

**Mål C-785/23****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

19 december 2023

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

18 december 2023

**Klagande:**

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

**Motpart:**

"Bulgarian Posts" EAD

**Saken i det nationella målet**

Förfarande som inleddes till följd av Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodites (den för staden Sofia behöriga direktören för avdelningen ”Omprövning, överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden” vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) (nedan kallad klaganden) överklagande av domen från Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad) (nedan kallad Förvaltningsdomstolen), varigenom denna domstol inom ramen för ”Bulgarian Posts” EAD:s klagomål ogiltigförklarade ett omprövningsbeslut om påförande av mervärdesskatt i efterhand som fattats med avseende på detta bolag för beskattningsperioden från den 1 januari 2015 till och med den 31 december 2015.

## Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artikel 132 i direktiv 2006/112 och av artikel 12 i direktiv 97/67.

## Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska tjänster som tillhandahålls av en licensinnehavare för tillhandahållande av samhällsomfattande posttjänster inom Republiken Bulgariens territorium på grundval av individuella avtal med användare av posttjänster anses utgöra tjänster som tillhandahålls av det ”offentliga postväsendet” i den mening som avses i avdelning IX kapitel 2 artikel 132 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ”med hänsyn till allmänintresset”, när det i dessa individuella avtal föreskrivs att tjänsten ska uppfylla ett eller samtliga av följande villkor, nämligen: Insamling av försändelser utanför inlämningsställen (insamling och överlämnande sker på den upphandlande enhetens adress), insamling och överlämnande äger rum vid en tidpunkt som i förväg överenskommit med den upphandlande enheten, frekvensen i fråga om insamling och överlämnande går utöver den frekvens som anges i de lagstadgade normerna för kvalitet för samhällsomfattande posttjänster och tjänsternas effektivitet, varvid även ytterligare insamlingar på begäran av den upphandlande enheten föreskrivs utöver den frekvens som uttryckligen överenskommit i avtalet, utanför postkontorens öppettider, tillhandahållande av tjänsten till ett lägre pris än det som godkänts av KRS (Komisia za regulirane na saobshteniata, tillsynskommission för kommunikation, den nationella tillsynsmyndighet som godkänner priserna för samhällsomfattande posttjänster i Bulgarien) eller med högre rabatt än den som godkänts av KRS?

2. Följer det av artikel 12 andra strecksatsen i Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 april 1999 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna att de tjänster som tillhandahålls av en person som innehar en licens för samhällsomfattande posttjänster inte utgör en samhällsomfattande posttjänst i den mening som avses i direktivet om de enligt ett individuellt avtal tillhandahålls till ett lägre pris än vad som är tillåtet för motsvarande typ av samhällsomfattande posttjänst och det inte har visats att det överenskomna priset täcker kostnaderna för tillhandahållandet?

3. Åsidosätts principen om öppenhet och icke-diskriminering i artikel 12 fjärde strecksatsen i Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna, när en person som innehar en licens för tillhandahållande av samhällsomfattande posttjänster ingår individuella avtal om tillhandahållande av sådana tjänster i vilka det föreskrivs andra villkor för tillhandahållandet av tjänsterna som är förmånligare än de offentliggjorda och allmänt tillgängliga villkoren?

4. Om svaret på denna fråga är jakande, utgör detta skäl för att inte betrakta transaktionerna som undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt?

### **Unionsbestämmelser och rättspraxis**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 132

Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna: skäl 15 och artiklarna 3, 4, 5, 6 och 12

Dom av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis (C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860)

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

Dom av den 6 mars 2008, Deutsche Post m.fl. (C-287/06-C-292/06, EU:C:2008:141)

Dom av den 11 februari 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Generaladvokaten Wahls förslag till avgörande i målet Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

### **Nationella bestämmelser och rättspraxis**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad: ZDDS): artikel 49 led 2

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (förordning om genomförande av mervärdesskattelagen, nedan kallad: PPZDDS): artikel 43.2

