

Predmet C-785/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

19. prosinca 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Vrhoven administrativen sad (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

18. prosinca 2023.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila”
Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodate

Druga stranka u kasacijskom postupku:

„Bulgarian Posts” EAD

Predmet glavnog postupka

Postupak na temelju žalbe u kasacijskom postupku direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodate (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Sofiji pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska, u daljnjem tekstu: žalitelj u kasacijskom postupku) protiv presude Administrativen sada Sofia-grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska, u daljnjem tekstu: ASSG) kojom je povodom tužbe društva „Bulgarian Posts” EAD poništeno porezno rješenje o naknadnom utvrđivanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) u pogledu tog društva za porezno razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2015.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a u vezi s tumačenjem članka 132. Direktive 2006/112 i članka 12. Direktive 97/67.

Prethodna pitanja

1. Treba li usluge koje pruža nositelj licencije za pružanje univerzalne poštanske usluge na državnom području Republike Bugarske na temelju pojedinačnih ugovora s korisnicima poštanskih usluga smatrati uslugama koje u smislu članka 132. iz poglavlja 2. glave IX. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost pruža „javna poštanska služba” i koje su „od javnog interesa” ako se tim pojedinačnim ugovorima predviđa da usluga treba ispunjavati jedan odnosno sve uvjete navedene u nastavku, i to: prikupljanje pošiljki izvan pristupnih točaka (prikupljanje i distribucija odvijaju se na adresi nalogodavca); prikupljanje i distribucija odvijaju se u vrijeme koje je unaprijed dogovoreno s nalogodavcima; prikupljanje i distribucija odvijaju se češće nego što je to uređeno zakonom utvrđenim standardima kvalitete univerzalne poštanske usluge i učinkovitosti usluga, pri čemu su predviđena i dodatna prikupljanja izvan radnog vremena poštanskih ureda na zahtjev nalogodavca koja su češća nego što je to izričito predviđeno ugovorom; pružanje usluge po nižoj cijeni od one koju je odobrio KRS (Komisija za regulirane na saobštenijata (Regulatorno povjerenstvo za komunikacije, Bugarska), nacionalno regulatorno tijelo koje odobrava cijene univerzalne poštanske usluge u Bugarskoj) ili s većim popustima od onih koje je odobrio KRS?

2. Proizlazi li iz članka 12. druge alineje Direktive 97/67/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. prosinca 1997. o zajedničkim pravilima za razvoj unutarnjeg tržišta poštanskih usluga u Zajednici i poboljšanje kvalitete usluga da usluge koje pruža osoba koja je nositelj licencije za univerzalnu poštansku uslugu nemaju svojstvo univerzalne poštanske usluge u smislu Direktive ako se u skladu s pojedinačnim ugovorom pružaju po nižoj cijeni od one koja je odobrena za odgovarajuću vrstu univerzalne poštanske usluge te nije dokazano da tako ugovorena cijena pokriva troškove pružanja usluge?

3. Povređuje li se načelo transparentnosti i nediskriminacije utvrđeno u članku 12. četvrtoj alineji Direktive 97/67/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. prosinca 1997. o zajedničkim pravilima za razvoj unutarnjeg tržišta poštanskih usluga u Zajednici i poboljšanje kvalitete usluga ako osoba koja je nositelj licencije za pružanje univerzalne poštanske usluge sklapa pojedinačne ugovore za pružanje univerzalne poštanske usluge u kojima predviđa drukčije uvjete pružanja usluge, koji su povoljniji od onih koji su objavljeni i javno dostupni?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na to pitanje, predstavlja li to razlog za to da se transakcije ne tretiraju kao izuzete od poreza u smislu članka 132. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost?

Odredbe prava Unije i sudska praksa

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članak 132.

Direktiva 97/67/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 15. prosinca 1997. o zajedničkim pravilima za razvoj unutarnjeg tržišta poštanskih usluga u Zajednici i poboljšanje kvalitete usluga: uvodna izjava 15. te članci 3., 4., 5., 6. i 12.

Presuda od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860)

Presuda od 23. travnja 2009., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Presuda od 6. ožujka 2008., Deutsche Post i dr. (C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141)

Presuda od 11. veljače 2015., bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Nacionalni propisi i sudska praksa

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDDS): članak 49. točka 2.

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Uredba o provedbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost) (PPZDDDS): članak 43. stavak 2.

