

Affaire C-785/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

19 décembre 2023

Juridiction de renvoi :

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

18 décembre 2023

Partie requérante :

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

Partie défenderesse :

« Bulgarian posts » EAD

ORDONNANCE**Sofia, le 18 décembre 2023**

Le **Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de la République de Bulgarie** [OMISSIS : formation de jugement]

Dans l'affaire administrative n° 6275/2023.

La procédure a été engagée sur un pourvoi en cassation introduit par le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur de la Direction des recours et de la pratique fiscale et de la sécurité sociale – Sofia auprès de la Direction centrale de l'Agence nationale des recettes), par l'intermédiaire de [OMISSIS : mandataire ad litem], contre le jugement n° 2381, du 7 avril 2023, dans l'affaire administrative n° 8612/2022, de l'Aministrativen sad [tribunal administratif] de la ville de Sofia, par lequel, dans le cadre de la procédure prévue aux articles 156 à 161 du Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et d'assurance sociale, ci-après le « DOPK »), l'avis

d'imposition rectificatif n° R-29002920007797-091-001/03.08.2021 a été annulé sur recours de « Bulgarian posts » EAD. L'acte de révision avait été délivré par les autorités fiscales de la Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite « Golemi danakoplattsi i osiguriteli » (Direction territoriale de l'Agence nationale des recettes « Grands contribuables et assureurs ») et confirmé tacitement par le directeur de la Direction des recours et de la pratique fiscale et de la sécurité sociale – Sofia auprès de la Direction centrale de l'Agence nationale des recettes, dans la partie où la société commerciale s'est vu imposer de payer un supplément de taxe, en vertu du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS »), pour la période fiscale du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015, d'un montant de 1 761 876,89 BGN et des intérêts d'un montant de 1 055 768,83 BGN.

La partie requérante au pourvoi attaque le jugement pour application erronée du droit matériel, violation substantielle des règles de procédure et défaut de motivation – moyens de cassation visés à l'article 209, point 3, de l'Administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative, ci-après l'« APK »). La partie requérante au pourvoi demande l'annulation du jugement attaqué sur la base d'une motivation détaillée à l'appui des moyens invoqués. Par demande datée du 19 octobre 2023, la partie requérante au pourvoi a demandé, en application des articles 629, paragraphe 3, en liaison avec l'article 631, paragraphe 1, et l'article 628 du Grazhdanski protsesualen kodeks (code de procédure civile, ci-après le « GPK ») et de l'article 144 APK, de surseoir à statuer dans l'affaire et de saisir la Cour de justice de l'Union européenne sur la base de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE »). La demande visant à saisir la Cour à titre préjudiciel a été soutenue en audience publique par [OMISSIS : l'avocat de la partie requérante].

La défenderesse au pourvoi, « Bulgarian posts » EAD [OMISSIS], par l'intermédiaire de [mandataires ad litem], a contesté son bien-fondé. Elle demande la condamnation de la partie requérante aux dépens. En audience publique, elle a estimé que la demande de sursis à statuer et de renvoi préjudiciel n'était pas fondée.

Le Prokuror ot Varhovna administrativna prokuratura (procureur du parquet administratif suprême) a conclu que le pourvoi en cassation n'était pas fondé.

La juridiction de céans est saisie d'un litige pendant devant elle, auquel les règles du TFUE sont applicables, en tant que juridiction dont la décision n'est pas susceptible de recours, de sorte qu'en application de l'article 267 TFUE, elle doit saisir la Cour en vue de leur interprétation.

1 Parties à l'affaire

1.1. Partie requérante au pourvoi et partie défenderesse en première instance – Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur de la

Direction des recours et de la pratique fiscale et de la sécurité sociale – Sofia auprès de la Direction centrale de l'Agence nationale des recettes) [OMISSIS : adresse].

1.2. Partie défenderesse au pourvoi et partie requérante en première instance – Bulgarian Posts EAD, [OMISSIS : numéro d'identification], Sofia [OMISSIS : adresse].

1.3. Varhovna administrativna prokuratura (parquet administratif suprême), Sofia [OMISSIS : adresse].

2. Droit de l'Union

Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

L'article 132 de la directive fait partie du titre IX « Exonérations », chapitre 2, « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », et son paragraphe 1, sous a), dispose ce qui suit :

Les États membres exonèrent [...] les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux ;

DIRECTIVE 97/67/CE DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL, du 15 décembre 1997, concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service

Quinzième considérant de la directive :

« [...] les dispositions de la présente directive relatives à la prestation du service universel ne portent pas atteinte au droit des prestataires du service universel de négocier individuellement des contrats avec les clients ».

CHAPITRE 2, Service universel

Article 3

1. Les États membres veillent à ce que les utilisateurs jouissent du droit à un service universel qui correspond à une offre de services postaux de qualité déterminée fournis de manière permanente en tout point du territoire à des prix abordables pour tous les utilisateurs.

2. À cet effet, les États membres prennent des mesures pour que la densité des points de contact et d'accès tienne compte des besoins des utilisateurs.

3. Ils prennent des mesures pour que le ou les prestataires du service universel garantissent tous les jours ouvrables et pas moins de cinq jours par semaine, sauf

circonstances ou conditions géographiques jugées exceptionnelles par les autorités réglementaires nationales, au minimum :

- une levée,
- une distribution au domicile de chaque personne physique ou morale ou, par dérogation, dans des conditions déterminées par l'autorité réglementaire nationale, dans des installations appropriées.

Toute circonstance exceptionnelle ou dérogation acceptée par une autorité réglementaire nationale conformément au présent paragraphe doit être portée à la connaissance de la Commission et de toutes les autorités réglementaires nationales.

4. Chaque État membre adopte les mesures nécessaires pour que le service universel comprenne au minimum les prestations suivantes :

- la levée, le tri, le transport et la distribution des envois postaux jusqu'à 2 kilogrammes,
- la levée, le tri, le transport et la distribution des colis postaux jusqu'à 10 kilogrammes,
- les services relatifs aux envois recommandés et aux envois à valeur déclarée.

5. Les autorités réglementaires nationales peuvent relever la limite de poids de la couverture du service universel pour les colis postaux jusqu'à un poids ne dépassant pas 20 kilogrammes et peuvent fixer des régimes spéciaux pour la distribution à domicile de ces colis.

Nonobstant la limite de poids fixée par un État membre donné pour la couverture du service universel pour les colis postaux, les États membres veillent à ce que les colis postaux reçus d'autres États membres et pesant jusqu'à 20 kilogrammes soient distribués sur leur territoire.

6. Les dimensions minimales et maximales des envois postaux visés sont celles fixées dans la convention et l'arrangement concernant les colis postaux adoptés par l'Union postale universelle.

7. Le service universel tel que défini au présent article comprend aussi bien les services nationaux que les services transfrontières.

Article 4

Chaque État membre veille à ce que la prestation du service universel soit assurée et notifie à la Commission les mesures qu'il a prises pour remplir cette obligation et notamment l'identité de son ou de ses prestataires du service universel. Chaque État membre détermine, dans le respect du droit communautaire, les obligations et droits assignés au(x) prestataire(s) du service universel et les publie.

Article 5

1. Chaque État membre prend des mesures pour que la prestation du service universel réponde aux exigences suivantes :

- offrir un service garantissant le respect des exigences essentielles,
- offrir aux utilisateurs se trouvant dans des conditions comparables un service identique,
- être disponible sans discrimination, sous quelque forme que ce soit, notamment pour des raisons d'ordre politique, religieux ou idéologique,
- ne pas être interrompue ou arrêtée, sauf cas de force majeure,
- évoluer en fonction de l'environnement technique, économique et social ainsi que des besoins des utilisateurs.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne font pas obstacle aux mesures que les États membres prennent en fonction d'exigences touchant à l'intérêt public reconnues par le traité, notamment aux articles 36 et 56, qui concernent en particulier la moralité publique, la sécurité publique, y compris les enquêtes judiciaires, et l'ordre public.