Zakon za poshtenskite uslugi (lagen om posttjänster: nedan kallad: ZPU): artiklarna 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 och tilläggsbestämmelser (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (lag om ändring och komplettering av lagen om posttjänster, DV, nr. 102 från 2010, ikraft sedan den 30 december 2010): 70 § i övergångs- och slutbestämmelserna

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (förordning om fastställelse av regler för fastställande och genomförande av priset för den samhällsomfattande posttjänsten) (nedan kallad förordningen): artiklarna 4 och 14

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (normer för kvalitet för samhällsomfattande posttjänster och tjänsternas effektivitet): artiklarna 8 och 9

Dom från förvaltningsdomstolen nr 4655 av den 12 juli 2021 i det förvaltningsrättsliga målet nr 1814/2021

Dom från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) nr 4745 av den 18 maj 2022 i det förvaltningsrättsliga målet nr 8582/2021

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Vid en skattekontroll hos ”Bulgarian Posts” EAD konstaterades att bolaget hade en individuell licens för att tillhandahålla samhällsomfattande posttjänster (UPU) inom Republiken Bulgariens territorium. ”Bulgarian Posts” EAD deklarerade emellertid tjänster som enligt de kontrollansvariga inte utgör samhällsomfattande posttjänster som transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 49 led 2 ZDDS (”Tillhandahållande av samhällsomfattande posttjänster under de villkor och enligt de bestämmelser som anges i lagen om posttjänster är en transaktion som är undantagen från skatteplikt”).
- 2 För det första tillhandahölls de omtvistade tjänsterna inte på grundval av de allmänna villkoren i det avtal som ”Bulgarian Posts” EAD hade ingått med användarna och som hade avstämts med KRS, utan på grundval av avtal som ”Bulgarian Posts” EAD hade ingått individuellt, särskilt med åklagarmyndigheten i Republiken Bulgarien, med Agentsia za sotsialno podpomagane (socialtjänsten), med kommunen Varna, med bolaget ”Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna” OOD (bokstavligt: ”Vattenförsörjning och sanitet Varna” AB) och med andra. I en del av dessa individuella avtal avtalades dessutom lägre priser för tjänsterna än de som KRS hade godkänt för den samhällsomfattande posttjänsten. Det bolag som är föremål för kontroll har varken lämnat några bevis för prissättningen och inte heller några bevis för att dessa priser inte understiger kostnaden för tjänsten, vilket krävs enligt artikel 14.2 i förordningen. I vissa individuella avtal avtalades om rabatter för en viss månatlig volym (till exempel 10 procent rabatt för mer än 10 000 postförsändelser), varvid dessa rabatter var betydligt högre än de volymrabatter för samhällsomfattande posttjänster som offentliggjorts på webbplatsen för ”Bulgarian Posts” EAD (maximal rabatt på 8 procent för en volym på mer än 50 000 försändelser).
- 3 För det andra avtalades det i en del individuella avtal att tjänsterna skulle tillhandahållas direkt av eller till den upphandlande enhetens relevanta organisatoriska enheter, det vill säga insamling och överlämnande till den upphandlande enhetens adress (kontor). De ansvariga för skattekontrollen utgick från att den tjänst som tillhandahålls är en expresstjänst och inte en samhällsomfattande posttjänst, eftersom insamling av postförsändelser vid samhällsomfattande posttjänster sker vid ”inlämningsställen”, som enligt

definitionen (1 § led 4 i tilläggsbestämmelserna till ZPU) kräver ett avgränsat utrymme som tillhör postnätet eller en organiserad arbetsplats där andra offentliga tjänster också tillhandahålls (vilket innebär att den upphandlande enhetens kontor inte kan anses vara ett ”inlämningsställe”).

