

Zadeva C-785/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

19. december 2023

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

18. december 2023

Vložnik kasacijske pritožbe:

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

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

„Bulgarian Posts“ EAD

Predmet postopka v glavni stvari

Postopek po kasacijski pritožbi, ki jo je vložil Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Sofiji pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke, Bolgarija, v nadaljevanju: vložnik kasacijske pritožbe) zoper sodbo Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija, v nadaljevanju: ASSG), s katero je bila na podlagi tožbe družbe „Bulgarian Posts“ EAD odpravljena odločba o odmeri davka, na podlagi katere je bil tej družbi naknadno odmerjen davek na dodano vrednost (DDV) za davčno obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2015.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog na podlagi člena 267 PDEU za razlago člena 132 Direktive 2006/112 in člena 12 Direktive 97/67.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba storitve, ki jih opravlja imetnik licence za izvajanje univerzalne poštne storitve na ozemlju Republike Bolgarije na podlagi individualnih pogodb, sklenjenih z uporabniki poštne storitve, šteti za storitve, ki jih opravlja „javna poštna služba“ v smislu člena 132 poglavja 2 naslova IX Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in „v javnem interesu“, če te individualne pogodbe določajo, da mora storitev izpolnjevati enega ali vse v nadaljevanju navedene pogoje, in sicer: sprejem pošilk zunaj točk dostopa (sprejem in dostava se izvedeta na naslovu naročnika); sprejem in dostava se izvedeta ob času, ki se vnaprej dogovori z naročniki; pogostost sprejema in dostave presega pogostost iz zakonsko določenih standardov za kakovost univerzalne poštne storitve in učinkovitost storitev, pri čemer so določeni tudi dodatni sprejemi na zahtevo naročnika, ki presegajo pogostost, izrecno dogovorjeno v pogodbi, zunaj delovnega časa poštne poslovalnice; izvajanje storitve po nižji ceni od tiste, ki jo je odobril KRS (Komisija za regulirane na saobshteniata, komisija za regulacijo komunikacij, nacionalni regulativni organ, ki odobri cene univerzalne poštne storitve v Bolgariji), ali z višjimi popusti od tistih, ki jih je odobril KRS?

2. Ali iz člena 12, druga alineja, Direktive 97/67/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 1997 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštne storitve v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve izhaja, da storitve, ki jih opravlja oseba, ki je imetnik licence za izvajanje univerzalne poštne storitve, nimajo značilnosti univerzalne poštne storitve v smislu te direktive, če se v skladu z individualno pogodbo izvajajo po nižji ceni, kot je odobrena za ustrezno vrsto univerzalne poštne storitve, in ni bilo dokazano, da tako dogovorjena cena pokriva stroške izvajanja storitve?

3. Ali je kršeno načelo preglednosti in nediskriminacije iz člena 12, četrta alineja, Direktive 97/67/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 1997 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštne storitve v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve, če oseba, ki je imetnik licence za izvajanje univerzalne poštne storitve, sklene individualne pogodbe za izvajanje univerzalne poštne storitve, v katerih določi druge pogoje za izvajanje storitve, ki so ugodnejši od objavljenih in splošno dostopnih pogojev?

4. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, ali je to razlog, da se transakcije ne obravnavajo kot oproščene v smislu člena 132 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost?

Določbe prava Unije in sodna praksa

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost: člen 132

Direktiva 97/67/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 1997 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštnih storitev v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve: uvodna izjava 15 ter členi 3, 4, 5, 6 in 12

Sodba z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis (C-4/18 in C-5/18, EU:C:2019:860)

Sodba z dne 23. aprila 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248)

Sodba z dne 6. marca 2008, Deutsche Post in drugi (od C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141)

Sodba z dne 11. februarja 2015, bpost (C-340/13, EU:C:2015:77)

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Sandd (C-256/17, EU:C:2018:474)

Nacionalna zakonodaja in sodna praksa

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDDS): člen 49, točka 2

Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (uredba o izvajanju zakona o DDV, v nadaljevanju: PPZDDDS): člen 43(2)

