

Věc C-785/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

19. prosince 2023

Předkládající soud:

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

18. prosince 2023

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite

Odpůrkyně v řízení o kasačním opravném prostředku:

„Bulgarian Posts“ EAD

Předmět původního řízení

Řízení zahájené na základě kasačního opravného prostředku, který podal ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ Sofie při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofie pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „navrhovatel“) proti rozsudku Správního soudu Sofie – město (Administrativen sad Sofia-grad, dále jen „ASSG“), jímž byl na základě žaloby podané společností „Bulgarian Posts“ EAD zrušen opravný daňový výměr, kterým byla této společnosti dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za daňové období od 1. ledna do 31. prosince 2015.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost předložená na základě článku 267 SFEU se týká výkladu článku 132 směrnice 2006/112/ES a článku 12 směrnice 97/67.

Předběžné otázky

1. Musí být služby, které držitel licence poskytuje za účelem zajištění všeobecných poštovních služeb na území Bulharské republiky na základě individuálních smluv s uživateli poštovních služeb, považovány za služby, které jsou ve smyslu hlavy IX kapitoly 2 článku 132 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty poskytovány „veřejnou poštou“ a jsou „ve veřejném zájmu“, pokud tyto individuální smlouvy stanoví, že služby musí splňovat jednu resp. všechny níže uvedené podmínky, totiž: přebírání zásilek mimo přístupová místa (prebírání a doručování se uskutečňuje na adrese zadavatele); přebírání a doručování se uskutečňuje v dobu předem sjednanou se zadavatelem; četnost přebírání a doručování jde nad rámec četnosti stanovené v zákonných normách upravujících kvalitu všeobecných poštovních služeb a efektivitu těchto služeb, přičemž je sjednáno i další přebírání zásilek na vyžádání zadavatele nad rámec četnosti výslovně upravené smlouvou mimo otvírací dobu poboček pošty; poskytování služeb za cenu nižší, než kterou schválila KRS (Komise pro regulaci komunikace, Komisija za regulirane na saobštenijata, vnitrostátní regulační orgán, který schvaluje ceny za všeobecné poštovní služby v Bulharsku) nebo s vyššími slevami, než jaké schválila KRS?

2. Vyplývá z článku 12 druhé odrážky směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby, že služby poskytované osobou, která je držitelem licence na všeobecné poštovní služby, nejsou svou povahou všeobecnými poštovními službami ve smyslu směrnice, pokud jsou poskytovány na základě individuální smlouvy za nižší cenu, než je cena, která je schválena za příslušný druh všeobecné poštovní služby, a nebylo prokázáno, že takto sjednaná cena pokrývá náklady na její poskytování?

3. Je porušena zásada transparentnosti a zákazu diskriminace zakotvená v článku 12 čtvrté odrážce směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby, pokud osoba, která je držitelem licence pro poskytování všeobecných poštovních služeb, uzavře individuální smlouvy o poskytování všeobecných poštovních služeb, v nichž jsou sjednány jiné podmínky pro poskytování těchto služeb, které jsou v porovnání s veřejnými a obecně dostupnými podmínkami příznivější?

4. V případě kladné odpovědi na tuto otázku, odůvodňuje tato skutečnost, aby s těmito plněními nebylo nakládáno jako s plněními osvobozenými od daně ve smyslu článku 132 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty?

Ustanovení unijního práva a judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: článek 132

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby: bod 15 odůvodnění a články 3, 4, 5, 6 a 12

Rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860)

Rozsudek ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Rozsudek ze dne 6. března 2008, Deutsche Post a další (C-287/06 bis C-292/06, EU:C:2008:141)

Rozsudek ze dne 11. února 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Vnitrostátní právní předpisy a judikatura

Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) článek 49 bod 2

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varchu dobavenata stojnost (prováděcí nařízení k zákonu o DPH, dále jen „PPZDDS“): čl. 43 odst. 2