Article 6

Les États membres prennent des mesures pour que le ou les prestataires du service universel fournissent régulièrement aux utilisateurs des informations suffisamment précises et actualisées sur les caractéristiques du service universel offert, en particulier pour ce qui est des conditions générales d'accès à ce service, des prix et du niveau des normes de qualité. Ces informations sont publiées de façon appropriée.

Les États membres communiquent à la Commission, dans un délai de douze mois à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, les modalités selon lesquelles les informations à publier en application du premier alinéa sont fournies. Toute modification ultérieure doit être communiquée à la Commission dans les meilleurs délais.

Convention postale universelle (ratifiée par une loi adoptée par la 44^e Assemblée nationale le 14 février 2018) Darzhaven vestnik (journal officiel, ci-après le « DV ») n° 18/2018. En vigueur pour la République de Bulgarie depuis le 1^{er} janvier 2018)

Service postal universel

Article 3

1. Pour renforcer le concept d'unicité du territoire postal de l'Union, les pays-membres veillent à ce que tous les utilisateurs/clients jouissent du droit à un service postal universel qui correspond à une offre de services postaux de base de qualité, fournis de manière permanente en tout point de leur territoire, à des prix abordables.

2. À cette fin, les Pays-membres établissent, dans le cadre de leur législation postale nationale ou par d'autres moyens habituels, la portée des services postaux concernés ainsi que les conditions de qualité et de prix abordables en tenant compte à la fois des besoins de la population et de leurs conditions nationales.

3. Les Pays-membres veillent à ce que les offres de services postaux et les normes de qualité soient respectées par les opérateurs chargés d'assurer le service postal universel.

4. Les Pays-membres veillent à ce que la prestation du service postal universel soit assurée de manière viable, garantissant ainsi sa pérennité.

Article 12 [ndt : de la directive 97/67]

Les États membres prennent des mesures pour que les tarifs de chacun des services faisant partie de la prestation du service universel soient conformes aux principes suivants :

- les prix doivent être abordables et doivent être tels que tous les utilisateurs aient accès aux services offerts,
- les prix doivent être orientés sur les coûts ; les États membres peuvent décider qu'un tarif unique est appliqué sur l'ensemble de leur territoire national,
- l'application d'un tarif unique n'exclut pas le droit pour le ou les prestataires du service universel de conclure des accords tarifaires individuels avec les clients,
- les tarifs doivent être transparents et non discriminatoires.

3. Le droit bulgare

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée)

Article 49, point 2, ZDDS. La prestation de services postaux universels dans les conditions et selon les modalités prévues par le Zakon za poshtenskite uslugi [(loi relative aux services postaux, ci-après le « ZPU »)] est une prestation exonérée.

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (règles d'application de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « PPZDDS »)

Article 43, paragraphe 2, PPZDDS. Le service postal universel au sens de l'article 49, point 2, de la loi est le service postal universel au sens du chapitre quatre, section I, ZPU.

Zakon za poshtenskite usluzi (loi relative aux services postaux)

Article 32 ZPU ([OMISSIS] modifié DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009)

Un service postal universel est un service qui est fourni de manière continue pendant des heures d'ouverture déterminées et dont la qualité est conforme aux normes mentionnées à l'article 15, paragraphe 1, point 7, à des prix abordables avec la possibilité pour chaque utilisateur sur le territoire du pays de l'utiliser indépendamment de sa localisation géographique.

Article 15 ([OMISSIS] modifié – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) (1) La Komisia za pegulirane na saobshteniata (Commission de régulation des communications) réglemente la prestation des services postaux conformément à la présente loi, et :

7. (modifié – DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010) définit des normes, conformes aux normes bulgares et européennes en vigueur, relatives à la qualité du service postal universel et à l'efficacité du service et veille, à ses frais, que leur mise en œuvre soit appréciée annuellement par une organisation indépendante ;

20. convient des prix pour la fourniture de l'accès au réseau de l'opérateur postal soumis à des obligations de service postal universel ;

21. fournit, sur demande écrite motivée du ministre des transports, des technologies de l'information et des communications, les informations nécessaires à la conduite de la politique étatique dans le domaine des services postaux ;

Article 33, paragraphe 1, ZPU. Le service postal universel est assuré tous les jours ouvrables, au moins 5 jours par semaine.

Dopalnitelni pasporedbi (Dispositions complémentaires) du ZPU

§ 1. Au sens de la présente loi, on entend par :

1. ([OMISSIS] modifié – DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010) « Réception d'envois postaux », l'activité des opérateurs postaux consistant à recevoir les envois postaux déposés par les expéditeurs aux points d'accès.

4. ([OMISSIS] modifié – DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010) « Point d'accès », un bureau de poste fixe ou mobile, une agence postale ou un guichet postal extérieur où les expéditeurs déposent et où

l'opérateur reçoit les envois postaux et les mandats postaux, ainsi que les boîtes aux lettres et autres dispositifs à usage public placés à des endroits accessibles aux expéditeurs.

28. (nouveau – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) « Bureau de poste fixe » : un élément essentiel des réseaux postaux, organisé dans un espace séparé, où tous les services relevant du service postal universel, les services postaux non universels et d'autres activités commerciales sont effectués par les agents de l'opérateur postal au moyen de postes de travail technologiquement interconnectés.

29. (nouveau – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) « Bureau de poste mobile », un élément des réseaux postaux, organisé dans un espace dans des moyens de transport spécialisés, où des agents fournissent tous les services postaux relevant du service postal universel dans plusieurs localités selon un itinéraire et un horaire déterminés.

30. (nouveau – DV n° 87/09, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) « Agence postale », un lieu de travail dans une localité sans bureau de poste fixe, organisé dans un espace séparé, où un agent d'un opérateur postal déterminé fournit certains services postaux.

31. (nouveau – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) « Guichet postal extérieur », un lieu de travail organisé pour fournir des services postaux dans un espace où d'autres types de services publics sont également proposés. Le droit de fournir des services postaux est accordé sur la base d'un contrat avec un opérateur postal déterminé.

Article 34, paragraphe 1, ZPU. Le service postal universel comprend les types de services postaux suivants :

1. (modifié – DV n° 37 de 2006, en vigueur à partir du 5 mai 2006) la réception, l'acheminement et la distribution d'envois postaux nationaux et internationaux comme suit :

- a) les envois de correspondance, jusqu'à 2 kg ;
- b) les petits colis, jusqu'à 2 kg ;
- d) les imprimés, jusqu'à 5 kg ;

d) (modifié – DV n° 53 de 2019) les envois pour les personnes aveugles et malvoyantes – jusqu'à 7 kg ;

2. (modifié – DV n° 37 de 2006, en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2007) la réception, l'acheminement et la distribution de colis postaux nationaux et internationaux – jusqu'à 20 kg ;

4. les services supplémentaires de « recommandé » et de « valeur déclarée ».

Article 36, paragraphe 1, ZPU ([OMISSIS] modifié – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009)

Les envois postaux et les colis postaux visés à l'article 34 sont distribués : dans les boîtes aux lettres des destinataires placées à l'adresse de destination ; dans les bureaux de poste ; dans d'autres unités du réseau postal ; dans des lieux ou installations convenus entre les opérateurs postaux et les utilisateurs.

Paragraphe 2. Les conditions de distribution des envois postaux et des colis postaux visés au paragraphe 1 sont déterminées par des règles générales établies par la Commission de régulation des communications.

Article 21, paragraphe 1, ZPU – (modifié – DV n° 37 de 2006, en vigueur à partir du 5 mai 2006) (1) Les opérateurs postaux veillent à ce que les utilisateurs aient un accès égal aux points d'accès pour l'utilisation des services postaux et établissent obligatoirement les conditions générales du contrat avec les consommateurs. La signature de contrats individuels avec les consommateurs n'est pas nécessaire.

