

Sprawa C-785/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

19 grudnia 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

18 grudnia 2023 r.

Strona skarżąca:

Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prihodite

Strona przeciwna:

„Bulgarian Posts” EAD

Przedmiot postępowania głównego

Postępowanie w przedmiocie skargi kasacyjnej wniesionej przez Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prihodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenie społeczne” w mieście Sofia przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego, zwanego dalej „wnoszącym skargę kasacyjną”) na wyrok Administratiwen syd Sofija-grad (sądu administracyjnego dla miasta Sofia), w którym, na skutek skargi wniesionej przez spółkę „Bulgarian Posts” EAD, stwierdzono nieważność decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której na spółkę „Bulgarian Posts” EAD nałożono dodatkowy podatek od wartości dodanej (VAT) za okres podatkowy od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wniosek, na podstawie art. 267 TFUE, o dokonanie wykładni art. 132 dyrektywy 2006/112 i art. 12 dyrektywy 97/67.

Pytania prejudycjalne

1. Pod warunkiem, że posiadacz koncesji na świadczenie powszechnych usług pocztowych na terytorium Republiki Bułgarii świadczy usługi zgodnie z indywidualnie zawartymi umowami z użytkownikami usług pocztowych, w których przewidziano świadczenie usługi z zastrzeżeniem jednego lub ogółu wskazanych poniżej warunków, a mianowicie: przyjmowanie przesyłek poza punktami dostępu – przyjmowanie i doręczanie przesyłek pocztowych z/do adresu zamawiającego; przyjmowanie i doręczanie jest dokonywane w czasie uzgodnionym uprzednio z zamawiającymi; przyjmowanie i doręczanie odbywa się z częstotliwością, która przekracza normy prawne dotyczące jakości powszechnych usług pocztowych i skuteczności obsługi, przy czym przewidziano również dodatkowe przyjmowanie na wniosek zamawiającego poza częstotliwością uzgodnioną wyraźnie w umowie, poza godzinami otwarcia urzędów pocztowych; usługa pocztowa jest świadczona w niższej cenie lub z rabatami, które są wyższe od rabatów zatwierdzonych przez KRS [Komisja za regulirane na syobsztenijata (komisję ds. regulacji komunikacji), będącą organem regulacyjnym zatwierdzającym ceny powszechnych usług pocztowych na terytorium Republiki Bułgarii], czy te usługi świadczone zgodnie z indywidualnie zawartymi umowami należy uznać za usługi świadczone przez „pocztę państwową” i w „interesie publicznym” w rozumieniu art. 132 tytuł IX rozdział 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[?]

2. Czy z art. 12 tiret drugie dyrektywy 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług wynika, że nie mają charakteru powszechnej usługi pocztowej w rozumieniu dyrektywy takie usługi świadczone przez podmiot posiadający koncesję na świadczenie powszechnej usługi pocztowej, gdy są one świadczone zgodnie z indywidualnie zawartą umową po cenie niższej od ceny ustalonej dla danego rodzaju powszechnej usługi pocztowej i bez wykazania, że uzgodniona w ten sposób cena pokrywa koszt świadczenia takich usług[?]

3. Czy ma miejsce naruszenie zasad przejrzystości i niedyskryminacji, zgodnie z art. 12 tiret czwarte dyrektywy 97/67/WE, jeżeli osoba posiadająca koncesję na świadczenie powszechnych usług pocztowych zawiera indywidualne umowy o świadczenie powszechnych usług pocztowych, w których przewidziano odmienne, bardziej preferencyjne warunki świadczenia tych usług – w porównaniu z warunkami, które są ogłoszone publicznie i ogólnodostępne[?]

4. Jeżeli odpowiedź na to pytanie jest twierdząca, czy stanowi to podstawę do nietraktowania tych świadczeń jako zwolnionych w rozumieniu art. 132 dyrektywy 2006/112/WE[?]

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 132;

Dyrektywa 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług: motyw 15, art. 3, 4, 5, 6, 12;

Wyrok z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860);

Wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248);

Wyrok z dnia 6 marca 2008 r., Deutsche Post i in. (od C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141);

Wyrok z dnia 11 lutego 2015 r., bpost (C-340/13, EU:C:2015:77);

Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474).