Zakon za poštenskite uslugi (zákon o poštovních službách, dále jen „ZPU“): články 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 a doplňující ustanovení (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poštenskite uslugi (zákon o změně a doplnění zákona o poštovních službách, DV č. 102 z roku 2010, v platnosti od 30. prosince 2010): § 70 přechodných a závěrečných ustanovení

Naredba za opredeljane na pravila za obrazuvane i prilagane na cenata na universalnata poštenska usluga (nařízení, kterým se stanoví pravidla pro určení a uplatňování ceny za všeobecné poštovní služby, dále jen „nařízení“): články 4 a 14

Normativi za kačestvo na universalnata poštenska usluga i efikasnostta na obslužvane (normy upravující kvalitu všeobecných poštovních služeb a jejich efektivitu): články 8 a 9

Rozsudek ASSG č. 4655 ze dne 12. července 2021 ve správní věci č. 1814/2021

Rozsudek Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, dále jen „VAS“) č. 4745 ze dne 18. května 2022 ve správní věci č. 8582/2021

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Při daňové kontrole společnosti „Bulgarian Posts“ EAD bylo zjištěno, že tato společnost je držitelkou individuální licence k poskytování všeobecných poštovních služeb (VPS) na území Bulharské republiky. Společnost „Bulgarian Posts“ EAD ovšem za plnění osvobozená od daně podle § 49 bod 2 ZDDS („Poskytování všeobecných poštovních služeb za podmínek a v souladu s ustanoveními zákona o poštovních službách je plnění osvobozené od daně.“) označila poskytnuté služby, které podle názoru daňových kontrolorů nemají povahu všeobecných poštovních služeb.
- 2 Předmětné služby zaprvé nebyly poskytnuty na základě všeobecných podmínek smlouvy mezi společností „Bulgarian Posts“ EAD a uživateli, kterou schválila KRS, nýbrž na základě smluv uzavřených společností „Bulgarian Posts“ EAD individuálně, zejména se Státním zastupitelstvím Bulharské republiky, se sociálním úřadem (Agencija za socialno podpomagane), s městem Varnou, se společností „Vodosnabdjavane i kanalizacia Varna“ OOD (doslova „Vodovody a kanalizace Varna“ s.r.o.) a dalšími. Kromě toho byly v některých z těchto individuálních smluv sjednány nižší ceny za služby než ceny, které schválila KRS za všeobecné poštovní služby. Kontrolovaná společnost nepředložila důkazy týkající se způsobu cenotvorby ani toho, že tyto ceny nejsou nižší než náklady na poskytování služby, jak vyžaduje čl. 14 odst. 2 nařízení. V některých individuálních smlouvách byly od určitého měsíčního objemu sjednány slevy (například sleva 10 % v případě 10 000 a více poštovních zásilek), přičemž tyto slevy jsou výrazně vyšší, než množstevní slevy za poskytované všeobecné poštovní služby uveřejněné na internetových stránkách společnosti „Bulgarian Posts“ EAD (maximální sleva 8 % při počtu kusů nad 50 000).
- 3 Zadruhé bylo v některých individuálních smlouvách ujednáno, že služby budou poskytovány přímo u příslušných organizačních jednotek zadavatele, tedy přebírání a doručování na adrese (kanceláře) zadavatele. Daňoví kontroloři mají za to, že se u takto poskytovaných služeb jedná o kurýrní a nikoliv všeobecné poštovní služby, protože u těch jsou poštovní zásilky přebírány v „přístupových místech“, u kterých se v souladu s definicí tohoto pojmu (§ 1 bod 4 doplňujících ustanovení k ZPU) musí jednat o vymezený prostor nebo organizované pracoviště, které je součástí poštovní sítě a kde jsou poskytovány i jiné veřejné služby (kancelář zadavatele proto nelze považovat za „přístupové místo“).
- 4 Zatřetí bylo v části individuálních smluv sjednáno, že poštovní zásilky mají být přebírány častěji, než je stanovená dolní hranice četnosti přebírání a doručování podle čl. 33 odst. 2 ZPU (alespoň jednou každý pracovní den), ale i častěji, než je stanoveno normami kvality všeobecných poštovních služeb a jejich efektivity schválenými KRS v rámci pravomocí, které jí byly svěřeny ZPU.