Zakon za poštenskite uslugi (Zakon o poštanskim uslugama, u daljnjem tekstu: ZPU): članci 15., 21., 24., 32., 33., 34., 36., 38. i 66. te Dodatne odredbe (DR)

Zakona za izmienenie i dopalnenie na Zakona za poštenskite uslugi (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poštanskim uslugama, DV br. 102 iz 2010., na snazi od 30. prosinca 2010.): članak 70. prijelaznih i završnih odredbi

Naredba za opredeljane na pravila za obrazuvane i prilagane na cenata na universalnata poštenska usluga (Uredba o utvrđivanju pravila za određivanje i provedbu cijene univerzalne poštanske usluge, u daljnjem tekstu: Uredba): članci 4. i 14.

Normativi za kačestvo na universalnata poštenska usluga i efikasnostta na obslužvane (Standardi kvalitete univerzalne poštanske usluge i učinkovitosti usluga): članci 8. i 9.

Presuda ASSG-a br. 4655 od 12. srpnja 2021. u upravnom predmetu br. 1814/2021

Presuda Vrhoven administrativen sada (Vrhovni upravni sud, Bugarska, u daljnjem tekstu: VAS) br. 4745 od 18. svibnja 2022. u upravnom predmetu br. 8582/2021

Sažet prikaz činjenica i postupka

- 1 Prilikom poreznog nadzora društva „Bulgarian Posts” EAD utvrđeno je da to društvo posjeduje individualnu licenciju za pružanje univerzalne poštanske usluge (UPU) na državnom području Republike Bugarske. Međutim, društvo „Bulgarian Posts” EAD navelo je kao transakcije oslobođene poreza u skladu s člankom 49. točkom 2. ZDDS-a („Pružanje univerzalnih poštanskih usluga pod uvjetima i u skladu s odredbama Zakona o poštanskim uslugama transakcija je koja je oslobođena poreza.”) pružene usluge koje prema mišljenju poreznih revizora nemaju svojstva univerzalnih poštanskih usluga.
- 2 Kao prvo, sporne usluge nisu pružene na temelju općih uvjeta ugovora koji je društvo „Bulgarian Posts” EAD sklopilo s korisnicima i kako se o njemu usuglasilo s KRS-om, nego na temelju ugovora koje je društvo „Bulgarian Posts” EAD sklopilo pojedinačno, osobito s Državnim odvjetništvom Republike Bugarske, Agencijom za socialno podpomagane (Agencija za socijalnu pomoć, Bugarska), Općinom Varna, društvom „Vodosnabdjavane i kanalizacija Varna” OOD (doslovno: „Vodoopskrba i kanalizacija Varna” d.o.o.) te s drugima. Osim toga, u jednom dijelu tih pojedinačnih ugovora dogovorene su niže cijene za usluge od onih koje je KRS odobrio za univerzalnu poštansku uslugu. Društvo nad kojim je proveden nadzor nije pružilo dokaze ni u pogledu načina formiranja cijene ni dokaze za to da te cijene nisu niže od troškova usluge, kao što se to zahtijeva člankom 14. stavkom 2. Uredbe. U nekim pojedinačnim ugovorima predviđeni su popusti u slučaju određene mjesečne količine (primjerice, 10 % popusta u slučaju više od 10 000 poštanskih pošiljki), pri čemu su ti popusti bili znatno veći od popusta na količinu za pružene univerzalne poštanske usluge koji su objavljeni na internetskoj stranici društva „Bulgarian Posts” EAD (najveći popust iznosio je 8 % za broj pošiljki veći od 50 000).
- 3 Kao drugo, u jednom dijelu pojedinačnih ugovora predviđeno je da usluge izravno pružaju odgovarajuće organizacijske jedinice nalogodavca odnosno da se pružaju njima, dakle predviđeni su prikupljanje i distribucija na adresi (u uredu) nalogodavca. Porezni revizori smatrali su da je tako pružena usluga kurirska usluga, a ne univerzalna poštanska usluga, s obzirom na to da se prikupljanje poštanskih pošiljki u slučaju univerzalne poštanske usluge odvija na „pristupnim točkama”, koje u skladu s definicijom (članak 1. točka 4. Dodatnih odredbi ZPU-a) zahtijevaju ograđeni prostor koji je dio poštanske mreže ili organizirano mjesto rada na kojem se pružaju i druge javne usluge (zbog čega se ured nalogodavca ne može smatrati „pristupnom točkom”).
- 4 Kao treće, u jednom dijelu pojedinačnih ugovora predviđeno je da prikupljanje poštanskih pošiljki treba biti češće od predviđene donje granice učestalosti

prikupljanja i distribucije u skladu s člankom 33. stavkom 2. ZPU-a (najmanje jedno prikupljanje svakog radnog dana), ali i češće nego što se ono treba odvijati u skladu sa standardima kvalitete univerzalne poštanske usluge i učinkovitosti usluga koje je odredio KRS u skladu s ovlastima koje su mu dodijeljene na temelju ZPU-a.