Article 24 ([OMISSIS] modifié – DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010)

Le service postal universel est assuré par un opérateur postal auquel la loi a imposé l'obligation de fournir ce service sur l'ensemble du territoire du pays au moyen d'un réseau postal organisé et géré par lui.

Prehodni i Zaklyuchitelni razporedbi kam Zakona za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite usluzi (Dispositions transitoires et finales de la loi modifiant et complétant la loi relative au services postaux, ci-après les « ZIDZPU ») (publiées au DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010)

§ 70. L'opérateur postal qui, en vertu de l'article 24, se voit confier l'obligation d'assurer le service postal universel est la société commerciale « BULGARIAN POSTS » EAD, pour une durée de 15 ans à compter du jour de la publication de la présente loi au Darzhaven Vestnik.

Article 66 (1) du ZPU ([OMISSIS] modifié – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009)

Les prix par type de services postaux universels sont constitués et appliqués selon des règles définies dans un règlement du Conseil des ministres. Le projet de règlement est élaboré par la Commission de régulation des communications.

(2) (modifié – DV n° 37 de 2006, en vigueur à partir du 5 mai 2006) Les règles visées au paragraphe 1 sont subordonnées au respect des principes suivants :

1. (modifié – DV n° 37 de 2006 en vigueur à partir du 5 mai 2006) des prix identiques pour des prestations identiques sur l'ensemble du territoire national ;
2. égalité des utilisateurs ;
3. prix abordables ;
4. prise en compte des coûts de la prestation des services ;
5. lien avec la qualité du service ;
6. assurer un profit économiquement justifié conformément à la politique d'investissement adoptée ;
7. créer des conditions pour stimuler la consommation ;
8. tenir compte du niveau des prix sur les marchés internationaux, dans la mesure où les circonstances nationales le permettent ;
9. publicité des prix.

(3) ([OMISSIS] modifié – DV n° 87 de 2009, en vigueur à partir du 3 novembre 2009) Le règlement visé au paragraphe 1 détermine les conditions et la procédure selon lesquelles l'opérateur postal ayant l'obligation de fournir le service postal universel peut négocier des prix par types de services postaux universels autres que les prix formés en vertu des règles, dans le respect des principes de publicité et d'égalité de traitement.

Article 38 (modifié – DV n° 102 de 2010, en vigueur à partir du 30 décembre 2010) Les services postaux non universels comprennent :

1. la réception, l'acheminement et la distribution de publipostages ;
2. les services postaux hybride ;
3. les services de courrier express ;
4. les mandats postaux ;

Dispositions complémentaires du ZPU – §1. Au sens de la présente loi :

Point 18. ([OMISSIS] modifié et complété – DV n° 37 de 2006, en vigueur à partir du 5 mai 2006) « service de courrier express », un service postal à valeur ajoutée par rapport au service postal universel. Le service de courrier express garantit, outre une plus grande rapidité et fiabilité de la réception, de l'acheminement et de la remise en mains propres des envois au destinataire, la fourniture de tout ou partie des services supplémentaires suivants :

- a) collecte à l'adresse de l'expéditeur ;

- b) distribution jusqu'à une date déterminée ;
- c) possibilité de changement de destination et de destinataire au cours de l'acheminement ;
- d) confirmation à l'expéditeur de la remise de son envoi ;
- e) contrôle et suivi des envois ;
- f) services personnalisés aux utilisateurs et fourniture de services « à la carte » (facultatif) de la manière et au moment requis (« sur demande » et « contractuellement »).

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsentata na universalnata poshtenska usluga (Règlement fixant les règles de formation et d'application du prix du service postal universel) (adoptée par ordonnance du conseil des ministres n° 248, du 30 août 2011, publiée au DV n° 70, du 9 septembre 2011).

L'article 4 fait partie de la section II « Règles pour la formation des prix par types de service postal universel » et le paragraphe 1 dispose ce qui suit :

Les prix par type de service postal universel sont établis sur la base des coûts de la prestation des services résultant de l'application du système de répartition des coûts, sont établis dans le respect des actes de l'Union postale universelle.

Article 14 (1) L'opérateur soumis à une obligation de service postal universel peut négocier avec des utilisateurs des prix différents de ceux établis en vertu de la section II.

(2) Les prix visés au paragraphe 1 sont publics, ne peuvent être inférieurs aux coûts de la prestation de chaque type de service et sont établis en appliquant des remises de prix par type de service postal universel en fonction des conditions remplies par les utilisateurs et prédéterminées par l'opérateur soumis à une obligation de service postal universel.

(3) L'opérateur soumis à une obligation de service universel publie les prix visés au paragraphe 1 et les conditions de leur application en vertu du paragraphe 2, tout en respectant le principe d'égalité de traitement des utilisateurs lors de la conclusion de contrats visant à leur application.

(4) L'opérateur soumis à une obligation de service postal universel fournit à la Commission de régulation des communications des données comptables relatives aux recettes, aux dépenses et au nombre d'envois résultant de l'exécution des contrats visés au paragraphe 3. Les données sont fournies par type de service postal universel en même temps que la demande de compensation de la charge financière inéquitable résultant de l'exécution du service postal universel visée à l'article 29a, paragraphe 1, ZPU.

(5) L'opérateur soumis à une obligation de service postal universel soumet pour information à la Commission de régulation des communications des copies certifiées conformes des contrats visés au paragraphe 3 ainsi que des modifications et des compléments qui y sont apportés, dans un délai de 14 jours à compter de la date de leur conclusion.

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (Normes relatives à la qualité du service postal universel et à l'efficacité du service) (adoptées par la décision n° 655, du 14 juillet 2011, de la Commission de régulation des communications, publiée DV n° 64, du 19 août 2011).

Article 8 Normes de qualité concernant la régularité de la levée des envois postaux et des colis postaux.

Localité	Jours de la semaine	Nombre de levées par jour
Sofia	du lundi au vendredi	2
Sofia	samedi et dimanche	1
avec RSTS	du lundi au samedi	1
sans RSTS	du lundi au vendredi	1

Note : RSTS – centre d'échange et de tri

Article 9 Normes de qualité concernant la régularité de la distribution des envois postaux et des colis postaux.

Localité	Jours de la semaine	Nombre de distributions par jour
Sofia	du lundi au samedi	2
avec RSTS	du lundi au samedi	1
sans RSTS	du lundi au vendredi	1

4. Les faits du litige et les conclusions des parties.

Le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a été saisi d'un pourvoi en cassation formé par le directeur de la Direction des recours et de la pratique fiscale et de la sécurité sociale – Sofia auprès de la Direction centrale de l'Agence nationale des recettes, dirigé contre le jugement n° 2381, du 7 avril

2023, dans l'affaire administrative n° 8612/2022 devant l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia).

En première instance dans cette affaire, il y a eu annulation de l'avis d'imposition rectificatif n° R-29002920007797-091-001, du 3 août 2021, délivré par les autorités fiscales de la Direction territoriale de l'Agence nationale des recettes « Grands contribuables et assureurs », établissant les obligations fiscales en matière de TVA pour la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015 de « BULGARIAN POSTS » EAD.

À la suite du contrôle de « BULGARIAN POSTS » EAD, qui s'est achevé avec l'acte de révision n° R-29002920007797-091-001, du 3 août 2021, des autorités fiscales de la Direction territoriale de l'Agence nationale des recettes « Grands contribuables et assureurs » ayant pour objet l'établissement des obligations en matière de TVA pour la période allant du 1^{er} décembre 2015 au 31 décembre 2015, il a été constaté que la société détenait une licence individuelle concernant la prestation du service postal universel sur l'ensemble du territoire de la République de Bulgarie n° 1-001-04 datée du 9 juin 2011. Une nouvelle licence a été délivrée pour une période de 15 ans à compter du 30 décembre 2010.