- 4 För det tredje avtalades i en del av de individuella avtalen att insamling av postförsändelser ska ske utöver den undre gräns för frekvensen i fråga om insamling och överlämnande som föreskrivs i artikel 33.2 ZPU (minst en insamling varje arbetsdag), men även oftare än vad som föreskrivs i normerna för kvalitet för samhällsomfattande posttjänster och tjänsternas effektivitet, som KRS beslutat i enlighet med de befogenheter som KRS har tilldelats genom ZPU.
- 5 För det fjärde föreskrevs i en del av de individuella avtalen att postförsändelser skulle tas emot efter det att postkontoren i de berörda städerna hade stängt. Enligt artikel 32 ZPU är den samhällsomfattande posttjänsten emellertid en tjänst som tillhandahålls kontinuerligt under öppettiderna (som fastställs av ”Bulgarian Posts” EAD och offentliggörs på företagets webbplats). Tillhandahållandet av tjänsten inom ”utsatt tid”, i enlighet med 1 § led 18 f i tilläggsbestämmelserna till ZPU, utgör dessutom ett av kriterierna för att den ska kvalificeras som exprestjänst.
- 6 Av ovan angivna skäl ansåg myndigheten som genomförde skattekontrollen att de tjänster som skulle tillhandahållas enligt de individuella avtal som ”Bulgarian Posts” EAD hade ingått inte omfattades av undantaget från skatteplikt i artikel 49 ZDDS, eftersom de inte motsvarade definitionen för samhällsomfattande posttjänster enligt artikel 32 ZPU (”En samhällsomfattande posttjänst är en tjänst som tillhandahålls kontinuerligt under vissa öppettider, är av en kvalitet som uppfyller normerna i artikel 15.1 led 7, tillhandahålls till överkomliga priser och är tillgänglig för alla användare inom landet, oberoende av deras geografiska hemvist”). Dessutom innehöll dessa avtal klausuler som tog hänsyn till den upphandlande enhetens särskilda behov: platsen för insamling av försändelser, platsen för överlämnande, frekvensen i fråga om insamling, öppettider och priser som är lägre än de som godkänts av KRS. Under dessa omständigheter utfärdades den 3 augusti 2021 ett omprövningsbeslut, varigenom ”Bulgarian Posts” EAD påfördes mervärdesskatt i efterhand enligt ZDDS med 1 761 876,89 leva (BGN), jämte ränta på 1 055 768,83 BGN, för beskattningsperioden från den 1 januari 2015 till och med den 31 december 2015.
- 7 ”Bulgarian Posts” EAD anförde besvär mot detta omprövningsbeslut vid Förvaltningsdomstolen. Företaget gjorde inom ramen för sin talan gällande att det angripna beslutet är rättsstridigt på grund av en felaktig tillämpning av materiell rätt. Det har påpekats att ingående av individuella avtal inte sker utanför den samhällsomfattande posttjänsten och att många av dessa avtal ingicks med rättsliga eller administrativa myndigheter, varvid det inte finns några avtal till högre priser än de som godkänts av KRS.

- 8 Genom dom av den 7 april 2023 ogiltigförklarade Förvaltningsdomstolen omprövningsbeslutet med hänvisning till dom av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis (C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860), enligt vilken den som tillhandahåller tjänster i form av utdelning av brev, såsom i de nationella målen, och som, i egenskap av innehavare av en nationell licens som ger rätt att erbjuda denna tjänst, är skyldig att i enlighet med nationella bestämmelser utföra formella delgivningar av handlingar från domstolar eller administrativa myndigheter, ska betraktas som ”tillhandahållare av samhällsomfattande tjänster”.
- 9 Förfarandet vid den hänskjutande domstolen inleddes till följd av klagandens överklagande av Förvaltningsdomstolens dom i fråga. För att kunna avgöra målet måste den hänskjutande domstolen klargöra huruvida de tjänster som tillhandahålls enligt ”Bulgarian Posts” EAD:s individuella avtal utgör samhällsomfattande posttjänster.