- 5 Kao četvrto, u jednom dijelu pojedinačnih ugovora predviđeno je primanje poštanskih pošiljki nakon završetka radnog vremena poštanskih ureda za određene gradove. Međutim, u skladu s člankom 32. ZPU-a univerzalna poštanska usluga je usluga koja se kontinuirano pruža za vrijeme radnog vremena (koje je odredilo društvo „Bulgarian Posts” EAD te je objavljeno na internetskoj stranici društva). Osim toga, pružanje usluge u „potrebno vrijeme” u skladu s člankom 1. točkom 18. podtočkom (f) Dodatnih odredbi ZPU-a predstavlja jedan od kriterija za kvalifikaciju te usluge kao kurirske usluge.
- 6 Na temelju navedenih razloga tijelo nadležno za porezni nadzor smatralo je da se na usluge iz pojedinačnih ugovora društva „Bulgarian Posts” EAD ne primjenjuje porezno oslobođenje u skladu s člankom 49. ZDDS-a, s obzirom na to da one ne odgovaraju definiciji univerzalne poštanske usluge iz članka 32. ZPU-a („Univerzalna poštanska usluga je usluga koja se pruža kontinuirano za vrijeme određenog radnog vremena, po kvaliteti odgovara standardima iz članka 15. stavka 1. točke 7., pruža se po pristupačnim cijenama te je dostupna svakom korisniku na nacionalnom državnom području, neovisno o njegovu geografskom mjestu boravka”). Osim toga, ti su ugovori sadržavali odredbe u kojima su uzete u obzir posebne potrebe nalogodavca: mjesto prikupljanja pošiljki, mjesto distribucije, učestalost prikupljanja, radno vrijeme i niže cijene od onih koje je odobrio KRS. U tim je okolnostima 3. kolovoza 2021. doneseno porezno rješenje kojim je u pogledu društva „Bulgarian Posts” EAD naknadno utvrđen PDV u skladu sa ZDDS-om u iznosu od 1 761 876,89 bugarskih leva, uvećanom za kamate u iznosu od 1 055 768,83 bugarskih leva, za porezno razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2015.
- 7 Društvo „Bulgarian Posts” EAD pobijalo je to porezno rješenje pred ASSG-om. Tužbom se prigovara da je pobijano rješenje nezakonito zbog pogrešne primjene materijalnog prava. Upućuje se na to da se pojedinačni ugovori ne sklapaju izvan univerzalne poštanske usluge i da je velik dio tih ugovora sklopljen s pravosudnim ili upravnim tijelima, pri čemu nisu postojali ugovori u kojima su predviđene više cijene od onih koje je odobrio KRS.
- 8 Presudom od 7. travnja 2023. ASSG je poništio porezno rješenje pri čemu se pozvao na presudu od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), u skladu s kojom su pružatelji usluge distribucije pismena poput onih u glavnom postupku – koji u svojstvu nositelja nacionalne licencije koja ih ovlašćuje da nude tu uslugu moraju pružati, u skladu s odredbama nacionalnog prava, usluge službene dostave akata sudova ili upravnih tijela – „pružatelji univerzalne usluge”.

