

**Rechtssache C-785/23**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

19. Dezember 2023

**Vorlegendes Gericht:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

18. Dezember 2023

**Kassationsbeschwerdeführer:**

Direktor na Direksia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

**Kassationsbeschwerdegegnerin:**

„Bulgarian Posts“ EAD

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Verfahren nach der Kassationsbeschwerde des Direktor na Direksia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Sofia bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Bulgarien, im Folgenden: Kassationsbeschwerdeführer) gegen das Urteil des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia-Stadt, im Folgenden: ASSG) mit dem auf die Klage der „Bulgarian Posts“ EAD hin ein Steuerprüfungsbescheid über die nachträgliche Festsetzung von Mehrwertsteuer (MwSt.) gegen diese Gesellschaft für den Steuerzeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2015 aufgehoben wurde.

## **Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV betreffend die Auslegung von Art. 132 der Richtlinie 2006/112 und von Art. 12 der Richtlinie 97/67.

## **Vorlagefragen**

1. Sind Leistungen, die der Lizenznehmer für die Erbringung des Universalpostdienstes im Hoheitsgebiet der Republik Bulgarien aufgrund von Individualverträgen mit Nutzern von Postdiensten erbringt, als Dienstleistungen anzusehen, die im Sinne des Art. 132 [des] Titel[s] IX Kapitel 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem von einer „öffentlichen Posteinrichtung“ erbracht werden und „dem Gemeinwohl dienen“, wenn diese Individualverträge vorsehen, dass die Leistung eine bzw. alle der nachstehenden Bedingungen erfüllen muss, nämlich: Abholung der Sendungen außerhalb der Zugangspunkte (die Abholung und Zustellung erfolgen an der Anschrift des Auftraggebers); die Abholung und Zustellung erfolgen zu einer mit den Auftraggebern vorab vereinbarten Zeit; die Häufigkeit der Abholung und Zustellung geht über die in den gesetzlich festgelegten Normen für die Qualität des Universalpostdienstes und die Effizienz der Dienste geregelte Häufigkeit hinaus, wobei auch zusätzliche Abholungen auf Verlangen des Auftraggebers über die ausdrücklich im Vertrag vereinbarte Häufigkeit hinaus außerhalb der Öffnungszeiten der Postfilialen vorgesehen sind; Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem von der KRS (Komisia za regulirane na saobshteniata, Regulierungskommission für Kommunikation, die nationale Regulierungsbehörde, die die Preise für den Universalpostdienst in Bulgarien genehmigt) genehmigten oder mit höheren Rabatten als den von der KRS genehmigten?

2. Folgt aus Art. 12 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität, dass die von einer Person, die Lizenznehmer des Universalpostdienstes ist, erbrachten Leistungen nicht die Eigenschaft eines Universalpostdienstes im Sinne der Richtlinie aufweisen, wenn sie entsprechend einem Individualvertrag zu einem niedrigeren Preis als dem für die entsprechende Art des Universalpostdienstes genehmigten erbracht werden und nicht nachgewiesen wurde, dass der so vereinbarte Preis die Kosten der Erbringung deckt?

3. Wird der in Art. 12 vierter Gedankenstrich der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität verankerte Grundsatz der Transparenz und Nichtdiskriminierung verletzt, wenn eine Person, die Lizenznehmer für die Erbringung des Universalpostdienstes ist, Individualverträge

zur Erbringung des Universalpostdienstes schließt, in denen sie andere, im Vergleich zu den veröffentlichten und allgemein zugänglichen Bedingungen günstigere Bedingungen für die Leistungserbringung vorsieht?

4. Wenn diese Frage bejaht wird, stellt dies einen Grund dar, die Umsätze nicht als steuerbefreit im Sinne von Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zu behandeln?

### **Unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung**

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Art. 132

Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität: 15. Erwägungsgrund und Art. 3, 4, 5, 6 und 12

Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis (C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860)

Urteil vom 23. April 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Urteil vom 6. März 2008, Deutsche Post u.a. (C-287/06 bis C-292/06, EU:C:2008:141)

Urteil vom 11. Februar 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

### **Nationale Rechtsvorschriften und Rechtsprechung**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS): Art. 49 Nr. 2

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Verordnung zur Durchführung des Mehrwertsteuergesetzes, im Folgenden: PPZDDS): Art. 43 Abs. 2

Zakon za poshtenskite usluzhi (Gesetz über die Postdienste: im Folgenden: ZPU): Art. 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 und die Zusatzbestimmungen (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite usluzhi (Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes über die Postdienste, DV, Nr. 102 von 2010, in Kraft seit dem 30. Dezember 2010): § 70 der Übergangs- und Schlussvorschriften

