

Asia C-785/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

19.12.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin:

Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

18.12.2023

Valittaja:

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

Vastapuoli:

"Bulgarian Posts" EAD

Pääasian kohde

Kassaatiovalitus, jonka Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja, Bulgaria, jäljempänä valittaja) on tehnyt Administrativen sad Sofia-gradin (Sofian kaupungin hallintotuomioistuin, Bulgaria, jäljempänä ASSG) antamasta tuomiosta, jolla kumottiin "Bulgarian Posts" EAD:n nostaman kanteen johdosta verotarkastuspäätös, jolla kyseiselle yhtiölle määrättiin jälkikäteen arvonlisävero verokaudelta 1.1.–31.12.2015.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan ja direktiivin 97/67/EY 12 artiklan tulkinnasta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko palveluja, joita postin yleispalvelun tarjoamista Bulgarian alueella koskevan toimiluvan haltija suorittaa postipalvelujen käyttäjien kanssa tehtyjen yksittäisten sopimusten perusteella, pidettävä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY IX osaston 2 luvun 132 artiklassa tarkoitettuina ”julkisen postilaitoksen” suorittamina ”yleishyödyllisinä” palveluina, jos näissä yksittäisissä sopimuksissa määrätään, että palvelun on täytettävä yksi tai kaikki seuraavista edellytyksistä: lähetyksen keräily tapahtuu lähetyspaikkojen ulkopuolella (keräily ja jakelu suoritetaan asiakkaan osoitteessa); keräily ja jakelu suoritetaan asiakkaiden kanssa etukäteen sovittuna ajankohtana; keräily- ja jakelutiheys ylittää postin yleispalvelun laatua ja palvelujen tehokkuutta koskevissa lakisääteisissä standardeissa asetetun tiheyden, jolloin on sovittu myös ylimääräisistä keräilyistä, jotka suoritetaan asiakkaan pyynnöstä sopimuksessa nimenomaisesti sovittua useammin postitoimistojen aukioloaikojen ulkopuolella; palvelu tarjotaan Komisia za regulirane na saobshteniatan (viestintäalan sääntelykomissio, Bulgaria; kansallinen sääntelyviranomainen, joka hyväksyy Bulgarian postin yleispalvelun hinnat, jäljempänä KRS) hyväksymiä hintoja alhaisemmalla hinnalla tai KRS:n hyväksymiä alennuksia suuremmilla alennuksilla?

2. Seuraako yhteisön postipalvelujen sisämarkkinoiden kehittämistä ja palvelun laadun parantamista koskevista yhteisistä säännöistä 15.12.1997 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 97/67/EY 12 artiklan toisesta luetelmakohdasta, että postin yleispalvelun tarjoamista koskevan toimiluvan haltijan suorittamat palvelut eivät ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettu postin yleispalvelu, jos niitä tarjotaan yksittäisen sopimuksen perusteella alhaisempaan kuin vastaavalle postin yleispalvelun tyyppille hyväksytyyn hintaan eikä ole osoitettu, että näin sovittu hinta kattaa palvelun suorittamisesta aiheutuvat kustannukset?

3. Loukataanko yhteisön postipalvelujen sisämarkkinoiden kehittämistä ja palvelun laadun parantamista koskevista yhteisistä säännöistä 15.12.1997 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 97/67/EY 12 artiklan neljännessä luetelmakohdassa vahvistettua avoimuuden ja syrjimättömyyden periaatetta, jos postin yleispalvelun tarjoamista koskevan toimiluvan haltija tekee yleispalvelun tarjoamista koskevia yksittäisiä sopimuksia, joissa asetetaan palvelun suorittamiselle muita ehtoja, jotka ovat edullisempia kuin julkaistut ja yleisesti saatavilla olevat ehdot?

4. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko tämä peruste sille, että kyseisiä liiketoimia ei pidetä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklassa tarkoitettuina verosta vapautettuina liiketoimina?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY: 132 artikla

Yhteisön postipalvelujen sisämarkkinoiden kehittämistä ja palvelun laadun parantamista koskevista yhteisistä säännöistä 15.12.1997 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 97/67/EY: 15. perustelukappale sekä 3, 4, 5, 6 ja 12 artikla

Tuomio 16.10.2019, Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860)

Tuomio 23.4.2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Tuomio 6.3.2008, Deutsche Post ym. (C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141)

Tuomio 11.2.2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Kansallinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS): 49 §:n 2 momentti

Asetus arvonlisäverolain täytäntöönpanosta (Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost): 43 §:n 2 momentti

