tas lūdz apturēt tiesvedību un vērsties Tiesā ar lūgumu atbilstoši LESD 267. pantam.
- 11 Atbildētāja kasācijas tiesvedībā, “*Bulgarian Posts*” EAD, uzskata, ka kasācijas sūdzība nav pamatota. Atklātajā tiesas sēdē tā pārstāv uzskatu, ka lūgums apturēt tiesvedību un vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pamatots.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 12 Pirmkārt, iesniedzējtiesa norāda uz citu VAS spriedumu, ar kuru ir apstiprināts ASSG spriedums, ar kuru attiecībā uz “*Bulgarian Posts*” EAD tika atcelts cits lēmums par nodokļu revīziju PVN saistību *a posteriori* precizēšanai. Arī šā VAS sprieduma pamatojumā ir minēts 2019. gada 16. oktobra spriedums *Winterhoff* un *Eisenbeis* (C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860), saskaņā ar kuru uz uzņēmējiem, kas pilnībā vai daļēji nodrošina universālo pasta pakalpojumu, attiecas īpašs tiesiskais režīms, kas ietver īpašus pienākumus. Proti, atšķirība starp “valsts pasta dienestiem” un citiem uzņēmējiem esot rodama nevis sniegto pakalpojumu raksturā, bet gan faktā, ka uz tiem attiecas šāds režīms.
- 13 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka Vācijas tiesību aktos, uz kuriem attiecas 2019. gada 16. oktobra spriedums *Winterhoff* un *Eisenbeis* (C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860), bija paredzēts, ka licences turētājam, kas sniedz vēstuļu piegādes pakalpojumus, ir pienākums veikt dokumentu formālu paziņošanu neatkarīgi no to svara atbilstoši procesuālo noteikumu un likumu, kas reglamentē administratīvo paziņošanu, normām. Taču šajā lietā izskatāmo individuālo līgumu priekšmets nav tiesas vai administratīvu lēmumu paziņošana, turklāt Bulgārijas Republikas procesuālajos noteikumos ir paredzēta atšķirīga procedūra šādu lēmumu paziņošanai. Tāpat - “*Bulgaria Posts*” EAD individuālie līgumi ir noslēgtie ne tikai ar tiesu, administratīvām vai citām valsts iestādēm, tāpēc nevar pieņemt, ka pakalpojums nodrošina valsts varas pienācīgu darbību un tādējādi ir vispārējās interesēs sniegts pakalpojums.
- 14 Iesniedzējtiesa norāda arī uz 2009. gada 23. aprīļa spriedumu *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248), saskaņā ar kuru valsts pasta dienestu sniegtajiem pakalpojumiem, par kuru nosacījumiem ir notikusi individuāla vienošanās, nevar piešķirt atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu. Šādi pakalpojumi pēc sava rakstura atbilstot konkrētām attiecīgo

šādu pakalpojumu izmantotāju vajadzībām. Tomēr šis spriedums nesniedz atbildi uz jautājumu, vai apstākļi, ka individuālajā līgumā ir paredzēts viens no turpmākajiem nosacījumiem – sūtījumu savākšana ārpus piekļuves vietām (savākšana un piegāde tiek veikta uz pasūtītāja adresi); savākšana un piegāde tiek veikta ar pasūtītājiem iepriekš saskaņotā laikā; savākšanas un piegādes biežums pārsniedz biežumu, kas ir neregulēts likumā noteiktajos Universālo pasta pakalpojumu kvalitātes un pakalpojumu efektivitātes standartos, paredzot arī tādu papildu savākšanu pēc pasūtītāja pieprasījuma, kas pārsniedz līgumā nepārprotami saskaņoto biežumu un kas tiek veikta ārpus pasta nodaļu darba laika; pakalpojumu cenas ir zemākas, nekā universālajiem pasta pakalpojumiem ir apstiprinājusi KRS, nepierādot, ka pakalpojuma izmaksas ir segtas; cenas veidošanā tiek piemērotas atlaides, kas neatbilst vispārīgi spēkā esošajiem atlaižu nosacījumiem –, ir pietiekams kritērijs, lai pieņemtu, ka pakalpojums ir specifisks un atbilst ekonomikas dalībnieku īpašajām vajadzībām.

- 15 Iesniedzējtiesa ņem vērā arī citus Tiesas nolēmumus: 2008. gada 6. marta spriedumu *Deutsche Post u.c.*, C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141 (par piekļuves punktiem), 2015. gada 11. februāra spriedumu *bpost*, C-340/13, EU:C:2015:77 (par atlaidēm) un ģenerālvokāta Nīlsa Vāla secinājumus lietā *Sandd*, C-256/17, EU:C:2018:474 (par cenu saskaņotību ar izmaksām), un no tiem secina, ka nepastāv Tiesas judikatūra, kas atbildētu uz visiem Savienības tiesību interpretācijas jautājumiem, kuriem ir nozīme nolēmuma pieņemšanai pamatlietā. Lai gan šo Tiesas spriedumu pamatojumā ir ietverti vērtīgi interpretācijas norādījumi, tomēr pamatlietu fakti atšķiras no izskatāmās lietas faktiem un pastāv atšķirības piemērojamajās tiesību sistēmās.
- 16 Tā kā iesniedzējtiesa izskata strīdu [pēdējā] instancē un tās nolēmums nav pārsūdzams, tā uzskata, ka attiecīgo Savienības tiesību normu interpretācijas grūtību gadījumā tai ir jāvēršas Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai izvairītos no kļūdainas Savienības tiesību un pretrunīgas judikatūras piemērošanas.