- 5 Začtvrté bylo v některých individuálních smlouvách sjednáno přebírání poštovních zásilek po konci otevírací doby poboček pošty pro dotčená města. Podle článku 32 ZPU jsou ale všeobecné poštovní služby službami, které jsou poskytovány trvale během otevírací doby (stanovené společností „Bulgarian Posts“ EAD a uveřejněné na jejich internetových stránkách). Poskytování služby v „potřebnou dobu“ podle § 1 bodu 18 písm. f) doplňujících ustanovení k ZPU je navíc jedním z kritérií pro zařazení služby mezi kurýrní služby.
- 6 Z výše uvedených důvodů měl kontrolní orgán za to, že služby poskytované na základě individuálních smluv společnosti „Bulgarian Posts“ EAD nespádají do osvobození od daně podle článku 49 ZDDS, protože neodpovídají definici všeobecných poštovních služeb podle článku 32 ZPU („Všeobecné poštovní služby jsou služby, které jsou poskytovány nepřetržitě během určitých otevíracích dob, v kvalitě odpovídající požadavkům čl. 15 odst. 1 bodu 7, za dostupné ceny a které jsou dostupné každému uživateli v tuzemsku, nezávisle na zeměpisném místě jeho pobytu“). Tyto smlouvy navíc obsahují ujednání, které přihlíží ke specifickým potřebám zadavatele: místo přebírání zásilek, místo jejich doručování, četnost přebírání, otevírací doby a ceny nižší, než jsou ceny schválené KRS. Za těchto okolností byl dne 3. srpna 2021 vydán kontrolní daňový výměr, jímž byla společnosti „Bulgarian Posts“ EAD dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty podle ZDDS ve výši 1 761 876,89 Leva (BGN), s připočtením úroků ve výši 1 055 768,83 BGN, za daňové období od 1. ledna do 31. prosince 2015.
- 7 Společnost „Bulgarian Posts“ EAD napadla tento kontrolní daňový výměr u ASSG. V žalobě tvrdí, že napadený výměr je z důvodu nesprávného použití hmotného práva protiprávní. Upozornila na skutečnost, že individuální smlouvy nejsou uzavírány mimo všeobecné poštovní služby a že mnoho těchto smluv bylo uzavřeno se soudy a správními orgány, přičemž neexistují žádné smlouvy za vyšší ceny, než jsou ceny schválené KRS.
- 8 ASSG svým rozsudkem ze dne 7. dubna 2023 kontrolní daňový výměr zrušil s odvoláním na rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), podle kterého takoví poskytovatelé služeb doručování zásilek, jako jsou poskytovatelé dotčení v původním řízení, kteří jsou jakožto držitelé vnitrostátní licence, která jim povoluje nabízet tuto službu, povinni provádět v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva úřední doručování písemností od soudů nebo správních orgánů, musí být považováni za „poskytovatele všeobecných služeb“.
- 9 Původní řízení bylo zahájeno na základě stížnosti podané navrhovatelem proti dotčenému rozsudku ASSG. Pro rozhodnutí ve věci musí předkládající soud vyjasnit otázku, zda jsou služby poskytované společností „Bulgarian Posts“ EAD, podle individuálních smluv všeobecnými poštovními službami.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 Navrhovatel napadl rozsudek soudu jako nesprávný. Kromě toho navrhuje, aby řízení bylo přerušeno a Soudnímu dvoru předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU.
- 11 Odpůrkyně v řízení o kasačním opravném prostředku, společnost „Bulgarian Posts“ EAD, považuje kasační opravný prostředek za neopodstatněný. Během veřejného zasedání zastávala názor, že návrh na přerušení řízení a předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru, je neopodstatněný.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 12 Předkládající soud předně odkazuje na jiný rozsudek VAS, který potvrzuje rozsudek ASSG, jímž byl zrušen jiný kontrolní daňový výměr, kterým byla společnosti „Bulgarian Posts“ EAD dodatečně stanovena povinnost k DPH. V odůvodnění tohoto rozsudku VAS rovněž zmiňuje rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), podle kterého provozovatelé, kteří zajišťují všeobecné poštovní služby nebo jejich část, podléhají zvláštnímu právnímu režimu se zvláštními povinnostmi, takže rozdíl mezi „veřejnými poštami“ a ostatními provozovateli netkví v povaze poskytovaných služeb, nýbrž ve skutečnosti, že podléhají takovému režimu.
- 13 V tomto ohledu předkládající soud poukazuje na skutečnost, že německé právo, které se odkazuje na rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), stanovilo, že držitel licence, který provádí doručování zásilek, je povinen úředně doručit listovní zásilky bez ohledu na jejich váhu v souladu s ustanoveními procesních předpisů a zákonů, které upravují doručování ve správním řízení. V projednávané věci ovšem není předmětem individuálních smluv doručování soudních nebo správních rozhodnutí, kromě toho procesní řády Bulharské republiky stanoví jiný postup pro doručování takovýchto rozhodnutí. Navíc společnost „Bulgarian Posts“ EAD neuzavřela individuální smlouvy pouze s justičními a správními orgány či jinými veřejnými institucemi, proto nelze mít za to, že služba zaručuje řádné fungování veřejné moci a představuje tak službu ve veřejném zájmu.
- 14 Předkládající soud poukazuje na rozsudek ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), podle kterého nelze podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice za osvobozené považovat poskytování služeb veřejnými poštami, jejichž podmínky byly sjednány individuálně a taková poskytování služeb odpovídají svou povahou zvláštním potřebám dotčených uživatelů. Tento rozsudek ovšem nedává odpověď na otázku, zda je skutečnost, že je v individuální smlouvě sjednána některá z následujících podmínek – zásilky jsou přebírány mimo přístupová místa (prebírání a doručování zásilek probíhá na adrese zadavatele); k prebírání a doručování dochází častěji, než stanoví zákonné normy určující kvalitu všeobecných poštovních služeb, přičemž je sjednáno i dodatečné prebírání podle požadavků zadavatele nad rámec četnosti výslovně sjednané ve