Il a été constaté que « BULGARIAN POSTS » EAD avait déclaré comme prestations exonérées au titre de l'article 49, point 2, ZDDS des prestations n'ayant pas la nature d'un service postal universel. Il a été souligné que, conformément à l'article 43, paragraphe 2, PPZDDS, le service postal universel au sens de l'article 49, point 2, de la loi était le service postal universel au sens du chapitre quatre, section I, ZPU. Le régime juridique spécifique du service postal universel en vertu du ZPU comprend des exigences relatives à son contenu (articles 33, 35 et 36 ZPU), sa portée (article 34 ZPU), sa qualité (article 32 en conjonction avec l'article 15, paragraphe 1, point 7, ZPU) et au mode de détermination et de publication des prix (articles 65, paragraphes 2 à 6, 66 et 68 ZPU), ainsi que le régime de licence en vertu de l'article 39, point 1, ZPU. En d'autres termes, afin d'apprécier si le service était exonéré, les autorités de contrôle ont estimé qu'il fallait déterminer s'il répondait à la définition du ZPU. Il est rappelé que les termes utilisés pour désigner l'exonération de la TVA sont d'interprétation stricte, puisque l'exonération déroge au principe général selon lequel la TVA est perçue sur tout service fourni à titre onéreux par un assujetti.

4.1. Les autorités fiscales ont estimé que « BULGARIAN POSTS » EAD avait traité à tort les services comme étant exonérés s'agissant de ceux exécutés sur la base de contrats conclus individuellement par « BULGARIAN POSTS » EAD et énumérés en détail dans la partie « constatations » du rapport de contrôle.

Outre le fait que les services ont été fournis sur la base de contrats conclus individuellement, certains d'entre eux ont convenu de prix inférieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications pour le service postal universel. La société contrôlée n'a pas fourni les preuves demandées par les contrôleurs concernant le mode de formation de ces prix, ni les preuves que ces

prix n'étaient pas inférieurs aux coûts des prestations des services, respectivement qu'ils avaient été établis en appliquant une remise en fonction des conditions remplies par l'utilisateur et que cette remise s'appliquait à tout utilisateur remplissant les mêmes conditions, conformément à ce qu'exige l'article 14, paragraphe 2, du règlement fixant les règles de formation et d'application du prix du service postal universel.

En particulier :

- en vertu d'un contrat conclu avec le parquet de la République de Bulgarie, les prix étaient moins élevés que ceux approuvés par la Commission de régulation des communications. Pour les petites lettres, en non recommandé, le prix était de 0,65 BGN, selon les prix annoncés publiquement, alors que dans le contrat conclu avec le parquet, il était de 0,10 BGN ; pour un envoi jusqu'à 100 g, le prix selon le contrat conclu individuellement avec le parquet était de 0,12 BGN alors que le prix annoncé publiquement était de 0,75 BGN ;
- le contrat conclu avec la Agentsia za sotsialno podpomagane (Agence pour l'assistance sociale) prévoyait des prix inférieurs aux prix approuvés par la Commission de régulation des communications pour ces services. Par ailleurs, il était prévu que cocontractant puisse bénéficier d'un pourcentage de réduction pour les services utilisés, à savoir : 10 % de remise pour un volume mensuel de plus de 10 000 envois sur la valeur totale du service postal universel ; 20 % de remise pour un volume mensuel de plus de 10 000 envois sur la valeur totale des services supplémentaires : « avis de livraison » (accusé de réception) ;
- le contrat avec la municipalité de Varna stipule que la méthode de tarification est conforme à la proposition de prix de « Bulgarian posts », proposition qui fait partie intégrante du contrat, et indique les prix des services postaux nationaux et internationaux, qui sont inférieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications. Les remises convenues entre les parties au contrat sont les suivantes : – pour un nombre d'envois de correspondance intérieure supérieur à 3 000 pièces – 17 % ; – pour un nombre d'envois de correspondance intérieure supérieur à 200 000 pièces – 40 % ;
- dans le contrat conclu avec « Vodospobdyavane i kanalizatsia – Varna » OOD (ndt : société de service des eaux), les prix sont inférieurs aux prix des services approuvés par la Commission de régulation des communications et une remise de 1 % pour le volume mensuel est offerte, ainsi que d'autres remises, sans aucune condition à remplir par l'utilisateur.

Par ailleurs, selon les conditions relatives aux remises de prix des services postaux universels, annoncées publiquement sur le site web de « BULGARIAN POSTS » EAD, celles-ci commençaient à 1 % pour une quantité mensuelle de 1001 à 2000 envois et atteignaient une réduction maximale de 8 % pour une quantité de plus de 50 000 envois. Compte tenu de ce qui précède, il a été considéré que les prix convenus dans les contrats individuels de « BULGARIAN POSTS » EAD

différents des prix approuvés par la Commission de régulation des communications et que la réduction n'était pas conforme aux conditions accessibles au public en ce qui concerne les aux réductions accordées au public.

4.2. Dans une autre partie des contrats conclus individuellement par « BULGARIAN POSTS » EAD, il était convenu que les prestations de service seraient effectuées depuis/vers les sites des services structurels concernés du client. C'est-à-dire que la collecte et la distribution se feraient à l'adresse du client. Il a été considéré que le service ainsi fourni était un service de courrier express et non pas un service postal universel. Les raisons invoquées par les autorités fiscales sont les suivantes :

En vertu de l'article 34, point 1, ZPU, le service postal universel comprend la réception, l'acheminement et la distribution du courrier national et international de différents types, qui sont expressément énumérés.

Conformément au § 1, point 1, des dispositions complémentaires du ZPU, la « réception d'envois postaux » est l'activité des opérateurs postaux consistant à recevoir les envois postaux déposés par les expéditeurs aux points d'accès. La définition légale du « point d'accès » figure au § 1, point 4, des dispositions complémentaires du ZPU. Il s'agit d'un bureau de poste fixe ou mobile, d'une agence postale ou d'un guichet postal extérieur où les expéditeurs déposent et l'opérateur collecte les envois postaux et les mandats postaux, ainsi que des boîtes aux lettres et autres dispositifs à usage public placés à des endroits accessibles aux expéditeurs. Les termes « bureau de poste fixe », « bureau de poste mobile », « agence postale », « guichet postal extérieur » sont définis aux points 28 à 31 des dispositions complémentaires du ZPU, chacun d'entre eux exigeant soit un espace séparé, qui est un élément des réseaux postaux, soit un lieu de travail organisé, dans lequel d'autres types de services publics sont également fournis, mais aucun d'entre eux ne peut être corrélé à la manière dont la réception des envois postaux par « BULGARIAN POSTS » EAD est organisée dans les contrats conclus individuellement, à savoir la réception dans les locaux du cocontractant.

Parallèlement, le service postal à valeur ajoutée par rapport au service postal universel est défini comme un « service de courrier express » au § 1, point 18, des dispositions complémentaires du ZPU. Le service de courrier express garantit, outre une plus grande rapidité et fiabilité de la réception, de l'acheminement et de la remise en mains propres des envois au destinataire, la fourniture de tout ou partie des services supplémentaires suivants : a) la collecte à l'adresse de l'expéditeur ; b) distribution jusqu'à une date déterminée ; c) possibilité de modifier la destination et le destinataire au cours de l'acheminement ; d) confirmation à l'expéditeur de la remise de l'envoi ; e) contrôle et suivi des envois ; f) service personnalisé aux utilisateurs et fourniture de services « à la carte » (facultatif) de la manière et au moment requis (« sur demande » et « contractuellement »).