Laki postipalveluista (Zakon za poshtenskite uslugi, jäljempänä ZPU): 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38 ja 66 § sekä lisäsäännökset (DR)

Postipalveluista annetun lain muuttamisesta ja täydentämisestä annettu vuoden 2010 laki (Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi; DV 2010, nro 102), ollut voimassa 30.12.2010 lähtien: siirtymä- ja loppusäännösten 70 §

Asetus postin yleispalvelun hinnan vahvistamista ja soveltamista koskevista säännöistä (Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga, jäljempänä asetus): 4 ja 14 §

Postin yleispalvelun laatua ja palvelujen tehokkuutta koskevat standardit (Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane): 8 ja 9 §

ASSG:n hallintoasiassa nro 1814/2021 12.7.2021 antama tuomio nro 4655

Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuim, Bulgaria, jäljempänä VAS) hallintoasiassa nro 8582/2021 18.5.2022 antama tuomio nro 4745

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 ”Bulgarian Posts” EAD:n verotarkastuksessa todettiin, että kyseisellä yhtiöllä on erillinen toimilupa postin yleispalvelun tarjoamiseksi Bulgarian alueella. ”Bulgarian Posts” EAD oli kuitenkin ilmoittanut ZDDS:n 49 §:n 2 momentin (”Postipalveluista annetun lain edellytysten ja säännösten mukainen postin yleispalvelun suoritus on verosta vapautettu liiketoimi.”) nojalla verosta vapautetuiksi liiketoimiksi sellaisten palvelujen suorituksia, joilla ei verotarkastajien mielestä ollut postin yleispalvelun ominaisuuksia.
- 2 Ensinnäkin riidanalaisia palveluja ei ollut suoritettu ”Bulgarian Posts” EAD:n ja käyttäjien välisessä ja KRS:n hyväksymässä sopimuksessa olevien yleisten sopimusehtojen perusteella vaan sellaisten sopimusten perusteella, jotka ”Bulgarian Posts” EAD oli tehnyt erikseen muun muassa Bulgarian syyttäviviranomaisen, Agentsia za sotsialno podpomaganen (sosiaalivirasto), Varnan kunnan ja ”Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna” (”Varnan vesihuolto ja keräysjärjestelmä”) OOD -nimisen yhtiön kanssa. Lisäksi osassa näistä yksittäisistä sopimuksista palveluille oli sovittu hinnat, jotka olivat alhaisemmat kuin KRS:n postin yleispalvelulle hyväksymät hinnat. Tarkastettu yritys ei esittänyt näyttöä hinnoittelutavasta eikä siitä, etteivät kyseiset hinnat alita palvelun suorittamisesta aiheutuvia kustannuksia, kuten asetuksen 14 §:n 2 momentissa edellytetään. Joissakin yksittäisissä sopimuksissa oli sovittu alennuksista tietyn kuukausittaisen määrän osalta (esimerkiksi 10 prosentin hinnanalennus yli 10 000 postilähetyksestä), ja nämä alennukset olivat huomattavasti suurempia kuin ”Bulgarian Posts” EAD:n verkkosivustolla julkaistut postin yleispalveluun sovellettavat paljousalennukset (enimmäisalennus 8 prosenttia yli 50 000 kappalemäärästä).
- 3 Toiseksi joissakin yksittäisissä sopimuksissa oli sovittu, että palvelut suoritetaan suoraan asiakkaan kyseisistä organisaatioyksiköistä tai näihin yksiköihin, eli keräily ja jakelu suoritetaan asiakkaan (toimiston) osoitteessa. Verotarkastajat katsoivat, että näin suoritettu palvelu on pikapostipalvelu eikä postin yleispalvelu, koska postin yleispalvelun osalta postilähetysten keräily suoritetaan ”lähetyspaikoissa”, jotka määritelmänsä (ZPU:n lisäsäännösten 1 §:n 4 momentti) mukaan edellyttävät postiverkkoon kuuluvaa rajattua tilaa tai organisoitua työpaikkaa, jossa suoritetaan myös muita julkisia palveluja (jolloin asiakkaan toimistoa ei voida pitää ”lähetyspaikkana”).
- 4 Kolmanneksi joissakin yksittäisissä sopimuksissa oli sovittu, että postilähetysten keräily paitsi ylittää ZPU:n 33 §:n 2 momentissa säädetyn keräily- ja jakelutiheyttä koskevan alarajan (vähintään yksi keräily jokaisena arkipäivänä), se myös suoritetaan useammin kuin mitä määrätään yleisen postipalvelun laatua ja palvelujen tehokkuutta koskevissa standardeissa, joista KRS on päättänyt sille ZPU:ssa annetuilla valtuuksilla.
- 5 Neljänneksi joissakin yksittäisissä sopimuksissa oli sovittu postilähetysten vastaanottamisesta asianomaisten kaupunkien postitoimistojen aukioloaikojen