smlouvě mimo otevírací dobu poboček pošty; ceny za služby jsou nižší než ceny, které schválila KRS pro univerzální poštovní služby, a nebylo prokázáno, že jsou pokryty náklady na tyto služby; při tvorbě cen jsou používány slevy, které neodpovídají obecně platným podmínkám pro poskytování slev – dostatečným kritériem, které umožňuje mít za to, že se jedná o specifickou službu, která odpovídá zvláštním potřebám hospodářských subjektů.

- 15 Předkládající soud bere v úvahu i jiná rozhodnutí Soudního dvora: rozsudek ze dne 6. března 2008, Deutsche Post a další, C-287/06 až C-292/06, EU:C:2008:141 (týkající se přístupových míst), rozsudek ze dne 11. února 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (týkající se slev) a stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (týkající se nákladové orientace cen) a na jejich základě dospívá k závěru, že neexistuje judikatura Soudního dvora, která zodpovídá všechny otázky týkající se výkladu unijního práva, které jsou relevantní pro rozhodnutí v původní věci. Odůvodnění těchto rozsudků Soudního dvora obsahují cenná výkladová vodítka, skutkové okolnosti původních řízení se ovšem v těchto věcech od projednávaných skutkových okolností liší a navíc existují rozdíly v použitelném právu.
- 16 Vzhledem k tomu, že předkládající soud rozhoduje o sporu jako [poslední] instance, jejíž rozhodnutí nelze napadnout, má za to, že je v případě nejasností při výkladu relevantních ustanovení unijního práva povinen předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, aby zabránil nesprávnému použití unijního práva a vzájemně si odporující judikatuře.