

Sag C-785/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

19. december 2023

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

18. december 2023

Kassationsappellant:

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

Kassationsindstævnt:

»Bulgarian Posts« EAD

Hovedsagens genstand

Sagen vedrører en kassationsappel iværksat af Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Sofia under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »kassationsappellanten«) til prøvelse af dom afsagt af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia), hvorved en afgiftskontrolafgørelse vedrørende efterfølgende fastsættelse af moms over for »Bulgarian Posts« EAD for afgiftsperioden fra den 1. januar til den 31. december 2015 blev annulleret efter et søgsmål anlagt af dette selskab.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodning i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkningen af artikel 132 i direktiv 2006/112 og af artikel 12 i direktiv 97/67.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal ydelser, som indehaveren af licensen til levering af den universelle posttjeneste på Republikken Bulgariens område præsteres på grundlag af individuelle kontrakter med brugere af posttjenester, anses for at være tjenesteydelser, der som omhandlet i artikel 132 i afsnit IX, kapitel 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem præsteres af et »offentligt postvæsen« og er »af almen interesse«, når det i disse individuelle kontrakter er fastsat, at ydelsen skal opfylde en af eller alle følgende betingelser: afhentning af forsendelser uden for indleveringsstederne (afhentningen og forkyndelsen sker på ordregiverens adresse); afhentningen og forkyndelsen sker på et tidspunkt, der på forhånd er aftalt med ordregiverne; hyppigheden af afhentningen og forkyndelsen er højere end den hyppighed, der er fastsat i de ved lov fastlagte regler om den universelle posttjenestes kvalitet og tjenesternes effektivitet, idet det er fastsat, at der også kan ske yderligere afhentninger uden for postfilialernes åbningstider på ordregiverens forlangende med større hyppighed end den, der udtrykkeligt er aftalt i kontrakten; levering af tjenesteydelsen til en lavere pris end den, der er godkendt af KRS (Komisia za regulirane na saobshteniata, Regulierungskommission für Kommunikation, regulierungskommissionen for kommunikation, den nationale reguleringsmyndighed, som godkender priserne for den universelle posttjeneste i Bulgarien), eller med større rabatter end dem, der er godkendt af KRS?

2. Følger det af artikel 12, andet led, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15. december 1997 om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet, at de ydelser, der præsteres af en person, som er licenshaver for den universelle posttjeneste, ikke frembyder kendetegnene ved en universel posttjeneste i direktivets forstand, når den i henhold til en individuel kontrakt præsteres til en lavere pris, end den der er godkendt for en tilsvarende form for universel posttjeneste, og det ikke er godtgjort, at den således aftalte pris dækker omkostningerne ved leveringen?

3. Tilsidesættes princippet om gennemsigtighed og om ikke-diskrimination, som er forankret i artikel 12, fjerde led, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15. december 1997 om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet, såfremt en person, som er indehaver af en licens til levering af den universelle posttjeneste, indgår individuelle kontrakter om levering af den universelle posttjeneste, hvori vedkommende fastsætter andre betingelser for leveringen af ydelsen, som er gunstigere end de offentliggjorte og alment tilgængelige betingelser?

4. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, begrundes dette da, at transaktionerne ikke behandles som fritaget for afgift som omhandlet i artikel 132 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem?

EU-retlige forskrifter og retspraksis

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: artikel 132

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15. december 1997 om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet: 15. betragtning og artikel 3, 4, 5, 6 og 12

Dom af 16. oktober 2019, Winterhoff og Eisenbeis (C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860)

Dom af 23. april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Dom af 6. marts 2008, Deutsche Post m.fl. (C-287/06 – C-292/06, EU:C:2008:141)

Dom af 11. februar 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Nationale forskrifter og retspraksis

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven): artikel 49, nr. 2

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven): artikel 43, stk. 2

Zakon za poshtenskite uslugi (lov om posttjenester): artikel 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38 og 66 samt tillægsbestemmelserne

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (lov om ændring og supplerung af lov om posttjenester, DV nr. 102 af 2010, i kraft siden den 30.12.2010): § 70 i overgangsbestemmelserne og de afsluttende bestemmelser