### **Parternas huvudargument**

- 10 Klaganden har överklagat Förvaltningsdomstolens dom med motiveringen att den är felaktig. Den har vidare begärt att målet ska vilandeförklaras och att den hänskjutande domstolen ska framställa en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen med stöd av artikel 267 FEUF.
- 11 Motparten, ”Bulgarian Posts” EAD, anser att överklagandet är ogrundat. Vid den offentliga förhandlingen intog denna part ståndpunkten att ansökan om vilandeförklaring av målet och begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen var ogrundad.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 12 För det första har den hänskjutande domstolen hänvisat till en annan av sina domar i vilken en dom från Förvaltningsdomstolen, varigenom ett annat omprövningsbeslut om påförande av mervärdesskatt i efterhand för ”Bulgarian Posts” EAD, fastställdes. I domskälen i denna dom från den hänskjutande domstolen nämns även domen av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis (C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860), enligt vilken de operatörer som tillhandahåller samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna underkastas en särskild rättslig ordning med särskilda skyldigheter, och skillnaden mellan ”det offentliga postväsendet” och andra aktörer inte avser den typ av tjänster som tillhandahålls, utan att de underkastas en sådan ordning.
- 13 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende erinrat om att det i tysk rätt, till vilken det hänvisas i domen av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis (C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860), föreskrevs att en licenstagare som tillhandahåller tjänster avseende delgivning av brev är skyldig att genomföra delgivning av handlingar oberoende av deras vikt i enlighet med bestämmelserna i processlagar och lagar som reglerar delgivning i förvaltningsärenden. Föremålet

för de individuella avtalen i förevarande fall är emellertid inte delgivning av domar eller förvaltningsbeslut och i Republiken Bulgariens processlagar föreskrivs dessutom ett annat förfarande för delgivning av sådana beslut. Vidare har ”Bulgaria Posts” EAD inte enbart ingått individuella avtal med rättsliga eller administrativa myndigheter eller med andra offentliga myndigheter, varför det inte kan anses att tjänsten säkerställer en välfungerande myndighetsutövning och således utgör en tjänst av allmänt intresse.

- 14 Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till dom av den 23 april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248). I denna dom slogs det fast att tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och för vilka villkoren har förhandlats individuellt inte kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet och att sådana tjänster genom sin natur tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer. Denna dom ger emellertid inte svar på frågan huruvida det för att anse att tjänsten är specifik och uppfyller de ekonomiska aktörernas särskilda behov är tillräckligt att det individuella avtalet innehåller ett av följande villkor: insamling av försändelser sker utanför inlämningsställen (insamling och överlämnande sker på den upphandlande enhetens adress), insamling och överlämnande sker oftare än vad som lagstadgas i normerna för kvalitet för den samhällsomfattande posttjänsten, varvid även ytterligare insamlingar på den upphandlande enhetens begäran utöver den frekvens som uttryckligen överenskommit i avtalet utanför postkontorens öppettider anges, priserna för tjänsterna är lägre än de som godkänts av KRS för den samhällsomfattande posttjänsten och det har inte visats att kostnaderna för tjänsten täcks, rabatter tillämpas i prissättningen vilka inte överensstämmer med de allmänt tillämpliga villkoren för rabatter.
- 15 Den hänskjutande domstolen har även beaktat andra avgöranden från EU-domstolen: Dom av den 6 mars 2008, Deutsche Post m.fl., C-287/06 – C-292/06, EU:C:2008:141 (avseende inlämningsställen), dom av den 11 februari 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (avseende rabatter), och generaladvokaten Wahls förslag till avgörande i målet Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (avseende kostnadsrelaterade priser), och har därav dragit slutsatsen att det inte finns någon praxis från EU-domstolen som besvarar alla frågor om tolkningen av unionsrätten som är relevanta för att avgöra det nationella målet. Domskälen i dessa avgöranden från EU-domstolen innehåller värdefulla uppgifter om tolkningen, men omständigheterna i de motsvarande nationella målen skiljer sig från omständigheterna i det aktuella målet, och det finns även skillnader i de tillämpliga rättssystemen.
- 16 Eftersom den hänskjutande domstolen prövar tvisten som en domstol i [sista] instans, vars beslut inte kan överklagas, anser den att den, vid svårigheter att tolka tillämpliga unionsbestämmelser, är skyldig att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att undvika en felaktig tillämpning av unionsrätten och motstridig rättspraxis.