Zakon za poshtenskite uslugi (zakon o poštnih storitvah: v nadaljevanju: ZPU): členi 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 in dopolnilne določbe (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (zakon o spremembi in dopolnitvi zakona o poštnih storitvah, DV, št. 102 iz leta 2010, velja od 30. decembra 2010): člen 70 prehodnih in končnih določb

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (uredba o določitvi pravil za oblikovanje in uporabo cene za univerzalno poštno storitev, v nadaljevanju: uredba): člena 4 in 14

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (standardi za kakovost univerzalne poštno storitve in učinkovitost storitev): člena 8 in 9

Sodba ASSG št. 4655 z dne 12. julija 2021 v upravni zadevi št. 1814/2021

Sodba Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, v nadaljevanju: VAS) št. 4745 z dne 18. maja 2022 v upravni zadevi št. 8582/2021

Povzetek dejanskega stanja in postopka

- 1 Med davčnim nadzorom nad družbo „Bulgarian Posts“ EAD je bilo ugotovljeno, da ima ta družba individualno licenco za izvajanje univerzalne poštne storitve na ozemlju Republike Bolgarije. Vendar je družba „Bulgarian Posts“ EAD kot oproščene transakcije na podlagi člena 49, točka 2, ZDDS („Izvajanje univerzalnih poštne storitev pod pogoji in v skladu z določbami zakona o poštne storitvah pomeni oproščeno transakcijo.“) navedla opravljene storitve, ki po mnenju davčnih inšpektorjev nimajo značilnosti univerzalnih poštne storitev.
- 2 Prvič, sporne storitve niso bile opravljene na podlagi splošnih pogojev pogodbe, ki jo je družba „Bulgarian Posts“ EAD sklenila z uporabniki v dogovoru s KRS, temveč na podlagi pogodb, ki jih je družba „Bulgarian Posts“ EAD sklenila posamično, zlasti z državnim tožilstvom Republike Bolgarije, Agentsia za sotsialno podpomagane (uradom za socialno varstvo), občino Varna, družbo „Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna“ OOD (dobesedno: „Oskrba z vodo in kanalizacija Varna“ d.o.o.) in drugimi. Poleg tega so bile v nekaterih od teh individualnih pogodb dogovorjene nižje cene storitev od tistih, ki jih je za univerzalno poštne storitev odobril KRS. Družba, nad katero je bil opravljen davčni nadzor, ni predložila nobenih dokazov o načinu določanja cen niti dokazov, da te cene niso nižje od stroškov storitve, kot to zahteva člen 14(2) uredbe. V nekaterih individualnih pogodbah so bili dogovorjeni popusti za opredeljeno mesečno količino (na primer 10-odstotni popust za več kot 10.000 poštne pošiljk), pri čemer so bili ti popusti bistveno višji od količinskih popustov za opravljene univerzalne poštne storitve, objavljenih na spletni strani družbe „Bulgarian Posts“ EAD (največ 8-odstotni popust za več kot 50.000 pošiljk).
- 3 Drugič, v nekaterih individualnih pogodbah je bilo dogovorjeno, da bodo storitve opravljene neposredno od ustreznih organizacijskih enot naročnika oziroma do njih, to je sprejem in dostava na naslov (v pisarno) naročnika. Davčni inšpektorji so menili, da gre pri tako opravljeni storitvi za kurirsko storitev in ne za univerzalno poštne storitev, saj se sprejem poštne pošiljk pri univerzalni poštne storitvi izvaja na „točkah dostopa“, ki v skladu z opredelitvijo pojma (člen 1, točka 4, dopolnilnih določb k ZPU) zahtevajo omejen prostor, ki pripada poštne omrežju, ali organizirano delovno mesto, kjer se opravljajo tudi druge javne storitve (kar pomeni, da pisarne naročnika ni mogoče šteti za „točko dostopa“).
- 4 Tretjič, v nekaterih individualnih pogodbah je bilo dogovorjeno, da se sprejem poštne pošiljk izvaja pogosteje od minimalne pogostosti sprejema in dostave, določene v členu 33(2) ZPU (vsaj en sprejem vsak delavnik), pa tudi pogosteje od standardov za kakovost univerzalne poštne storitve in učinkovitost storitev, ki jih je sprejel KRS v skladu s pristojnostmi, ki mu jih je podelil ZPU.