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (Verordnung zur Festlegung der Regelung für die Festsetzung und Durchführung des Preises für den Universalpostdienst, im Folgenden: die Verordnung): Art. 4 und 14

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (Normen für die Qualität des Universalpostdienstes und die Effizienz der Dienste): Art. 8 und 9

Urteil des ASSG Nr. 4655 vom 12. Juli 2021 in der Verwaltungsrechtssache Nr. 1814/2021

Urteil des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, im Folgenden: VAS) Nr. 4745 vom 18. Mai 2022 in der Verwaltungsrechtssache Nr. 8582/2021

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 1 Bei einer Steuerprüfung der „Bulgarian Posts“ EAD wurde festgestellt, dass diese Gesellschaft die individuelle Lizenz für die Erbringung von Leistungen des Universalpostdienstes (UPU) im Hoheitsgebiet der Republik Bulgarien besitzt. Die „Bulgarian Posts“ EAD hat aber als befreite Umsätze gemäß § 49 Nr. 2 ZDDS („Die Erbringung von Universalpostdiensten unter den Voraussetzungen und nach den Regelungen des Gesetzes über die Postdienste ist ein befreiter Umsatz.“) erbrachte Dienstleistungen angegeben, die nach Ansicht der Steuerprüfer nicht die Eigenschaften von Universalpostdiensten aufweisen.
- 2 Erstens wurden die streitgegenständlichen Dienstleistungen nicht auf Grundlage der Allgemeinen Bedingungen des mit der KRS abgestimmten Vertrags der „Bulgarian Posts“ EAD mit den Nutzern erbracht, sondern aufgrund von Verträgen, die „Bulgarian Posts“ EAD individuell, insbesondere mit der Staatsanwaltschaft der Republik Bulgarien, mit der Agentsia za sotsialno podpomagane (Sozialamt), mit der Gemeinde Varna, mit der Gesellschaft „Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna“ OOD (wörtlich: „Wasserversorgung und Kanalisation Varna“ GmbH) und mit anderen geschlossen hat. Darüber hinaus wurden in einem Teil dieser Individualverträge niedrigere als die von der KRS für den Universalpostdienst genehmigten Preise für die Dienstleistungen vereinbart. Die überprüfte Gesellschaft hat weder Beweise betreffend die Art und Weise der Preisbildung noch Beweise dafür vorgelegt, dass diese Preise nicht unterhalb der Kosten der Dienstleistung liegen, wie Art. 14 Abs. 2 der Verordnung es erfordert. In einigen Individualverträgen wurden Rabatte bei einer bestimmten monatlichen Menge vereinbart (zum Beispiel 10 % Preisnachlass bei mehr als 10 000 Postsendungen), wobei diese Rabatte deutlich größer ausfielen, als die auf der Internetseite der „Bulgarian Posts“ EAD veröffentlichten Mengenrabatte für erbrachte Universalpostdienste (maximale Rabatthöhe 8 % bei einer Stückzahl über 50 000).