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (bekendtgørelse om fastlæggelse af reglerne for fastsættelsen og gennemførelsen af prisen for den universelle posttjeneste, herefter »bekendtgørelsen«): artikel 4 og 14

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnosta na obsluzhvane (regler om den universelle posttjenestes kvalitet og tjenesternes effektivitet): artikel 8 og 9

Dom nr. 4655 afsagt af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) den 12. juli 2021 i forvaltningssag nr. 1814/2021

Dom nr. 4745 afsagt af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 18. maj 2022 i forvaltningssag nr. 8582/2021

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Ved en afgiftskontrol af »Bulgarian Posts« EAD blev det konstateret, at dette selskab har en individuel licens til levering af ydelser i forbindelse med den universelle posttjeneste på Republikken Bulgariens område. »Bulgarian Posts« EAD har imidlertid angivet leverede tjenesteydelser, der ifølge afgiftsinspektørerne ikke frembyder kendetegnene ved en universel posttjeneste, som fritagne transaktioner som omhandlet i momslovens § 49, nr. 2 (»Levering af universelle posttjenester under de betingelser og i henhold til de regler, der er fastsat i lov om posttjenester, er en fritaget transaktion«).
- 2 For det første blev de omtvistede tjenesteydelser ikke leveret på grundlag af de almindelige betingelser i kontrakten mellem »Bulgarian Posts« EAD og brugerne, som var afstemt med KRS, men derimod på grundlag af kontrakter, som »Bulgarian Posts« EAD indgik individuelt, nærmere bestemt med Republikken Bulgariens anklagemyndighed, Agentsia za sotsialno podpomagane (agenturet for social bistand), Varna kommune, selskabet »Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna« OOD (ordret: »vandforsyning og kloakering i Varna«, selskab med begrænset ansvar) og med andre parter. Endvidere blev der i en del af disse individuelle kontrakter aftalt lavere priser for tjenesteydelserne end dem, der er godkendt af KRS for den universelle posttjeneste. Det kontrollerede selskab har hverken forelagt beviser angående fremgangsmåden ved prisdannelsen eller beviser for, at disse priser ikke er lavere end omkostningerne ved tjenesteydelsen som krævet i henhold til bekendtgørelsens artikel 14, stk. 2. I visse individuelle kontrakter blev der aftalt rabatter i tilfælde af en bestemt månedlig mængde (f.eks. 10% nedslag i prisen i tilfælde af mere end 10 000 postforsendelser), idet disse rabatter var betydeligt større end de mængderabatter for leverede universelle posttjenester, der var offentliggjort på webstedet for »Bulgarian Posts« EAD (maksimal rabat på 8% i tilfælde af en stykmængde på mere end 50 000).
- 3 For det andet blev det i en del af de individuelle kontrakter aftalt, at tjenesteydelserne skulle leveres direkte fra eller til ordregiverens relevante organisatoriske enheder, altså afhentning og forkyndelse på ordregiverens adresse (kontor). Afgiftsinspektørerne lagde til grund, at den således leverede tjenesteydelse var en kurertjeneste og ikke en universel posttjeneste, eftersom afhentningen af postforsendelserne i forbindelse med den universelle posttjeneste sker på »indleveringssteder«, som i henhold til definitionen (§ 1, nr. 4, i tillægsbestemmelserne til lov om posttjenester) kræver et afgrænset område, der hører til postnettet, eller en organiseret arbejdsplads, hvor der også leveres andre offentlige tjenesteydelser (hvorfor ordregiverens kontor ikke kunne anses for at være et »indleveringssted«).