- 9 Glavni postupak pokrenut je na temelju žalbe žalitelja u kasacijskom postupku protiv predmetne presude ASSG-a. Kako bi mogao odlučiti u predmetu, sud koji je uputio zahtjev treba pojasniti pitanje jesu li usluge u skladu s pojedinačnim ugovorima društva „Bulgarian Posts” EAD univerzalne poštanske usluge.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 10 Žalitelj u kasacijskom postupku pobijao je sudsku presudu kao pogrešnu. Osim toga, zahtijeva da se postupak prekine i da se Sudu uputi zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a.
- 11 Druga stranka u kasacijskom postupku, društvo „Bulgarian Posts” EAD, smatra da je žalba u kasacijskom postupku neosnovana. Na javnoj raspravi zastupala je mišljenje da je prijedlog za prekid postupka i upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu neosnovan.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 12 Sud koji je uputio zahtjev najprije upućuje na jednu drugu presudu VAS-a koja potvrđuje presudu ASSG-a kojom je poništeno jedno drugo porezno rješenje o utvrđivanju naknadnih obveza u području PDV-a u pogledu društva „Bulgarian Posts” EAD. U obrazloženju te presude VAS-a navodi se i presuda od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), u skladu s kojom su operateri koji u cijelosti ili djelomično osiguravaju univerzalnu poštansku uslugu podvrgnuti posebnom pravnom uređenju koje sadržava posebne obveze, tako da razlika između „javnih poštanskih službi” i drugih operatera ne ovisi, naime, o naravi pruženih usluga, nego o činjenici da su oni podvrgnuti tom uređenju.
- 13 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev ističe da se njemačkim pravom na koje se odnosi presuda od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860), predviđalo da je nositelj licencije koji pruža usluge dostave pismena dužan obavljati službenu dostavu pismena neovisno o njihovoj težini, u skladu s odredbama postupovnih zakona i propisima kojima je uređena dostava u upravnim postupcima. Međutim, predmet pojedinačnih ugovora u ovom slučaju nije distribucija sudskih ili upravnih odluka, a usto se postupovnim zakonima Republike Bugarske predviđa drukčiji postupak za distribuciju takvih odluka. Osim toga, društvo „Bulgarian Posts” EAD nije sklopilo pojedinačne ugovore samo s pravosudnim i upravnim tijelima ili s drugim javnim tijelima, zbog čega se ne može pretpostaviti da se uslugom osigurava uredno funkcioniranje javne vlasti i da stoga predstavlja uslugu od javnog interesa.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev ističe i presudu od 23. travnja 2009., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), u skladu s kojom se usluge javnih poštanskih službi čiji su uvjeti utvrđeni pojedinačnim ugovorima ne mogu smatrati oslobođenima poreza u smislu članka 13. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive i već po

svojoj prirodi odgovaraju posebnim potrebama dotičnih korisnika. Međutim, iz te presude ne proizlazi odgovor na pitanje o tome je li okolnost da je u pojedinačnom ugovoru predviđen jedan od sljedećih uvjeta – prikupljanje pošiljki odvija se izvan pristupnih točaka (prikupljanje i distribucija odvijaju se na adresi nalogodavca); prikupljanja i distribucije odvijaju se češće nego što je to zakonom utvrđeno u standardima kvalitete univerzalne poštanske usluge, pri čemu su predviđena i dodatna prikupljanja izvan radnog vremena poštanskih ureda na zahtjev nalogodavca koja su češća nego što je to izričito predviđeno ugovorom; cijene usluga niže su od onih koje je KRS odobrio za univerzalnu poštansku uslugu te nije dokazano da su pokriveni troškovi usluge; prilikom formiranja cijene primjenjuju se popusti koji ne odgovaraju općim uvjetima za popuste – dovoljan kriterij za pretpostavku da je usluga posebna i da odgovara posebnim potrebama gospodarskih subjekata.

- 15 Sud koji je uputio zahtjev uzima u obzir i druge odluke Suda: presudu od 6. ožujka 2008., *Deutsche Post i dr.*, C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141 (u pogledu pristupnih točaka), presudu od 11. veljače 2015., *bpost*, C-340/13, EU:C:2015:77 (u pogledu popusta) i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu *Sandd*, C-256/17, EU:C:2018:474 (u pogledu prilagođenosti cijena troškovima) i zaključuje na temelju toga da ne postoji sudska praksa Suda koja pruža odgovore na sva pitanja o tumačenju prava Unije koja su relevantna za odluku u glavnom postupku. Obrazloženja tih odluka Suda sadržavaju korisne smjernice za tumačenje, ali se činjenice glavnih postupaka u tim predmetima razlikuju od činjenica u predmetnom slučaju, a usto postoje razlike u pogledu primjenjivih pravnih sustava.
- 16 Budući da sud koji je uputio zahtjev odlučuje o sporu kao sud [posljednjeg stupnja] čija se odluka ne može pobijati, smatra da je u slučaju poteškoća prilikom tumačenja relevantnih odredbi prava Unije dužan uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku kako bi izbjegao pogrešnu primjenu prava Unije i proturječnu sudska praksu.