- 3 Zweitens wurde in einem Teil der Individualverträge vereinbart, dass die Dienstleistungen direkt von den bzw. an die entsprechenden Organisationseinheiten des Auftraggebers erbracht werden, also Abholung und Zustellung an der Anschrift (Büro) des Auftraggebers. Die Steuerprüfer nahmen an, dass die so erbrachte Dienstleistung ein Kurierdienst und kein Universalpostdienst sei, da die Abholung der Postsendungen beim Universalpostdienst an „Zugangspunkten“ erfolge, die nach der Begriffsbestimmung (§ 1 Nr. 4 der Zusatzbestimmungen des ZPU) einen zum Postnetz gehörenden abgegrenzten Raum oder einen organisierten Arbeitsplatz, an dem auch andere öffentliche Dienstleistungen erbracht werden, erforderten (womit das Büro des Auftraggebers nicht als „Zugangspunkt“ angesehen werden könne).
- 4 Drittens wurde in einem Teil der Individualverträge vereinbart, dass die Abholung der Postsendungen über die vorgesehene Untergrenze für die Häufigkeit der Abholung und Zustellung gemäß Art. 33 Abs. 2 ZPU (mindestens eine Abholung an jedem Werktag) hinaus, aber auch häufiger als nach den Normen für die Qualität des Universalpostdienstes und Effizienz der Dienste, die die KRS gemäß der ihr durch das ZPU übertragenen Befugnisse beschlossen hat, erfolgen soll.
- 5 Viertens wurde in einem Teil der Individualverträge die Entgegennahme von Postsendungen nach Ende der Öffnungszeiten der Postfilialen für die betreffenden Städte vereinbart. Gemäß Art. 32 ZPU ist der Universalpostdienst aber ein Dienst, der während der (von der „Bulgarian Posts“ EAD festgelegten und auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlichten) Öffnungszeiten kontinuierlich erbracht wird. Zudem stellt die Erbringung der Dienstleistung in der „erforderlichen Zeit“ gemäß § 1 Nr. 18 Buchst. f der Zusatzbestimmungen zum ZPU eines der Kriterien für deren Einordnung als Kurierdienst dar.
- 6 Aus den oben angeführten Gründen nahm die prüfende Behörde an, dass die Dienstleistungen aus den Individualverträgen der „Bulgarian Posts“ EAD der Steuerbefreiung gemäß Art. 49 ZDDS nicht unterfielen, da sie der Definition für den Universalpostdienst gemäß Art. 32 ZPU („Der Universalpostdienst ist eine Dienstleistung, die kontinuierlich während bestimmter Öffnungszeiten, in einer den Normen des Art. 15 Abs. 1 Nr. 7 entsprechenden Qualität, zu erschwinglichen Preisen erbracht wird und für jeden Nutzer im inländischen Hoheitsgebiet, unabhängig von seinem geografischen Aufenthaltsort zugänglich ist“), nicht entsprächen. Darüber hinaus enthielten diese Verträge Klauseln, die die spezifischen Bedürfnisse des Auftraggebers berücksichtigten: Ort der Abholung der Sendungen, Ort der Zustellung, Häufigkeit der Abholung, Öffnungszeiten und niedrigere als die von der KRS genehmigten Preise. Unter diesen Umständen wurde am 3. August 2021 der Steuerprüfungsbescheid erlassen, mit dem gegen die „Bulgarian Posts“ EAD nachträglich Mehrwertsteuer nach dem ZDDS in Höhe von 1 761 876,89 Leva (BGN), zuzüglich Zinsen in Höhe von 1 055 768,83 BGN, für den Steuerzeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2015 festgesetzt wurde.

- 7 Die „Bulgarian Posts“ EAD focht diesen Steuerprüfungsbescheid beim ASSG an. Mit der Klage wird gerügt, der angefochtene Bescheid sei wegen unrichtiger Anwendung des materiellen Rechts rechtswidrig. Es wurde darauf hingewiesen, dass der Abschluss von Individualverträgen nicht außerhalb des Universalpostdienstes erfolge und dass viele dieser Verträge mit Gerichts- oder Verwaltungsbehörden geschlossen worden seien, wobei keine Verträge zu höheren Preisen als den von der KRS genehmigten existierten.
- 8 Mit Urteil vom 7. April 2023 hob der ASSG den Steuerprüfungsbescheid unter Berufung auf das Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis (C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860) auf, wonach die Anbieter von Briefzustelldienstleistungen wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die in ihrer Eigenschaft als Inhaber einer nationalen Lizenz, die ihnen die Erbringung dieser Dienstleistung gestattet, verpflichtet sind, förmliche Zustellungen von Schriftstücken von Gerichten oder Verwaltungsbehörden nach Vorschriften des nationalen Rechts durchzuführen, als „Universaldiensteanbieter“ anzusehen sind.
- 9 Das Ausgangsverfahren wurde auf Beschwerde des Kassationsbeschwerdeführers gegen das in Rede stehende Urteil des ASSG eingeleitet. Um in der Rechtssache entscheiden zu können, muss das vorliegende Gericht die Frage klären, ob es sich bei den Dienstleistungen nach den Individualverträgen der „Bulgarian Posts“ EAD um Universalpostdienste handelt.

### **Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens**

- 10 Der Kassationsbeschwerdeführer ficht das Gerichtsurteil als unrichtig an. Darüber hinaus beantragt er, das Verfahren auszusetzen und ein Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV an den Gerichtshof zu richten.
- 11 Die Kassationsbeschwerdegegnerin, die „Bulgarian Posts“ EAD hält die Kassationsbeschwerde für unbegründet. In der öffentlichen Verhandlung vertritt sie die Auffassung, dass der Antrag, das Verfahren auszusetzen und ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten, unbegründet sei.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 12 Zunächst weist das vorliegende Gericht auf ein anderes Urteil des VAS hin, welches ein Urteil des ASSG bestätigt, mit dem ein anderer Steuerprüfungsbescheid zur Festsetzung nachträglicher Mehrwertsteerverpflichtungen gegen die „Bulgarian Posts“ EAD aufgehoben wurde. In der Begründung dieses Urteils des VAS wird ebenfalls das Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis (C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860) erwähnt, wonach für Anbieter, die den gesamten postalischen Universaldienst oder einen Teil davon gewährleisten, eine besondere rechtliche Grundlage gilt, die spezielle Verpflichtungen umfasst, so dass der Unterschied zwischen

„öffentlichen Posteinrichtungen“ und anderen Anbietern nämlich nicht auf der Art der erbrachten Leistungen beruht, sondern darauf, dass für sie eine solche rechtliche Grundlage gilt.