Przepisy prawa krajowego i orzecznictwo krajowe

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ZDDS”): art. 49 pkt 2;

Prawilnik za priłagane na Zakona za danyk wyrchu dobawenata stojnost (przepisy wykonawcze do ustawy o podatku od wartości dodanej, zwane dalej „PPZDDS”): art. 43 akapit drugi;

Zakon za posztenskite usługi (ustawa o usługach pocztowych, zwana dalej „ZPU”): art. 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 i przepisy uzupełniające (zwane dalej „DR”);

Zakon za izmenenie i dopyłnenie na Zakona za posztenskite usługi (ustawa o zmianie i uzupełnieniu ustawy o usługach pocztowych, DW nr 102 z 2010 r., obowiązujący od dnia 30.12.2010 r.): § 70 przepisów przejściowych i końcowych;

Naredba za opredeljane na prawila za obrazuwane i priłagane na cenata na uniwersalnata posztenska usługa (rozporządzenie ustanawiające zasady kształtowania i stosowania cen powszechnej usługi pocztowej, zwane dalej „Naredba”): art. 4, 14;

Normatywni za jakość na uniwersalna posztenska usługa i efekasnostta na obsłużwane (standardy jakości powszechnej usługi pocztowej i wydajności obsługi): art. 8, 9;

Wyrok [Administratiwen syd Sofija-grad] nr 4655 z 12.7.2021 r. w sprawie administracyjnej nr 1814/2021 r.;

Wyrok Wyrchowen administratiwen syd (naczelnego sądu administracyjnego) nr 4745 z dnia 18.5.2022 r. w sprawie administracyjnej nr 8582/2021 r.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania

- 1 Podczas kontroli przeprowadzonej w spółce „Bulgarian Posts” EAD stwierdzono, że spółka ta posiada indywidualną koncesję na świadczenie powszechnych usług pocztowych (zwanym dalej „UPU”) na całym terytorium Republiki Bułgarii. Spółka „Bulgarian Posts” EAD zadeklarowała jednak jako zwolnione świadczenie, na podstawie art. 49 pkt 2 ZDDS („Świadczeniem zwolnionym jest świadczenie powszechnych usług pocztowych na warunkach i w trybie określonych w ustawie o usługach pocztowych”), usług, które zdaniem organów kontrolnych nie mają charakteru UPU.
- 2 Po pierwsze, sporne usługi były świadczone nie na podstawie ogólnych warunków umowy z użytkownikami „Bulgarian Posts” EAD, które zostały uzgodnione z KRS, lecz na podstawie umów zawartych indywidualnie przez „Bulgarian Posts” EAD, w szczególności z prokuraturą Republiki Bułgarii, agencją pomocy społecznej, gminą Warna, spółką wodociągową „Wodosnabdjawane i kanalizacija – Warna” OOD, i in. Ponadto w niektórych indywidualnie zawartych umowach uzgodniono ceny usług niższe niż ceny UPU zatwierdzone przez KRS. Kontrolowana spółka nie przedstawiła dowodów na to, w jaki sposób ceny te zostały ustalone, ani dowodów na to, że ceny te nie są niższe od kosztów świadczenia usług, zgodnie z wymogami art. 14 ust. 2 Naredba. W niektórych indywidualnie zawieranych umowach uzgadniane są również rabaty cenowe dla określonego miesięcznego wolumenu (np. 10% rabatu dla ponad 10 000 sztuk przesyłek pocztowych), a rabaty te są znacznie wyższe niż publicznie ogłoszone w witrynie internetowej „Bulgarian Posts” EAD rabaty ilościowe od cen za wykonane UPU (maksymalny rabat w wysokości 8% dla ilości powyżej 50 000 sztuk).
- 3 Po drugie, w niektórych indywidualnie zawieranych umowach uzgodniono, że świadczenie usług ma odbywać się w określonych miejscach z/do odpowiednich jednostek strukturalnych zamawiającego usługi, to jest przyjmowanie i doręczanie ma odbywać się z/do adresu (biura) zamawiającego. Organy kontrolne przyjęły, że wykonywana w ten sposób usługa jest usługą kurierską, a nie UPU, ponieważ przyjmowanie przesyłek pocztowych w ramach UPU odbywa się w „punktach dostępu”, które z definicji (§ 1 pkt 4 przepisów uzupełniających do ZPU) wymagają albo istnienia oddzielnego lokalu, który jest elementem sieci pocztowych, albo zorganizowanego miejsca pracy, w którym wykonywane są

również inne rodzaje usług publicznych (to jest biuro zamawiającego nie może być uznane za „punkt dostępu”).