4.3. Dans certains des contrats individuels conclus par « BULGARIAN POSTS » EAD, il est convenu que la fréquence des levées sera supérieure à la limite inférieure prévue en dessous de laquelle la fréquence de la levée et de la distribution ne doit pas tomber conformément à l'article 33, paragraphe 2, ZPU – au moins une levée par jour ouvrable, mais aussi supérieure à celle prévue par les normes de qualité du service postal universel et d'efficacité du service prévues par la décision n° 655, du 14 juillet 2011, de la Commission de régulation des communications, publiée au DV n° 64, du 19 août 2011. La Commission de régulation des communications a défini les normes en question en vertu des pouvoirs que lui confère l'article 15, paragraphe 1, point 7, ZPU pour déterminer les normes spécifiques de qualité du service postal universel correspondant aux normes bulgares et européennes en vigueur. Ainsi, l'article 8 prévoit des normes de qualité en ce qui concerne la régularité de la levée des envois postaux et des colis postaux : pour Sofia, 2 fois par jour du lundi au vendredi, 1 fois par jour le samedi et le dimanche et 1 fois par jour pour toutes les autres villes. De son côté, l'article 9 fixe des normes de qualité pour la régularité de la distribution du courrier et des colis : 2 fois par jour pour Sofia du lundi au samedi et 1 fois par jour pour toutes les autres villes. En particulier, selon les contrats individuels conclus par « BULGARIAN POSTS » EAD, les paramètres convenus sont les suivants :

- le contrat avec le parquet de la République de Bulgarie prévoit la collecte et la distribution d'envois postaux deux fois par jour pour l'administration du Procureur général, le parquet suprême de cassation, le parquet suprême administratif, le parquet de la ville de Sofia, du parquet de district de Sofia, du parquet du district de Blagoevgrad, le matin de 9 h 00 à 10 h 00 et l'après-midi de 13 h 00 à 14 h 00 et pour toutes les autres structures du parquet de la République de Bulgarie une fois par jour – le matin de 9 h 00 à 10 h 00. Toutefois, si nécessaire, en fonction du volume d'envois, sur demande de structures individuelles du parquet de la République de Bulgarie, il est possible de passer à deux réceptions et distributions des envois par jour ;
- le contrat avec « Kimo Group » EOOD Varna prévoit que la distribution et/ou la réception des envois postaux doit avoir lieu du lundi au vendredi inclus : le matin de 9 h 00 à 12 h 00, l'après-midi de 12 h 00 à 15 h 00 ;
- le contrat avec « Autonet Balgaria » EOOD Stara Zagora prévoit que la réception et la distribution des envois seront effectués dans les bureaux du client le matin de 11 h 20 à 11 h 30 et l'après-midi de 14 h 10 à 14 h 30 ;
- le contrat avec « Vacom Advartaizing » EOOD Varna prévoit que la distribution et/ou la réception des envois postaux s'effectuent du lundi au vendredi inclus : le matin de 9 h 00 à 12 h 00, l'après-midi de 12 h 00 à 18 h 00.
- le contrat avec l'Agence pour l'assistance sociale, qui régit la prestation du service postal universel et des services supplémentaires au sens du ZPU pour les besoins de correspondance générale de l'agence et de ses structures territoriales,

prévoit que la distribution et la réception des envois postaux et des colis seront effectuées quotidiennement, deux fois par jour – le matin jusqu’à 10 heures et l’après-midi jusqu’à 15 heures ; en cas de besoin urgent – une fois de plus après 15 heures et jusqu’à 17 h 30 ;

– le contrat avec l’université d’économie de Varna stipule que la distribution et/ou la réception des envois postaux doit avoir lieu deux fois par jour, du lundi au vendredi inclus : le matin de 10 h 30 à 12 h 00 et l’après-midi de 13 h 30 à 15 h 30 ;

– le contrat avec l’hôpital « Sveta Anna » de Varna il est prévu que la distribution et/ou la réception d’envois postaux s’effectuent du lundi au vendredi inclus : 8 h 00 à 12 h 00 le matin, 12 h 00 à 14 h 00 l’après-midi ;

– le contrat avec la municipalité de Varna stipule que la réception, l’acheminement et la distribution des envois postaux et des colis doivent être effectués au moins deux fois par jour ouvrable.

4.4. Dans certains des contrats conclus individuellement par « BULGARIAN POSTS » EAD, il est convenu d’accepter de recevoir les envois postaux en dehors des heures d’ouverture des bureaux de poste des villes concernées.

Conformément à l’article 32 ZPU, le service postal universel est un service qui est fourni de manière continue pendant certaines heures de travail. Conformément à l’article 13.1 des conditions générales du contrat avec les utilisateurs de « BULGARIAN POSTS » EAD, qui ont été convenues avec la Commission de régulation des communications, les heures d’ouverture des bureaux de poste sont assurées tous les jours ouvrables – au moins 5 jours par semaine. Les jours ouvrables et les heures d’ouverture des bureaux de poste sont déterminés par « BULGARIAN POSTS » EAD et sont affichés dans les bureaux de poste à un endroit accessible à tous les utilisateurs, ainsi que sur le site internet de la société. En d’autres termes, ni la loi ni les conditions générales des contrats avec les utilisateurs ne définissent les heures de travail des bureaux de poste. En même temps, selon le calendrier des heures d’ouverture publié sur le site web de « BULGARIAN POSTS » EAD, certaines localités (par exemple à Popovo, Omurtag, etc.) n’ont qu’un seul bureau de poste, qui ferme, en ce qui concerne la réception des envois postaux, à 17 heures voire plus tôt. En outre, il s’agit de villes où se trouvent des structures territoriales du Parquet de la République de Bulgarie – des divisions territoriales du Parquet du district de Targovishte. Parallèlement, il a été établi lors de la procédure de contrôle que la proposition technique, qui fait partie intégrante du contrat avec le Parquet, prévoit la possibilité de collecter des envois après 17 heures (après la fin de la journée de travail) et jusqu’à 18 heures si nécessaire.

En vertu du § 1, point 18, sous f), des dispositions complémentaires du ZPU, la fourniture du service au « moment requis » est l’un des critères pour sa classification en tant que service de courrier express.

À la suite de ces constatations, les autorités de contrôle ont conclu que les services fournis dans le cadre des contrats conclus individuellement par « BULGARIAN POSTS » EAD n'entraient pas dans le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 49 ZDDS, car ils ne répondaient pas à la définition du service postal universel prévue à l'article 32 ZPU, et que ces contrats comportaient des clauses tenant compte des besoins spécifiques du client – lieu de collecte, lieu des prestations, fréquence des levées, horaires de travail et prix inférieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications. À cet égard, la base d'imposition des services postaux fournis par ladite société dans des conditions convenues individuellement, déclarés comme des prestations exonérées en vertu de l'article 49, point 2, ZDDS, a été déterminée comme étant la somme de la valeur des factures émises sur la base de contrats qui prévoient des services ne relevant pas du service postal universel, respectivement des services pour lesquels les prix fixés dans le contrat sont inférieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications et pour lesquels aucune preuve de la formation des prix n'a été fournie ou des remises sont accordées autres que celles généralement prévues pour les autres utilisateurs. La TVA due est déterminée selon la procédure prévue à l'article 67, paragraphe 1, ZDDS en multipliant la base d'imposition par le taux d'imposition.

La société a déposé un recours dirigé contre l'avis d'imposition rectificatif n° R-29002920007797-091-001 du 03.08.2021 auprès de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia) fondé sur l'article 156, paragraphe 5, DOPK. La requête expose les moyens tirés de l'illégalité de l'avis d'imposition rectificatif attaqué en raison d'une mauvaise application du droit matériel. Il est souligné que la conclusion de contrats individuels ne dépasse pas le cadre du service postal universel et que, par ailleurs, la plupart de ces contrats sont conclus avec des autorités judiciaires ou administratives et qu'il n'y a pas de contrats dans lesquels les prix sont supérieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications.