- 13 In dieser Hinsicht weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass das deutsche Recht, auf das sich das Urteil vom 16. Oktober 2019, Winterhoff und Eisenbeis (C-4/18 und C-5/18, EU:C:2019:860) bezieht, vorsah, dass ein Lizenznehmer, der Briefzustelldienstleistungen erbringt, verpflichtet ist, Schriftstücke unabhängig von ihrem Gewicht nach den Vorschriften der Prozessordnungen und der Gesetze, die die Verwaltungszustellung regeln, förmlich zuzustellen. Gegenstand der Individualverträge ist vorliegend jedoch nicht die Zustellung von Gerichts- oder Verwaltungsentscheidungen, außerdem sehen die Prozessordnungen der Republik Bulgarien ein anderes Verfahren für die Zustellung derartiger Entscheidungen vor. Darüber hinaus bestehen die von der „Bulgarian Posts“ EAD geschlossenen Individualverträge nicht nur mit Justiz- und Verwaltungsbehörden oder mit anderen öffentlichen Stellen, weshalb nicht angenommen werden kann, dass die Dienstleistung das ordnungsgemäße Funktionieren der öffentlichen Gewalt gewährleistet und somit eine dem Gemeinwohl dienende Leistung darstellt.
- 14 Das vorlegende Gericht weist auch auf das Urteil vom 23. April 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) hin, wonach Dienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen, deren Bedingungen einzelvertraglich ausgehandelt worden sind, nicht als nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie befreit gelten können und bereits ihrer Natur nach besonderen Bedürfnissen der betreffenden Nutzer entsprechen. Dieses Urteil gibt aber keine Antwort auf die Frage, ob der Umstand, dass im Individualvertrag eine der folgenden Bedingungen vorgesehen ist – die Abholung der Sendungen findet außerhalb der Zugangspunkte statt (Abholung und Zustellung erfolgt an der Anschrift des Auftraggebers); die Abholungen und Zustellungen erfolgen häufiger als in den Normen für die Qualität des Universalpostdienstes gesetzlich festgelegt, wobei auch zusätzliche Abholungen auf Verlangen des Auftraggebers über die ausdrücklich im Vertrag vereinbarte Häufigkeit hinaus außerhalb der Öffnungszeiten der Postfilialen vorgesehen sind; die Preise für die Dienstleistungen sind niedriger als die von der KRS für den Universalpostdienst genehmigten und es wurde nicht nachgewiesen, dass die Kosten der Dienstleistung gedeckt sind; bei der Preisbildung kommen Rabatte zur Anwendung, die nicht den allgemeingültigen Bedingungen für Rabatte entsprechen – ein ausreichendes Kriterium für die Annahme darstellt, dass die Leistung spezifisch ist und den besonderen Bedürfnissen der Wirtschaftsteilnehmer entspricht.
- 15 Das vorlegende Gericht berücksichtigt auch andere Entscheidungen des Gerichtshofs: Urteil vom 6. März 2008, Deutsche Post u. a., C-287/06 bis C-292/06, EU:C:2008:141 (betreffend die Zugangspunkte), Urteil vom 11. Februar 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (betreffend die Rabatte), und die Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474, (betreffend die Kostenorientiertheit der Preise) und schließt

daraus, dass keine Rechtsprechung des Gerichtshofs existiert, die alle Fragen zur Auslegung des Unionsrechts beantwortet, die für die Entscheidung im Ausgangsfall erheblich sind. Die Urteilsgründe dieser Entscheidungen des Gerichtshofs enthalten wertvolle Auslegungshinweise, jedoch unterscheiden sich die Sachverhalte der Ausgangsverfahren in diesen Rechtssachen von dem vorliegenden Sachverhalt, außerdem bestehen Unterschiede bei den anwendbaren Rechtsordnungen.

- 16 Da das vorliegende Gericht den Rechtsstreit als [letzte] Instanz prüft, deren Entscheidung nicht anfechtbar ist, ist es der Auffassung, dass es bei Schwierigkeiten bei der Auslegung der einschlägigen Unionsvorschriften verpflichtet ist, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten, um eine falsche Anwendung des Unionsrechts und widersprüchliche Rechtsprechung zu vermeiden.

ARBEITSDOKUMENT