päätyttyä. ZPU:n 32 §:n mukaan postin yleispalvelu on kuitenkin palvelu, jota tarjotaan ("Bulgarian Posts" EAD:n vahvistamina ja yhtiön verkkosivustolla julkaistuin) aukioloaikoina jatkuvasti. Lisäksi palvelun suorittaminen ZPU:n lisäsäännösten 1 §:n 18 momentin f kohdassa tarkoitetussa "vaaditussa ajassa" on yksi kriteereistä, joiden perusteella se luokitellaan pikapostipalveluksi.

- 6 Edellä mainituista syistä tarkastusviranomaisen katsoi, että "Bulgarian Posts" EAD:n yksittäisiin sopimuksiin perustuvat palvelut eivät kuuluneet ZDDS:n 49 §:ssä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, koska ne eivät vastanneet ZPU:n 32 §:ssä olevaa postin yleispalvelun määritelmää ("Postin yleispalvelu on tiettyinä aukioloaikoina jatkuvasti tarjottava palvelu, jonka laatu vastaa 15 §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuja standardeja ja joka on kohtuuhintainen ja kaikkien käyttäjien saatavilla kotimaassa riippumatta heidän maantieteellisestä asuinpaikastaan."). Lisäksi näihin sopimuksiin sisältyi lausekkeita, joissa otettiin huomioon asiakkaan erityistarpeet: lähetysten keräilypaikka, jakelupaikka, keräilytiheys, aukioloajat ja KRS:n hyväksymiä hintoja alhaisemmat hinnat. Tässä tilanteessa tehtiin 3.8.2021 verotarkastuspäätös, jolla "Bulgarian Posts" EAD:lle määrättiin ZDDS:n nojalla jälkikäteen 1 761 876,89 Bulgarian levan (BGN) suuruinen arvonlisävero lisättyinä 1 055 768,83 BGN:n koroilla verokaudelta 1.1.–31.12.2015.
- 7 "Bulgarian Posts" EAD nosti tästä verotarkastuspäätöksestä kanteen ASSG:ssä. Kanteen mukaan riitautettu päätös oli lainvastainen aineellisen oikeuden virheellisen soveltamisen vuoksi. Kanteessa todettiin, että muita kuin postin yleispalvelua koskevia yksittäisiä sopimuksia ei tehdä ja että monet näistä sopimuksista on tehty oikeus- tai hallintoviranomaisten kanssa, jolloin ei ole olemassa mitään sopimuksia, joiden hinnat olisivat korkeammat kuin KRS:n hyväksymät hinnat.
- 8 ASSG kumosi verotarkastuspäätöksen 7.4.2023 antamallaan tuomiolla tukeutuen asiassa Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860) 16.10.2019 annettuun tuomioon, jonka mukaan pääasioissa kyseessä olevan kaltaisten kirjelähetysten jakelusta vastaavien palveluntarjoajien, joilla on tähän palveluun oikeuttavan kansallisen toimiluvan haltijoina velvollisuus toimittaa kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti tuomioistuimen tai hallintoviranomaisten asiakirjojen virallisia tiedoksiantoja, on katsottava olevan "yleispalvelun tarjoajia".
- 9 Pääasian oikeudenkäynti aloitettiin sen jälkeen, kun valittaja teki valituksen ASSG:n kyseisestä tuomiosta. Jotta asia voidaan ratkaista, ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on selvitettävä, ovatko "Bulgarian Posts" EAD:n yksittäisissä sopimuksissa tarkoitetut palvelut postin yleispalveluja.

Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat

- 10 Valittaja väittää, että tuomioistuinratkaisu on virheellinen. Lisäksi valittaja on pyytänyt asian käsittelyn lykkäämistä ja ennakkoratkaisupyyntöä esittämistä unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla.
- 11 Vastapuoli ”Bulgarian Posts” EAD pitää valitusta perusteettomana. Se on katsonut julkisessa istunnossa, että pyyntö asian käsittelyn lykkäämisestä ja ennakkoratkaisupyyntöä esittämistä unionin tuomioistuimelle on perusteeton.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyyntöä perusteluista