Par le jugement n° 2381, du 7 avril 2023, dans l'affaire administrative n° 8612/2022 de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia), l'acte de révision a été annulé dans sa partie litigieuse. Pour annuler l'AR, la juridiction de première instance s'est référée à l'arrêt de la Cour, du 16 octobre 2019, Winterhoff et Eisenbeis, C-4/18 et C-5/18, EU:C:2019:860. Selon le dispositif de l'arrêt, les prestataires du service de distribution de correspondance, tels que ceux en cause au principal, qui, en leur qualité de titulaires d'une licence nationale les autorisant à offrir ce service, sont tenus d'effectuer, conformément aux dispositions du droit national, des prestations de notifications formelles d'actes émanant de juridictions ou d'autorités administratives, doivent être regardés comme des « prestataires du service universel ».

En l'espèce, cependant, l'arrêt de la Cour susmentionné concerne des dispositions spécifiques du droit allemand. L'article 33, paragraphe 1, de la loi relative aux services postaux est cité dans la section « Droit allemand », point 11 de l'arrêt,

dans les termes suivants : « [u]n preneur de licence qui fournit des services de distribution de correspondance est tenu de procéder à une notification formelle des actes indépendamment de leur poids, conformément aux règles procédurales et aux lois régissant la notification administrative ». C'est à la lumière de cette disposition de la loi relative aux services postaux allemande qu'a été formé le recours dans l'affaire au principal et qu'ont été posées les questions préjudicielles (point 22) – savoir si un entrepreneur, qui effectue principalement des notifications formelles d'actes émanant de juridictions ou d'autorités administratives, peut être considéré comme un prestataire de service universel, au sens de l'article 2, point 13, de la directive 97/67.

Par ailleurs, l'arrêt de la Cour ne concerne que la signification ou la notification officielle des actes des juridictions et des autorités administratives. En l'espèce, il ressort des contrats conclus par « BULGARIAN POSTS » EAD qu'ils ne sont pas conclus uniquement avec des contractants – organes du système judiciaire, du système administratif ou d'autres organes publics – de sorte à considérer que le service garantit le bon fonctionnement de ces derniers et constitue en ce sens un service d'intérêt général puisqu'il est fourni à l'ensemble des autorités publiques concernées afin qu'elles fonctionnent de manière efficace. Au contraire, dans la majorité des cas, les parties aux contrats avec « BULGARIAN POSTS » EAD sont des personnes morales – des sujets de droit privé. Par ailleurs, même dans les cas où les parties aux contrats sont des organismes publics d'État – par exemple, le contrat avec le Parquet de la République de Bulgarie – ils n'ont pas pour objet la signification ou la notification d'actes officiels. Il convient de noter ici qu'en vertu de l'article 178, paragraphe 1, du Nakasatelno-protsesualen kodeks (code de procédure pénale, ci-après le « NPK »), la signification des documents judiciaires est effectuée par un fonctionnaire de la juridiction pertinente, d'une autorité chargée de l'instruction, de la municipalité ou de la mairie. C'est pourquoi le service fourni par « BULGARIAN POSTS » EAD au Parquet de la République de Bulgarie n'est pas identique au service considéré dans l'arrêt de la Cour. Dans le cadre de ce contrat, les destinataires de cette correspondance sortante et entrante sont en grande partie d'autres divisions de la même administration qui est également l'expéditeur. Compte tenu de ce qui précède, ce service, tout en assurant le bon fonctionnement de l'autorité concernée, est avant tout destiné à répondre aux besoins spécifiques et individuels du client lui-même.

Il convient de rappeler que l'article 42, paragraphe 1, GPK prévoit que les significations sont effectuées par un employé de la juridiction, par la poste ou par un service de courrier express, par envoi recommandé avec accusé de réception. La signification avec accusé de réception est également prévue à l'article 29, paragraphe 3, DOPK. Parallèlement, conformément à l'article 3, paragraphe 1, ZPU, les services postaux comprennent : La réception, l'acheminement et la distribution des envois postaux – point 1 ; la poste hybride – point 2, les mandats postaux – point 3 ; les services de courrier express – point 4. Conformément au paragraphe 2, accessoirement aux services visés au paragraphe 1, points 1, 3 et 4, peuvent être fournis des services supplémentaires tels que le recommandé, la valeur déclarée, le contre-remboursement, l'avis de livraison, etc. L'article 34

ZPU énumère les services postaux inclus dans le prix du service postal universel et ne prévoit pas que l'avis de livraison (accusé de réception) soit traité en tant que tel. Or les règles de procédure en Bulgarie exigent que la signification donne précisément lieu à un accusé de réception. En d'autres termes, le droit procédural lui-même prévoit que la signification des communications officielles doit être effectuée par courrier recommandé avec accusé de réception, service qui, compte tenu des dispositions de la loi sur les services postaux précitée, ne fait manifestement pas partie du service postal universel.

La motivation relative au traitement des livraisons effectuées dans le cadre de contrats conclus individuellement par des personnes disposant d'une licence de prestataire de service postal universel figure également dans la jurisprudence de la Cour. Ainsi, au point 43 de l'[arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248] il est énoncé qu'il ne saurait être inféré de l'article 13, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive que toutes les prestations de services et livraisons de biens accessoires à ces prestations, effectuées par les services publics postaux et qui ne sont pas explicitement exclues du champ d'application de cette même disposition, sont exonérées, indépendamment de leur nature intrinsèque. En vertu du point 46 de ce même arrêt, l'exonération ne saurait s'appliquer à des services spécifiques qui sont dissociables du service d'intérêt général, parmi lesquels figurent des services qui répondent à des besoins particuliers d'opérateurs économiques. Il est précisé que des prestations effectuées par les services publics postaux dont les conditions ont été négociées individuellement ne sauraient être considérées comme étant exonérées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive. Selon la Cour, par leur nature même, de telles prestations répondent aux besoins particuliers des utilisateurs concernés (point 47). Toujours selon la Cour, cette interprétation est confirmée par le quinzième considérant de la directive 97/67 dont il ressort que la possibilité de négocier individuellement des contrats avec les clients ne correspond pas, a priori, à la notion de prestation du service universel. Le dispositif de l'arrêt dans l'affaire C-357/07 va en ce sens puisque : « Elle ne s'applique pas à des prestations de services ni à des livraisons de biens accessoires à ces prestations dont les conditions ont été négociées individuellement ».

5. La jurisprudence

5.1. La question de l'imposition de « BULGARIAN POSTS » EAD au regard du ZDDS, s'agissant de services postaux fournis en tant qu'opérations exonérées, a été examinée dans la jurisprudence des juridictions nationales.

Dans le jugement n° 4655, du 12 juillet 2021, dans l'affaire administrative n° 1814/2021 de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia) l'avis d'imposition rectificatif n° R-29002919007570-091-001, du 15 juillet 2020, émis par les autorités fiscales de la Direction territoriale de l'Agence nationale des recettes « Grands contribuables et assureurs », confirmé par la décision n° 7/04.01.2021 du directeur de la Direction des recours et de la pratique fiscale et de la sécurité sociale – Sofia auprès de la Direction centrale de

l'Agence nationale des recettes, a été annulé pour la partie de la taxe liquidée en vertu du ZDDS pour la période d'imposition allant de décembre 2013 à décembre 2014 (compris) en ce qui concerne sa partie établissant une dette de TVA supplémentaire d'un montant total de 1 251 628,86 BGN et des intérêts de retard d'un montant total de 804 787,27 BGN à l'égard de « BULGARIAN POSTS » EAD.