- 4 For det tredje blev det i en del af de individuelle kontrakter aftalt, at afhentningen af postforsendelserne skulle ske i større omfang end den fastsatte nedre grænse for hyppigheden af afhentningen og forkyndelsen i henhold til artikel 33, stk. 2, i lov om posttjenester (mindst én afhentning pr. hverdag), men også hyppigere end fastsat i reglerne for den universelle posttjenestes kvalitet og tjenesternes effektivitet, som KRS har vedtaget i medfør af de beføjelser, denne myndighed er tillagt ved lov om posttjenester.
- 5 For det fjerde blev der i en del af de individuelle kontrakter aftalt modtagelse af postforsendelser efter lukketiden for postfilialerne i de pågældende byer. I henhold til artikel 32 i lov om posttjenester er den universelle posttjeneste imidlertid en tjeneste, der leveres kontinuerligt i åbningstiden (som fastlægges af »Bulgarian Posts« EAD og offentliggøres på selskabets websted). Desuden udgør levering af tjenesteydelsen i det »nødvendige tidsrum« som omhandlet i § 1, nr. 18, litra f), i tillægsbestemmelserne til lov om posttjenester et af kriterierne for, at den kan kvalificeres som en kurer-tjeneste.
- 6 Af de ovenfor anførte grunde lagde den kontrollerende myndighed til grund, at tjenesteydelserne i henhold til de af »Bulgarian Posts« EAD indgåede individuelle kontrakter ikke var omfattet af den afgiftsfritagelse, der er omhandlet i momslovens artikel 49, eftersom de ikke svarede til definitionen af den universelle posttjeneste i artikel 32 i lov om posttjenester (»Den universelle posttjeneste er en tjenesteydelse, der leveres kontinuerligt i bestemte åbningstider i en kvalitet, der opfylder reglerne i artikel 15, stk. 1, nr. 7, og til overkommelige priser og er tilgængelig for alle brugere på det nationale område uanset deres geografiske opholdssted«). Endvidere indeholdt disse kontrakter vilkår, der tog hensyn til ordregiverens specifikke behov: stedet for afhentning af forsendelserne, stedet for forkyndelsen, hyppigheden af afhentningen, åbningstiderne og priser, der var lavere end de af KRS godkendte. På denne baggrund blev der den 3. august 2021 truffet en afgiftskontrolafgørelse, hvorved der over for »Bulgarian Posts« EAD blev fastsat efterfølgende moms i henhold til momsloven på 1 761 876,89 leva (BGN) med tillæg af renter på 1 055 768,83 BGN for afgiftsperioden fra den 1. januar til den 31. december 2015.
- 7 »Bulgarian Posts« EAD anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgiftskontrolafgørelse ved Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia). Med søgsmålet blev det gjort gældende, at den anfægtede afgørelse var retsstridig som følge af ukorrekt anvendelse af materiel ret. Der blev henvist til, at indgåelsen af individuelle kontrakter ikke skete uden for den universelle posttjeneste, og at mange af disse kontrakter blev indgået med judicielle eller administrative myndigheder, idet der ikke forelå nogen kontrakter til højere priser end de af KRS godkendte.
- 8 Ved dom af 7. april 2023 annullerede Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) afgiftskontrolafgørelsen med henvisning til dom af 15. oktober 2019, Winterhoff og Eisenbeis (C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860), hvorefter leverandører af postomdelingstjenester som de i

hovedsagerne omhandlede, der i deres egenskab af indehavere af en national licens, som tillader dem at udbyde denne tjeneste, i henhold til bestemmelser i national ret er forpligtet til at foretage ydelser bestående i forkyndelse af dokumenter fra domstole og administrative myndigheder, skal anses for »befordringspligtige virksomheder«.