- 12 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa ensinnäkin toiseen VAS:n tuomioon, jolla pysytettiin ASSG:n tuomio, jolla kumottiin toinen verotarkastuspäätös, jolla ”Bulgarian Posts” EAD:lle oli määrätty jälkikäteen arvonlisäverovelvoitteita. Tämän VAS:n tuomion perusteluissa viitataan niin ikään asiassa Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860) 16.10.2019 annettuun tuomioon, jonka mukaan toimijoita, jotka huolehtivat kokonaan tai osaksi postin yleispalvelusta, koskee erityinen oikeudellinen sääntely, joka sisältää erityisiä velvoitteita, jolloin ”julkisen postilaitoksen” ja muiden toimijoiden välinen ero ei liity suoritettujen palvelujen luonteeseen vaan siihen, että toimijoita koskee tällainen sääntely.
- 13 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että Saksan oikeuden, jota asiassa Winterhoff ja Eisenbeis (C-4/18 ja C-5/18, EU:C:2019:860) 16.10.2019 annettu tuomio koskee, mukaan toimiluvan haltija, joka tuottaa kirjelmäyhteyksien viralliseen tiedoksiantoon liittyviä palveluja, on prosessioikeutta sääntelevien lakien ja hallintotoimen tiedoksiantoa sääntelevien lakien säännösten nojalla velvollinen antamaan virallisesti tiedoksi asiakirjoja niiden painosta riippumatta. Käsiteltävässä asiassa yksittäisten sopimusten kohteena ei kuitenkaan ole tuomioistuin- tai hallintopäätösten tiedoksianto, ja tämän lisäksi Bulgarian prosessioikeudessa säädetään erilaisesta menettelystä tällaisten päätösten tiedoksi antamiseksi. Lisäksi ”Bulgarian Posts” EAD:n tekemät yksittäiset sopimukset eivät koske vain oikeus- ja hallintoviranomaisia tai muita julkisia elimiä, minkä vuoksi ei voida katsoa, että kyseisellä palvelulla varmistetaan julkisen vallan moitteeton toiminta ja että se näin ollen palvelee yleistä etua.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa myös asiassa TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) 23.4.2009 annettuun tuomioon, jonka mukaan sellaisia julkisen postilaitoksen palveluja, joiden ehdot on neuvoteltu yksilöllisesti, ei voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla verosta vapautettuina ja että tällaiset palvelut vastaavat juuri luonteensa perusteella kyseisten käyttäjien erityisiin tarpeisiin. Tämä tuomio ei kuitenkaan anna vastausta kysymykseen siitä, onko se, että yksittäisessä sopimuksessa määrätään jostakin seuraavista ehdoista – lähetysten keräily tapahtuu lähetyspaikkojen ulkopuolella (keräily ja jakelu suoritetaan asiakkaan osoitteessa); keräily ja jakelu suoritetaan useammin kuin postin yleispalvelun laatua koskevissa

lakisääteisissä standardeissa määrätään, jolloin on sovittu myös ylimääräisistä keräilyistä, jotka suoritetaan asiakkaan pyynnöstä sopimuksessa nimenomaisesti sovittua useammin postitoimistojen aukioloaikojen ulkopuolella; palvelujen hinnat ovat alhaisemmat kuin KRS:n postin yleispalvelulle hyväksymät hinnat, eikä ole osoitettu, että palvelun suorittamisesta aiheutuvat kustannukset katetaan; hinnoittelussa sovelletaan alennuksia, jotka eivät vastaa yleisesti sovellettavia alennusehtoja –, riittävä peruste sen katsomiseksi, että palvelu on erityinen ja vastaa talouden toimijoiden erityistarpeita.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin ottaa huomioon myös muut unionin tuomioistuimen antamat tuomiot: tuomio 6.3.2008, Deutsche Post ym., C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141 (lähetyspaikat) ja tuomio 11.2.2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (alennukset), sekä julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotuksen Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474, (hintojen kustannuslähtöisyys), ja päättelee niistä, ettei ole olemassa sellaista unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa vastattaisiin kaikkiin unionin oikeuden tulkintaa koskeviin kysymyksiin, jotka ovat merkityksellisiä pääasian ratkaisun kannalta. Vaikka näiden unionin tuomioistuimen antamien tuomioiden perusteluihin sisältyy hyödyllisiä tulkintaohjeita, niissä kyseessä olevien pääasioiden tosiseikat eroavat nyt käsiteltävän asian tosiseikoista, ja lisäksi sovellettavissa oikeusjärjestyksissä on eroja.
- 16 Koska ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tutkii oikeusriidan viimeisenä oikeusasteena, jonka ratkaisuun ei voida hakea muutosta, se katsoo, että jos merkityksellisten unionin oikeussääntöjen tulkinnassa on vaikeuksia, sen on esitettävä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntö, jotta vältetään unionin oikeuden virheellinen soveltaminen ja ristiriitainen oikeuskäytäntö.