- 5 Četrtrič, v nekaterih individualnih pogodbah je bilo dogovorjeno, da se poštna pošiljke za zadevna mesta sprejmejo po koncu delovnega časa poštne poslovalnic. Vendar je v skladu s členom 32 ZPU univerzalna poštna storitev storitev, ki se izvaja neprekinjeno znotraj delovnega časa (ki ga določi družba „Bulgarian Posts“ EAD in je objavljen na spletnem mestu družbe). Poleg tega je opravljanje storitve v „zahtevanem času“ v skladu s členom 1, točka 18(f), dopolnilnih določb k ZPU eno od meril za njeno opredelitev kot kurirske storitve.
- 6 Iz zgoraj navedenih razlogov je inšpekcijski organ menil, da za storitve, ki izhajajo iz individualnih pogodb družbe „Bulgarian Posts“ EAD, ne velja oprostitev davka iz člena 49 ZDDS, saj ne ustrezajo opredelitvi univerzalne poštna storitve iz člena 32 ZPU („Univerzalna poštna storitev je storitev, ki se zagotavlja neprekinjeno v opredeljenem delovnem času, v kakovosti, ki ustreza standardom iz člena 15(1), točka 7, in po dostopnih cenah, ter je dostopna vsakemu uporabniku na domačem ozemlju ne glede na njegovo geografsko prebivališče“). Poleg tega so te pogodbe vsebovale klavzule, ki so upoštevale posebne potrebe naročnika: kraj sprejema poštne pošiljke, kraj dostave, pogostost sprejema, delovni čas in cene, nižje od tistih, ki jih je odobril KRS. V teh okoliščinah je bila 3. avgusta 2021 izdana odločba o odmeri davka, s katero je bil družbi „Bulgarian Posts“ EAD na podlagi ZDDS naknadno odmerjen DDV v višini 1.761.876,89 leva (BGN), skupaj z obrestmi v višini 1.055.768,83 BGN, za davčno obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2015.
- 7 Družba „Bulgarian Posts“ EAD je to odločbo o odmeri davka izpodbijala pri ASSG. V tožbi zatrjuje, da je izpodbijana odločba nezakonita zaradi nepravilne uporabe materialnega prava. Poudarila je, da individualne pogodbe niso bile sklenjene zunaj okvira univerzalne poštna storitve in da je bilo veliko teh pogodb sklenjenih s sodnimi ali upravnimi organi, pri čemer ni bilo sklenjenih pogodb z višjimi cenami od tistih, ki jih je odobril KRS.
- 8 ASSG je s sodbo z dne 7. aprila 2023 odpravilo odločbo o odmeri davka, pri čemer se je oprlo na sodbo z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis (C-4/18 in C-5/18, EU:C:2019:860), v skladu s katero je treba izvajalce storitve dostave korespondence, kot sta ta iz postopka v glavni stvari, ki morajo kot imetniki nacionalne licence, na podlagi katere lahko ponujajo to storitev, v skladu z določbami nacionalnega prava opravljati storitve uradnega vročanja pisanj sodišč ali upravnih organov, šteti za „izvajalce univerzalne storitve“.
- 9 Postopek v glavni stvari je bil začel na podlagi pritožbe, ki jo je vložnik kasacijske pritožbe vložil zoper zadevno sodbo ASSG. Predložitveno sodišče mora za odločitev v zadevi pojasniti, ali so storitve iz individualnih pogodb družbe „Bulgarian Posts“ EAD univerzalne poštna storitve.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 10 Vložnik kasacijske pritožbe izpodbija sodbo sodišča kot nepravilno. Poleg tega sodišču predlaga, naj prekine postopek in Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 PDEU predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 11 Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo, družba „Bulgarian Posts“ EAD, meni, da je kasacijska pritožba neutemeljena. Na obravnavi je menila, da je predlog za prekinitev postopka in predložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe Sodišču neutemeljen.

Povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 12 Najprej, predložitveno sodišče se sklicuje na drugo sodbo VAS, ki potrjuje sodbo ASSG, s katero je bila odpravljena druga odločba o odmeri davka, na podlagi katere je bil družbi „Bulgarian Posts“ EAD naknadno odmerjen DDV. V obrazložitvi te sodbe VAS je omenjena tudi sodba z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis (C-4/18 in C-5/18, EU:C:2019:860), v skladu s katero za gospodarske subjekte, ki zagotavljajo univerzalno poštne storitve v celoti ali delno, velja posebna pravna ureditev, ki vključuje posebne obveznosti, tako da se razlika med „javnimi poštnimi službami“ in drugimi operaterji ne nanaša na naravo opravljenih storitev, temveč na dejstvo, da za operaterje velja taka ureditev.
- 13 V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da je nemško pravo, na katerega se sklicuje sodba z dne 16. oktobra 2019, Winterhoff in Eisenbeis (C-4/18 in C-5/18, EU:C:2019:860), določalo, da mora imetnik licence, ki zagotavlja storitve dostave pošte, uradno vročiti pisanja, ne glede na njihovo težo, v skladu s pravili o postopkih pred sodišči in zakoni, ki urejajo vročanje v upravnem postopku. Vendar predmet individualnih pogodb v obravnavani zadevi ni vročanje sodnih ali upravnih odločb, prav tako je v postopkovnih zakonikih Republike Bolgarije določen drugačen postopek za vročanje takih odločb. Poleg tega individualne pogodbe družbe „Bulgarian Posts“ EAD niso bile sklenjene le s sodnimi in upravnimi organi ali drugimi javnimi organi, zato ni mogoče domnevati, da storitev zagotavlja dobro delovanje javne oblasti in torej pomeni storitev v javnem interesu.
- 14 Predložitveno sodišče opozarja tudi na sodbo z dne 23. aprila 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), v skladu s katero storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe na podlagi individualno dogovorjenih pogojev, ne morejo biti oproščene plačila davka na podlagi člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive in že po svoji naravi izpolnjujejo posebne potrebe zadevnih uporabnikov. Vendar ta sodba ne daje odgovora na vprašanje, ali je dejstvo, da je v individualni pogodbi določen eden od teh pogojev – sprejem pošilk se izvede zunaj točk dostopa (sprejem in dostava se izvedeta na naslovu naročnika); sprejem in dostava se izvedeta pogosteje, kot je zakonsko določeno v standardih za kakovost univerzalne poštne storitve, pri čemer so določeni tudi dodatni sprejemi na zahtevo naročnika, ki

presejajo pogostost, izrecno dogovorjeno v pogodbi, zunaj delovnega časa poštne poslovalnic; cene storitev so nižje od tistih, ki jih je odobril KRS za univerzalno poštne storitve, in ni bilo dokazano, da so kriti stroški storitve; pri oblikovanju cen se uporabljajo popusti, ki niso v skladu s splošno veljavnimi pogoji za popuste – zadostno merilo za domnevo, da je storitev specifična in da ustreza posebnim potrebam gospodarskih subjektov.

- 15 Predložitveno sodišče upošteva tudi druge odločbe Sodišča: sodba z dne 6. marca 2008, Deutsche Post in drugi, od C-287/06 do C-292/06, EU:C:2008:141 (v zvezi s točkami dostopa); sodba z dne 11. februarja 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77 (v zvezi s popusti), in sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Sandd, C-256/17, EU:C:2018:474 (v zvezi s stroškovno naravnostjo cen), ter ugotavlja, da ni sodne prakse Sodišča, s katero bi bilo odgovorjeno na vsa vprašanja o razlagi prava Unije, ki so upoštevna za odločitev v postopku v glavni stvari. Čeprav obrazložitve teh odločb Sodišča vsebujejo koristne elemente razlage, se dejansko stanje v sporih o glavni stvari v teh zadevah razlikuje od dejanskega stanja v obravnavani zadevi, poleg tega se razlikujejo tudi veljavni pravni sistemi.
- 16 Ker predložitveno sodišče spor presoja kot organ na [zadnji] stopnji, zoper odločitev katerega ni pravnega sredstva, meni, da mora v primeru težav pri razlagi upoštevni določb prava Unije pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi se izognilo napačni uporabi prava Unije in protislovni sodni praksi.