- 4 Po trzecie, w niektórych indywidualnie zawieranych umowach uzgodniono, że przyjmowanie przesyłek pocztowych będzie odbywać się częściej niż w ramach przewidzianego dolnego progu, poniżej którego nie powinna spadać częstotliwość przyjmowania i doręczania zgodnie z art. 33 ust. 2 ZPU (co najmniej jedno przyjmowanie w każdym dniu roboczym), lecz również częściej niż przewidziano to w standardach jakości UPU i wydajności obsługi przyjętych w decyzji KRS, zgodnie z uprawnieniami przekazanymi jej na podstawie ZPU.
- 5 Po czwarte, niektóre z indywidualnie zawieranych umów przewidują przyjmowanie przesyłek pocztowych po godzinach otwarcia urzędów pocztowych dla poszczególnych miast. Jednakże, zgodnie z art. 32 ZPU, UPU jest usługą świadczoną w sposób ciągły w określonych godzinach pracy (które są ustalane przez „Bulgarian Posts” EAD i publikowane w witrynie internetowej spółki). Ponadto, zgodnie z § 1 pkt 18 lit. f) przepisów uzupełniających do ZPU świadczenie usługi w „niezbędnym czasie” jest jednym z kryteriów jej klasyfikacji jako usługi kurierskiej.
- 6 W związku z powyższym organy kontrolne stwierdziły, że usługi świadczone na podstawie umów zawartych indywidualnie przez „Bulgarian Posts” EAD nie są objęte zakresem zwolnienia na podstawie art. 49 ZDDS, ponieważ nie spełniają definicji powszechnej usługi pocztowej zawartej w art. 32 ZPU („Powszechna usługa pocztowa to usługa świadczona w sposób ciągły w ustalonych godzinach pracy, o jakości spełniającej normy określone w art. 15 ust. 1 pkt 7, po przystępnych cenach i dostępna dla każdego użytkownika na terytorium kraju, niezależnie od jego położenia geograficznego”). Ponadto umowy te zawierały klauzule uwzględniające szczególne potrzeby zamawiającego – miejsce przyjmowania przesyłek, miejsce doręczania, częstotliwość przyjmowania, godziny otwarcia oraz ceny niższe niż zatwierdzone przez KRS. W tej sytuacji w dniu 3 sierpnia 2021 r. wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, na mocy której spółka „Bulgarian Posts” EAD została obciążona dodatkowym podatkiem na podstawie ZDDS, za okres podatkowy od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. w wysokości 1 761 876,89 BGN wraz z odsetkami w wysokości 1 055 768,83 BGN.
- 7 Spółka „Bulgarian Posts” EAD zaskarżyła tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego przed Administratiwen syd Sofija-grad. W skardze podniosła zarzuty niezgodności z prawem zaskarżonej decyzji z powodu niewłaściwego zastosowania prawa materialnego. Wskazano, że zawieranie indywidualnych umów nie wykracza poza zakres UPU, a znaczna część tych umów jest zawierana z organami sądowymi lub administracyjnymi, a także, że nie ma umów, w których ceny byłyby wyższe niż ceny zatwierdzone przez KRS.
- 8 W wyroku z dnia 7 kwietnia 2023 r. Administratiwen syd Sofija-grad stwierdził nieważność decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, odnosząc

się do wyroku z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), zgodnie z którego sentencją operatorzy świadczący usługę doręczania listów, tacy jak będący przedmiotem postępowań głównych, którzy jako posiadacze koncesji krajowej upoważniającej ich do świadczenia tej usługi są zobowiązani, zgodnie z przepisami prawa krajowego do świadczenia usług formalnego doręczania pism organów sądowych lub administracyjnych, powinni być uznani za „operatorów świadczących usługę powszechną”.