- 9 Hovedsagen blev indledt ved kassationsappellantens appel til prøvelse af den anfægtede dom afsagt af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia). Med henblik på at kunne træffe afgørelse i sagen har den forelæggende ret behov for afklare det spørgsmål, om tjenesteydelserne i henhold til de af »Bulgarian Posts« EAD indgåede individuelle kontrakter udgør universelle posttjenester.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 Kassationsappellanten har anfægtet dommen med den begrundelse, at den er ukorrekt. Endvidere har kassationsappellanten nedlagt påstand om, at sagen udsættes, og at der indgives en anmodning til Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF.
- 11 Kassationsindstævnte, »Bulgarian Posts« EAD, anser kassationsappellen for at være ugrundet. I det offentlige retsmøde har selskabet gjort gældende, at anmodningen om at udsætte sagen og indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen er ugrundet.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 12 Den forelæggende ret henviser for det første til en anden dom fra Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som stadfæstede en dom afsagt af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia), hvorved en anden afgiftskontrolafgørelse om efterfølgende fastsættelse af momsforpligtelser over for »Bulgarian Posts« EAD blev annulleret. I præmisserne til denne dom fra Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) henvises også til dom af 16. oktober 2019, Winterhoff og Eisenbeis (C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860), hvorefter de operatører, der helt eller delvist opfylder postbefordringspligten, er underlagt et særligt regelsæt med specifikke forpligtelser, således at forskellen på »det offentlige postvæsen« og de andre operatører på markedet ikke vedrører arten af de præsterede ydelser, men det forhold, at de er underlagt et sådant regelsæt.
- 13 I denne forbindelse bemærker den forelæggende ret, at den tyske lovgivning, som dom af 16. oktober 2019, Winterhoff og Eisenbeis (C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860), vedrører, fastsatte, at en licenshaver, der leverer postomdelingstjenester, er forpligtet til at forkynde dokumenter uanset deres vægt i henhold til de retspleje- og lovregler, der gælder for administrativ forkyndelse. Genstanden for de individuelle kontrakter i den foreliggende sag er imidlertid ikke

forkyndelse af rets- eller forvaltningsafgørelser, og desuden fastsætter Republikken Bulgariens retsplejeregler en anden procedure for forkyndelse af sådanne afgørelser. Endvidere har »Bulgarian Posts« EAD ikke kun indgået individuelle kontrakter med judicielle eller administrative myndigheder eller med andre offentlige organer, hvorfor det ikke kan lægges til grund, at tjenesteydelsen sikrer, at de offentlige myndigheder fungerer korrekt, og således udgør en ydelse af almen interesse.

- 14 Den forelæggende ret henviser også til dom af 23. april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), hvorefter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), ikke momsfritager tjenesteydelser, der udføres af det offentlige postvæsen, og hvis vilkår er blevet forhandlet individuelt, og hvorefter disse ydelser i sagens natur kun opfylder de pågældende brugeres særlige behov. Denne dom besvarer imidlertid ikke spørgsmålet om, hvorvidt det forhold, at en af følgende betingelser er fastsat i den individuelle kontrakt – afhentningen af forsendelserne finder sted uden for indleveringsstederne (afhentning og forkyndelse sker på ordregiverens adresse); afhentningerne og forkyndelserne sker hyppigere end fastsat i reglerne for den universelle posttjenestes kvalitet, idet der også er aftalt yderligere afhentninger uden for postfilialernes åbningstid på ordregiverens forlangende med større hyppighed end den, der udtrykkeligt er fastsat i kontrakten; priserne for tjenesteydelserne er lavere end dem, der er godkendt af KRS for den universelle posttjeneste, og det er ikke godtgjort, at omkostningerne til tjenesteydelsen dækkes; ved prisdannelsen anvendes rabatter, som ikke svarer til de almindelige betingelser for rabatter – udgør et tilstrækkeligt kriterium for, at det kan lægges til grund, at ydelsen er specifik og opfylder de økonomiske aktørers særlige behov.
- 15 Den forelæggende ret tager også hensyn til andre af Domstolens afgørelser: dom af 6. marts 2008, Deutsche Post m.fl., C-287/06 – C-292/06, EU:C:2008:141 (vedrørende indleveringsstederne), dom af 11. februar 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (vedrørende rabatterne), og generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (vedrørende prisernes omkostningsægthed), og udleder heraf, at der ikke foreligger retspraksis fra Domstolen, som besvarer alle de spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten, som er relevante for afgørelsen af hovedsagen. Præmisserne til disse afgørelser fra Domstolen indeholder værdifulde fortolkningsbidrag, men de faktiske omstændigheder i de pågældende sager adskiller sig fra de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, og der er desuden forskelle med hensyn til den lovgivning, der finder anvendelse.
- 16 Eftersom den forelæggende ret behandler tvisten som [sidste] instans, hvis afgørelse ikke kan appelleres, er den af den opfattelse, at den i tilfælde af vanskeligheder ved fortolkningen af de relevante EU-retlige forskrifter er forpligtet til at indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen for at undgå en fejlagtig anvendelse af EU-retten og modstridende retspraksis.