L'arrêt n° 4745, du 18 mai 2022, dans l'affaire administrative n° 8582/2021 du VAS a confirmé le jugement n° 4655/12.07.2021 dans l'affaire administrative n° 1814/2021 de l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia). Cet arrêt souligne que, dans l'arrêt du 16 octobre 2019, Winterhoff et Eisenbeis, C-4/18 et C-5/18, EU:C:2019:860, il est précisé que les opérateurs qui assurent tout ou partie du service postal universel sont soumis à un régime juridique particulier comprenant des obligations spécifiques. La différence entre les « services publics postaux » et les autres opérateurs tient non pas à la nature des prestations effectuées, mais au fait que les premiers sont soumis à un tel régime. Selon la juridiction, le fait que les envois soient collectés en dehors des points d'accès – à l'adresse de l'expéditeur, à un moment qui convient aux expéditeurs et selon leurs exigences particulières et à un prix inférieur au prix approuvé par la Commission de régulation des communications, ne détermine pas la nature du service en l'espèce. Pour l'essentiel, la collecte à l'adresse de l'expéditeur est un service fourni à des organismes de droit public et assurant leur mission de service public. Par conséquent, ces services ne sont pas destinés à satisfaire les besoins spécifiques des opérateurs économiques, sinon ils seraient disqualifiés en tant que services accessibles à tout utilisateur (voir l'article 32 ZPU et les points 58 à 61 de l'arrêt de la Cour dans les affaires jointes C-4/18 et C-5/18). Cela exclut que le lieu et l'heure de la levée soient perçus comme un « confort » apporté à l'utilisateur du service et minimise le fait que les contrats individuels conclus avec les utilisateurs soient une source de ce « confort ». Les différences de prix entre ceux prévus dans les contrats individuels et ceux convenus par la Commission de régulation des communications en vertu de l'article 65, paragraphe 3, ZPU ne signifie pas que les prix prévus dans les contrats individuels ne sont pas accessibles. La conclusion finale de la juridiction est que « BULGARIAN POSTS » EAD a correctement appliqué le régime d'exonération prévu à l'article 49, point 2, ZDDS aux prestations de services facturées présentant les caractéristiques d'un service public universel, et que l'avis d'imposition rectificatif a illégalement établi des obligations supplémentaires en matière de TVA.

5.2. Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

Arrêt du 11 février 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (demande de décision préjudicielle de la Cour d'appel de Bruxelles).

Arrêt du 6 mars 2008, Deutsche Post e.a., C-287/06 à C-292/06, EU:C:2008:141 ; Arrêt du 19 mai 1993, Corbeau, C-320/91, EU:C:1993:198

Arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248

Arrêt du 16 octobre 2019, Winterhoff et Eisenbeis, C-4/18 et C-5/18, EU:C:2019:860

6. Motifs du renvoi préjudiciel :

La Chambre de céans n'a trouvé aucune décision judiciaire sur l'interprétation du droit communautaire qui réponde à toutes les questions d'interprétation du droit de l'Union pertinentes pour la résolution de la présente affaire. Cette appréciation tient compte des arrêts susmentionnés de la Cour ainsi que de l'arrêt du 11 février 2015, *bpost*, C-340/13, EU:C:2015:77, de l'arrêt du 6 mars 2008, *Deutsche Post e.a.*, C-287/06 à C-292/06, EU:C:2008:141, et des conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire *Sandd*, C-256/17, EU:C:2018:474.

Le raisonnement suivi dans tous les arrêts de la Cour susmentionnés fournit des indications précieuses sur l'interprétation de la directive TVA qui sont pertinentes pour la résolution du présent litige, mais les procédures au principal dans ces affaires ont établi des faits différents de ceux qui sont pertinents pour la résolution du présent litige. Par ailleurs, dans certains cas, il existe une différence dans la législation nationale applicable.

En tant qu'opérateur disposant d'un réseau de bureaux de poste dans tout le pays, « BULGARIAN POSTS » EAD était un monopole d'État en République de Bulgarie pour la prestation du service postal universel jusqu'en 2006, date à laquelle des modifications du ZPU ont été adoptées afin de transposer la directive 2002/3[9]/CE modifiant la directive 97/67/CE en ce qui concerne la poursuite de l'ouverture à la concurrence des services postaux de la Communauté. À la suite des modifications apportées au ZPU, qui visaient à libéraliser les services postaux, à créer un marché postal libre et une concurrence loyale, les services postaux universels peuvent également être fournis par d'autres opérateurs.

Ainsi, la législation allemande pertinente dans l'arrêt dans les affaires jointes C-4/18 et C-5/1[8] prévoyait que le preneur de licence qui fournissait des services de distribution de correspondance était tenu de procéder à une notification formelle des actes indépendamment de leur poids, conformément aux règles procédurales, dans la partie des codes de procédure et des lois régissant la signification dans le cadre des procédures judiciaires et administratives. En même temps, comme indiqué ci-dessus, les contrats individuels conclus par « BULGARIAN POSTS » EAD ne sont pas conclus exclusivement avec des entités de droit public de sorte que l'on puisse prétendre que le service fourni leur permet d'assurer leur mission de service public et ce d'autant plus qu'ils n'ont pas pour objet la signification des actes judiciaires et administratifs et que les lois procédurales de la République de Bulgarie prévoient un autre mode de signification de ces actes.

En ce qui concerne les arrêts dans l'affaire C-320/91, point 19, et dans l'affaire C-357/07, point 47, il est effectivement indiqué dans ces arrêts que l'exonération ne s'applique pas aux services spécifiques qui se distinguent des services d'intérêt général, y compris les services qui répondent aux besoins particuliers des opérateurs économiques. Par ailleurs, le point 47 de l'arrêt rendu dans l'affaire C-357/07 et le dispositif précisent que les prestations de services des services postaux publics dont les conditions sont négociées individuellement, ne peuvent pas être considérées comme étant exonérées en vertu de l'article 13. A., paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et que, par leur nature même, ces prestations de services répondent aux besoins particuliers des utilisateurs concernés. Ils ne répondent cependant pas à la question de savoir si le fait que le contrat conclu individuellement prévoit une ou une combinaison de plusieurs des conditions suivantes est un critère suffisant pour considérer que le service est spécifique et répond aux besoins particuliers des opérateurs économiques, et s'il est donc exonéré. Les conditions pertinentes pour le présent litige sont les suivantes :

- les prix des services sont inférieurs à ceux approuvés par la Commission de régulation des communications pour la prestation du service postal universel et il n'a pas été démontré qu'ils couvrent les coûts de leur prestation ; les prix des services sont établis par l'application d'une remise et cette remise n'est pas établie conformément aux conditions accessibles au public en ce qui concerne les remises ;
- la collecte et la distribution des envois postaux s'effectuent à l'adresse du client ;
- la fréquence des levées des envois postaux est supérieure à la limite inférieure prévue en dessous de laquelle la fréquence de la levée et de la distribution ne doit pas tomber conformément à l'article 33, paragraphe 2, ZPU et est supérieure à ce que les normes prescrites pour la qualité du service postal universel et l'efficacité du service prévoient. Une levée supplémentaire est également prévue, si le client le demande, en plus de ce qui a été convenu précédemment ;
- dans certains contrats conclus individuellement par « BULGARIAN POSTS » EAD, il est convenu la réception des envois postaux après les heures de travail des bureaux de poste de la ville dans lesquelles se trouve l'autre partie au contrat.

Dans les affaires jointes C-287/06 à C-292/06, la Cour a jugé que l'article 12 de la directive 97/67 ne vise pas à régler la question de principe consistant à savoir si un prestataire du service postal universel doit ou non accorder un accès à la chaîne postale à des conditions et en des points différents de ceux du service de la poste aux lettres traditionnel. Toutefois, elle a souligné que le texte de cette disposition impose aux États membres une stricte obligation de respecter les principes de transparence et de non-discrimination dans l'hypothèse où un tel accès à des tarifs

spéciaux est, en fait, accordé par ce prestataire. Il y est énoncé que Deutsche Post accordait à ses clients professionnels l'accès à son réseau postal à des points autres que les points d'accès traditionnels et leur consentait des tarifs spéciaux (point 42). Il y est donc conclu que l'article 12, cinquième tiret, de la directive 97/67 devait être interprété en ce sens qu'il s'opposait à ce que soit refusé aux entreprises regroupant, à titre professionnel et en leur propre nom, les envois postaux de plusieurs expéditeurs le bénéfice des tarifs spéciaux que le prestataire national du service postal universel accorde, dans le domaine de sa licence exclusive, à des clients professionnels pour le dépôt dans ses centres postaux de quantités minimales d'envois prétriés.