- 9 Postępowanie główne zostało wszczęte na podstawie skargi wnoszącej skargę kasacyjną na wspomniany wyrok Administratiwen syd Sofija-grad. W celu rozstrzygnięcia sporu sąd odsyłający musi wyjaśnić kwestię, czy usługi świadczone na podstawie umów zawartych indywidualnie przez „Bulgarian Posts” EAD mają charakter UPU.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 10 Wnoszący skargę kasacyjną zaskarża wyrok jako nieprawidłowy. Ponadto wnosi on o zawieszenie postępowania w niniejszej sprawie oraz o skierowanie odesłania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości na podstawie art. 267 TFUE.
- 11 Strona przeciwna w postępowaniu kasacyjnym, „Bulgarian Posts” EAD, kwestionuje zasadność skargi kasacyjnej. Na posiedzeniu jawnym „Bulgarian Posts” EAD wskazała na bezzasadność żądania zawieszenia postępowania i skierowania wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 12 Przede wszystkim sąd odsyłający wskazuje na inne orzeczenie Wyrchowen administratiwen syd, w którym utrzymano w mocy wyrok Administratiwen syd Sofija-grad stwierdzający nieważność innej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której nałożono na „Bulgarian Posts” EAD dodatkowe obowiązki w zakresie podatku VAT. W uzasadnieniu tego wyroku Wyrchowen administratiwen syd wspomniano również wyrok z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), zgodnie z którym operatorzy, którzy zapewniają całość lub część pocztowej usługi powszechnej, są poddani szczególnemu reżimowi prawnemu obejmującemu specyficzne obowiązki. Różnica między „publicznymi służbami pocztowymi” a innymi operatorami polega nie na charakterze świadczonych usług, lecz na okoliczności, że operatorzy ci są poddani temu reżimowi.
- 13 W tym względzie sąd odsyłający wskazał, że niemieckie przepisy mające znaczenie dla wyroku z dnia 16 października 2019 r., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), przewidywały, że koncesjonariusz, który świadczy usługi doręczania listów, jest zobowiązany do formalnego doręczania pism bez względu na ich wagę zgodnie z przepisami kodeksów postępowania i

ustawami, które regulują doręczenie w ramach postępowania administracyjnego. W niniejszej sprawie indywidualne umowy nie mają jednak na celu doręczenia pism sądowych i administracyjnych, a przepisy proceduralne Republiki Bułgarii przewidują inny tryb doręczenia takich pism. Ponadto indywidualne umowy zawierane przez „Bulgarian Posts” EAD nie są zawierane wyłącznie z organami sądowymi, administracyjnymi lub innymi organami publicznymi, a zatem nie można przyjąć, że usługa gwarantuje prawidłowe funkcjonowanie władzy publicznej i, w tym rozumieniu, jest usługą świadczoną w interesie publicznym.

- 14 Sąd odsyłający powołuje się również na wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), zgodnie z którym na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie mogą zostać uznane za zwolnione z podatku usługi świadczone przez publiczne służby pocztowe, których warunki zostały wynegocjowane indywidualnie. Tego rodzaju usługi odpowiadają indywidualnym potrzebom danych użytkowników. W wyroku tym nie odpowiedziano jednak na pytanie, czy wystarczającym kryterium – dla przyjęcia, że dana usługa jest specyficzna i zaspokaja szczególne potrzeby podmiotów gospodarczych – jest okoliczność, że w indywidualnie zawieranej umowie przewidziano któryś z następujących warunków: przyjmowanie przesyłek odbywa się poza punktami dostępu (przyjmowanie i doręczenie przesyłek pocztowych odbywa się z/do adresu zamawiającego); przyjmowanie i doręczenie odbywa się z częstotliwością przekraczającą ustawowe standardy jakości UPU, przy czym przewidziano również dodatkowe przyjmowanie na żądanie zamawiającego poza częstotliwością wyraźnie określoną w umowie, poza godzinami otwarcia urzędów pocztowych; ceny usług są niższe niż ceny zatwierdzone przez KRS za świadczenie UPU i nie wykazano, czy koszty ich świadczenia są pokrywane; ceny usług są kształtowane poprzez zastosowanie rabatu, a rabat ten nie jest kształtowany zgodnie z publicznie dostępnymi warunkami rabatowymi.
- 15 Sąd odsyłający bierze również pod uwagę inne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości: wyrok z dnia 6 marca 2008 r., Deutsche Post i in., od C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141 (dotyczący punktów dostępu); wyrok z dnia 11 lutego 2015 r., bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (dotyczący rabatów); a także opinię rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (dotyczącą zorientowania cen na koszty) – aby stwierdzić, że nie istnieje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, które odpowiadałoby na wszystkie pytania dotyczące wykładni prawa Unii mające znaczenie dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. W uzasadnieniu tych orzeczeń Trybunał Sprawiedliwości udzielił cennych wskazówek interpretacyjnych, jednak w postępowaniach głównych w owych sprawach ustalono inny stan faktyczny niż w niniejszej sprawie, a także istnieje różnica w zakresie mającego zastosowanie ustawodawstwa krajowego.
- 16 Ponieważ sąd odsyłający rozpatruje spór jako sąd, którego orzeczenie nie podlega zaskarżeniu, uważa on, że w przypadku trudności w zakresie wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii jest on zobowiązany zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, tak aby zapobiec niewłaściwemu stosowaniu tego prawa i sprzecznościom, jakie mogłyby powstać w orzecznictwie.

DOKUMENT ROBOCZY