En d'autres termes, il semble raisonnable de soutenir que la Cour a considéré que la fourniture de l'accès au réseau postal dans des conditions et en des points autres que les points d'accès constituait un service spécifique, mais dans la mesure où l'arrêt de la Cour ne porte que sur le respect du principe de transparence et de non-discrimination, et non pas sur les conditions dans lesquelles le service doit être fourni pour avoir le caractère d'un service universel, on ne saurait dire que l'arrêt répond à la question pertinente pour la présente procédure.

Dans l'affaire C-340/13, la Cour a considéré que l'application d'une remise différente aux expéditeurs et aux intermédiaires ne constituait pas une violation du principe de non-discrimination, mais cela s'explique par le fait que les expéditeurs et les intermédiaires ne se trouvent pas dans une situation similaire sur le marché de la distribution du courrier, et le principe général d'égalité de traitement, qui fait partie des principes fondamentaux du droit de l'Union, exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié (arrêt du 19 octobre 1977, Ruckdeschel e.a., 117/76 et 16/77, EU:C:1977:160, point 7 et arrêt du 17 septembre 2014, Almer Beheer et Daedalus Holding, C-441/12, EU:C:2014:2226, point 47). Par conséquent, il existe un objectif légitime qui peut justifier la différence de traitement mentionnée – les expéditeurs sont les utilisateurs finaux du service et l'octroi d'une remise plus élevée stimule l'utilisation des services postaux, tandis que les intermédiaires ne peuvent pas influencer la consommation du service puisque leur activité se limite à collecter les envois auprès de plusieurs expéditeurs.

Contrairement à ce qui s'est passé dans l'affaire C-340/13, en l'espèce, les prix du service différents par rapport aux prix approuvés par la des communications de régulation en ce qui concerne le service postal universel et appliqués au grand public, ainsi que les remises différentes – tant en ce qui concerne le quantum de la remise que le type de remise – n'ont été appliqués qu'aux utilisateurs (et non pas à des intermédiaires). En d'autres termes, des prix différents ont été appliqués à des opérateurs économiques ayant la même position sur le marché des services postaux, et la décision dans l'affaire C-340/13 ne peut donc pas justifier l'application de prix différents par « BULGARIAN POSTS » EAD.

Dans ses conclusions dans l'affaire C-256/17, l'avocat général précise que conformément à la nouvelle version de la directive 97/67, les prestataires du service universel peuvent bénéficier « de conditions tarifaires plus souples, conformément au principe d'orientation des tarifs sur les coûts ». Il soutient que les prestataires du service universel ont ainsi une marge de négociation à l'égard de certains groupes de clients. Et ce, à condition que le client réside dans une zone à coûts faibles ou qu'il réduise d'une autre manière le coût associé au traitement de son courrier (par exemple, en le triant à l'avance), le prestataire du service universel peut proposer ses services à des prix plus bas tout en respectant les principes consacrés à l'article 12 de la directive 97/67. Il en conclut que l'article 12 de la directive 97/67 ne doit pas être interprété en ce sens qu'il fait peser sur les prestataires du service universel une obligation de s'assurer que tout service distinct qui fait partie du service postal universel doit être orienté sur les coûts. Il considère en revanche que les États membres ou leurs autorités réglementaires nationales peuvent toutefois imposer une telle exigence aux prestataires du service universel.

En l'espèce, il n'a pas été démontré, et « BULGARIAN POSTS » EAD n'a pas fait valoir, que la prestation de services dans le cadre de contrats conclus individuellement à des prix inférieurs à ceux approuvés par l'autorité de régulation (la Commission de régulation des communications) pour l'exécution du service postal universel résultait du fait que les destinataires de la prestation étaient des personnes pour lesquelles les coûts de la prestation du service étaient objectivement inférieurs. Par ailleurs, conformément à la législation nationale – le ZPU et le règlement fixant les règles de formation et d'application du prix du service postal universel, les prix de ce dernier sont publics et ne peuvent être inférieurs au coût de la prestation de chaque type de service. En d'autres termes, notre législation nationale exige que le prix de tout service relevant du service postal universel soit orienté vers les coûts, ce qui empêche toute subvention croisée.

La formation de céans examine le litige en tant que juridiction de renvoi dont l'acte juridictionnel n'est pas susceptible de faire l'objet d'un recours, raison pour laquelle elle considère qu'en cas de doute et de difficultés d'interprétation de dispositions du droit de l'UE pertinentes, elle est tenue de passer par le mécanisme de coopération en saisissant la Cour de questions préjudicielles, pour éviter de commettre une erreur dans l'application de dispositions du droit de l'UE et pour ne pas permettre l'existence d'une contrariété de jugements ou d'arrêts.

À la lumière de ce qui précède, la juridiction de céans considère que la demande de sursis à statuer et de renvoi à la Cour introduite par la requérante est fondée.

7. Questions préjudicielles

[OMISSIS : répétition des questions préjudicielles]

Eu égard aux considérations qui précèdent et à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le Varhoven administrativen sad [Cour administrative suprême] [OMISSIS]

ORDONNE :

[OMISSIS : procédure]

le RENVOI à la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande préjudicielle comportant les questions suivantes :

1. Lorsque le titulaire de la licence de prestataire de service postal universel sur le territoire de la République de Bulgarie fournit des services conformément à des contrats conclus individuellement avec des utilisateurs de services postaux prévoyant que le service fourni répondra à l'une ou l'ensemble des conditions suivantes, à savoir : la collecte des envois en dehors des points d'accès (la collecte et la distribution des envois postaux à l'adresse du client) ; la collecte et la distribution s'effectuent à des moments convenus à l'avance avec les clients ; la collecte et la distribution s'effectuent à une fréquence supérieure à ce que les normes légales relatives à la qualité du service postal universel et à l'efficacité du service prévoient, avec une collecte supplémentaire à la demande du client en dehors de la fréquence explicitement stipulée au contrat, en dehors des heures d'ouverture des bureaux de poste ; le service est fourni à un prix ou bénéficie de remises qui sont respectivement inférieur ou supérieures à celui ou celles qu'a approuvé(es) la Commission de régulation des communications (l'autorité de régulation qui approuve les prix du service postal universel sur le territoire de la République de Bulgarie), ces services doivent-ils être considérés comme relevant d'un « service postal public » et fournis dans « l'intérêt général » au sens de l'article 132, titre IX, chapitre 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

2. Faut-il déduire de l'article 12, deuxième tiret, de la directive 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil, du 15 décembre 1997, concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service, que de tels services fournis par le titulaire de la licence de prestataire de service postal universel ne relèvent pas d'un service postal universel au sens de la directive, lorsqu'ils sont fournis en vertu d'un contrat conclu individuellement, à un prix inférieur à celui fixé pour le type de service postal universel concerné et sans qu'il soit démontré que le prix ainsi convenu couvre le coût de la prestation ?

3. Le principe de transparence et de non-discrimination prévu à l'article 12, quatrième tiret, de la directive n° 97/67/CE du Parlement européen et du Conseil, du 15 décembre 1997, concernant des règles communes pour le développement du marché intérieur des services postaux de la Communauté et l'amélioration de la qualité du service est-il méconnu lorsque le titulaire d'une licence de prestataire de service postal universel conclut des contrats individuels pour la prestation du

service postal universel qui prévoient des conditions relatives à la prestation du service différentes et plus favorables que celles qui sont annoncées publiquement et accessibles à tous ?

4. En cas de réponse affirmative à la question, cela justifie-t-il de ne pas considérer les prestations comme étant exonérées au sens de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

[OMISSIS : sursis à statuer]

La présente ordonnance est insusceptible de recours.

[OMISSIS : signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL