

Byla C-785/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. gruodžio 19 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Varhoven administrativen sad (Bulgarija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. gruodžio 18 d.

Kasatorius:

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

Kita kasacinio proceso šalis:

„Bulgarian Posts“ EAD

Pagrindinės bylos dalykas

Byla, pradėta pagal *Direktor na Direksia „Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės administracijos Sofijos skundų ir praktikos mokesčių ir socialinio draudimo srityje direkcijos direktorius, toliau – kasatorius) kasacinį skundą dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, toliau – ASSG) sprendimo, kuriuo teismas, išnagrinėjęs „Bulgarian Posts“ EAD skundą, panaikino mokestinio patikrinimo sprendimą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apskaičiavimo *a posteriori* šiai bendrovei už mokestinį laikotarpį nuo 2015 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Remiantis SESV 267 straipsniu pateiktas prašymas dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio ir Direktyvos 97/67 12 straipsnio išaiškinimo.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar licencijos turėtojo už universaliųjų pašto paslaugų teikimą Bulgarijos Respublikos teritorijoje pagal individualias sutartis su pašto paslaugų naudotojais teikiamos paslaugos laikytinos paslaugomis, kurias teikia „viešojo pašto tarnybos“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos IX antraštinės dalies 2 skyriaus 132 straipsnį, ir yra susijusios „su visuomenės interesais“, jei šiose individualiose sutartyse numatyta, kad paslauga turi atitikti vieną ar visas toliau nurodytas sąlygas: siuntų surinkimas už pašto paslaugų teikimo vietų ribų (siuntos surenkamos ir pristatomos užsakovo adresu); siuntos surenkamos ir pristatomos iš anksto su užsakovais suderintu laiku; siuntų surinkimo ir pristatymo dažnumas viršija dažnumą, kurį reglamentuoja teisės aktuose nustatyti universaliųjų pašto paslaugų kokybės ir paslaugų veiksmingumo standartai, įskaitant papildomą, sutartyje aiškiai sutartą dažnumą viršijantį siuntų surinkimą užsakovo prašymu ne pašto skyrių darbo valandomis; paslaugos teikimas mažesne kaina nei ta, kurią patvirtino KRS (*Komisija za regulirane na saobshteniata* (Ryšių reguliavimo komisija) – nacionalinė reguliavimo institucija, tvirtinanti universaliųjų pašto paslaugų kainas Bulgarijoje), arba su didesnėmis nuolaidomis nei tos, kurias patvirtino KRS?

2. Ar iš 1997 m. gruodžio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 97/67/EB dėl Bendrijos pašto paslaugų vidaus rinkos plėtros bendrųjų taisyklių ir paslaugų kokybės gerinimo 12 straipsnio antros įtraukos išplaukia, kad asmens, kuris yra universaliųjų pašto paslaugų licencijos turėtojas, teikiamos paslaugos nėra universaliųjų pašto paslaugų pobūdžio, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, jei jos teikiamos pagal individualią sutartį už mažesnę kainą, nei patvirtinta atitinkamos rūšies universaliosioms pašto paslaugoms, ir nėra įrodyta, kad taip nustatyta kaina padengia paslaugų teikimo sąnaudas?

3. Ar 1997 m. gruodžio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 97/67/EB dėl Bendrijos pašto paslaugų vidaus rinkos plėtros bendrųjų taisyklių ir paslaugų kokybės gerinimo 12 straipsnio ketvirtoje įtraukoje įtvirtintas skaidrumo ir nediskriminavimo principas yra pažeidžiamas, jei asmuo, kuris yra universaliųjų pašto paslaugų teikimo licencijos turėtojas, sudaro individualias universaliųjų pašto paslaugų teikimo sutartis, kuriose numato kitokias, palankesnes nei paskelbtos ir visuotinai pasiekiamos sąlygos, paslaugų teikimo sąlygas?

4. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tai yra pagrindas sandorių nelaikyti neapmokestinamaisiais, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnį?

Nurodyti Europos Sąjungos teisės aktai ir jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos: 132 straipsnis

1997 m. gruodžio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 97/67/EB dėl bendrų Bendrijos pašto paslaugų vidaus rinkos plėtros taisyklių ir paslaugų kokybės gerinimo: 15 konstatuojamoji dalis ir 3, 4, 5, 6 ir 12 straipsniai

2019 m. spalio 16 d. Sprendimas *Profit Europe* (C-4/18 ir C-5/18, EU:C:2019:860)

2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248)

2008 m. kovo 6 d. Sprendimas *Deutsche Post ir kt.* (C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141)

2015 m. vasario 11 d. Sprendimas *bpost* (C-340/13, EU:C:2015:77)

Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Sandd* (C-256/17, EU:C:2018:474)

Nurodyti nacionalinės teisės aktai ir jurisprudencija

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS): 49 straipsnio 2 punktą

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinamasis teisės aktas, toliau – PPZDDS): 43 straipsnio 2 dalis

Zakon za poshtenskite uslugi Pašto paslaugų įstatymas, toliau – ZPU): 15, 21, 24, 32, 33, 34, 36, 38, 66 straipsniai bei papildomos nuostatos (DR)

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za poshtenskite uslugi (Pašto paslaugų įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, DV, Nr. 102, 2010, įsigaliojo 2010 m. gruodžio 30 d.): pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 70 straipsnis

Naredba za opredelyane na pravila za obrazuvane i prilagane na tsenata na universalnata poshtenska usluga (Nutarimas, kuriuo nustatomos universaliųjų pašto paslaugų kainos apskaičiavimo ir įgyvendinimo taisyklės, toliau – nutarimas): 4 ir 14 straipsniai

Normativi za kachestvo na universalnata poshtenska usluga i efikasnostta na obsluzhvane (Universaliųjų pašto paslaugų kokybės ir paslaugų efektyvumo standartai): 8 ir 9 straipsniai

2021 m. liepos 12 d. ASSG sprendimas Nr. 4655 administracinėje byloje Nr. 1814/2021

2022 m. gegužės 18 d. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, toliau – VAS) sprendimas Nr. 4745 administracinėje byloje Nr. 8582/2021

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Atliekant „Bulgarian Posts“ EAD mokestinį patikrinimą buvo nustatyta, kad ši bendrovė turi individualią licenciją teikti universaliąsias pašto paslaugas (UPP) Bulgarijos Respublikos teritorijoje. Tačiau „Bulgarian Posts“ EAD kaip neapmokestinamuosius sandorius pagal ZDDS 49 straipsnio 2 dalį („Universaliųjų pašto paslaugų teikimas Pašto paslaugų įstatyme nustatytais sąlygomis ir laikantis jo nuostatų laikomas neapmokestinamuoju sandoriu.“) deklaravo suteiktas paslaugas, kurios, mokesčių inspektorių nuomone, neturi universaliosioms pašto paslaugoms būdingų požymių.
- 2 Pirma, šioje byloje nagrinėjamos paslaugos buvo teikiamos ne pagal bendrąsias „Bulgarian Posts“ EAD su KRS suderintos sutarties su vartotojais sąlygas, o pagal „Bulgarian Posts“ EAD individualiai sudarytas sutartis, visų pirma su Bulgarijos Respublikos prokuratūra, *Agentsia za sotsialno podpomagane* (Socialinių reikalų agentūra), Varnos savivaldybe, bendrove „Vodosnabdyavane i kanalizatsia Varna“ OOD (pažodžiui – UAB „Varnos vandentiekis ir kanalizacija“) ir kitais. Be to, kai kuriose iš šių individualių sutarčių buvo susitarta dėl mažesnių paslaugų kainų nei KRS patvirtintos universaliųjų pašto paslaugų kainos. Tikrinta bendrovė nepateikė nei įrodymų dėl kainų nustatymo metodo, nei įrodymų, kad šios kainos nėra mažesnės už paslaugos sąnaudas, kaip to reikalaujama pagal nutarimo 14 straipsnio 2 dalį. Kai kuriose individualiose sutartyse buvo susitarta dėl nuolaidų už tam tikrą per mėnesį pasiektą kiekį (pavyzdžiui, 10 % nuolaida už daugiau kaip 10 000 pašto siuntų), o šios nuolaidos buvo gerokai didesnės nei „Bulgarian Posts“ EAD interneto svetainėje skelbiamos universaliųjų pašto paslaugų su kiekiu susietos nuolaidos (didžiausia 8 % dydžio nuolaida už daugiau kaip 50 000 siuntų).
- 3 Antra, kai kuriose individualiose sutartyse buvo susitarta, kad paslaugos bus tiesiogiai teikiamos atitinkamų užsakovo organizacinių vienetų arba jos bus teikiamos jiems, t. y. siuntos bus surenkamos ir pristatomos užsakovo adresu (iš ir į jo biurą). Mokesčių inspektoriai darė prielaidą, kad tokiu būdu teikiama paslauga yra pasiuntinių, o ne universalioji pašto paslauga, nes pašto siuntų surinkimas teikiant universaliąją pašto paslaugą vyksta „pašto paslaugų teikimo vietose“, kurioms pagal apibrėžtį (ZPU papildomų nuostatų 1 straipsnio 4 punktą) reikalinga apibrėžta pašto tinklui priklausanti erdvė arba organizuota darbo vieta, kurioje teikiamos ir kitos viešosios paslaugos (tai reiškia, kad užsakovo biuras negali būti laikomas „pašto paslaugų teikimo vieta“).

- 4 Trečia, kai kuriose individualiose sutartyse buvo susitarta, kad pašto siuntos turėtų būti surenkamos ne tik dažniau, nei numatyta ZPU 33 straipsnio 2 dalyje (ne mažiau kaip vienas surinkimas kiekvieną darbo dieną), bet ir dažniau, nei numatyta universaliųjų pašto paslaugų kokybės ir paslaugų veiksmingumo standartuose, kuriuos KRS patvirtino pagal ZPU jai suteiktus įgaliojimus.
- 5 Ketvirta, kai kuriose individualiose sutartyse buvo susitarta dėl pašto siuntų priėmimo pasibaigus atitinkamų miestų pašto skyrių darbo laikui. Tačiau pagal ZPU 32 straipsnį universalioji pašto paslauga yra paslauga, kuri teikiama nepertraukiamai („Bulgarian Posts“ EAD nustatytais ir bendrovės interneto svetainėje paskelbtomis) darbo valandomis. Be to, paslaugos suteikimas „reikiamu laiku“ pagal ZPU papildomų nuostatų 1 straipsnio 18 punkto f papunktį yra vienas iš kriterijų, pagal kurį paslauga priskiriama pasiuntinių paslaugoms.
- 6 Dėl pirmiau nurodytų priežasčių tikrinančioji institucija nusprendė, kad „Bulgarian Posts“ EAD pagal individualias sutartis teikiamoms paslaugoms negali būti taikomas neapmokestinimas remiantis ZDDS 49 straipsniu, nes jos neatitinka universaliųjų pašto paslaugų apibrėžties pagal ZPU 32 straipsnį („Universaliosios pašto paslaugos – tai paslaugos, kurios teikiamos nepertraukiamai tam tikromis darbo valandomis, kurių kokybė atitinka 15 straipsnio 1 dalies 7 punkto standartus, kurių kaina yra prieinama ir kuriomis gali naudotis bet kuris naudotojas šalies teritorijoje, neatsižvelgiant į jo geografinę buvimo vietą“). Be to, šiose sutartyse buvo nuostatų, kuriomis buvo atsižvelgiama į specifinius užsakovo poreikius: siuntų surinkimo vieta, pristatymo vieta, surinkimo dažnumas, darbo laikas ir mažesnės nei KRS patvirtintos kainos. Šiomis aplinkybėmis 2021 m. rugpjūčio 3 d. buvo priimtas mokestinio patikrinimo sprendimas, kuriuo, remiantis ZDDS, „Bulgarian Posts“ EAD *a posteriori* už mokestinį laikotarpį nuo 2015 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. buvo apskaičiuotas 1 761 876,89 BGN dydžio PVM ir 1 055 768,83 BGN dydžio delpinigiaai.
- 7 „Bulgarian Posts“ EAD apskundė šį mokestinio patikrinimo sprendimą ASSG. Skunde teigiama, kad skundžiamas sprendimas yra neteisėtas dėl netinkamo materialinės teisės taikymo. Buvo pažymėta, kad individualios sutartys neperžengė universaliųjų pašto paslaugų ribų ir kad daugelis šių sutarčių buvo sudarytos su teisminėmis ar administracinėmis institucijomis, ir jos nebuvo sudaromos didesnėmis kainomis, nei patvirtintos KRS.
- 8 2023 m. balandžio 7 d. sprendimu ASSG panaikino mokestinio patikrinimo sprendimą remdamasis 2019 m. spalio 16 d. Sprendimu *Winterhoff ir Eisenbeis* (C-4/18 ir C-5/18, EU:C:2019:860), kuriame buvo pripažinta, kad korespondencijos pristatymo paslaugų teikėjai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie, kaip nacionalinės licencijos, leidžiančios teikti šias paslaugas, turėtojai privalo pagal nacionalinės teisės nuostatas teikti formalaus teismų ar administracinių institucijų procesinių dokumentų įteikimo paslaugas, turi būti laikomi „universalųjų paslaugų teikėjais“.

- 9 Pagrindinė byla buvo pradėta kasatoriui apskundus nagrinėjamą ASSG sprendimą. Kad galėtų priimti sprendimą byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išsiaiškinti, ar pagal individualias sutartis „Bulgarian Post“ EAD teikiamos paslaugos yra universaliosios pašto paslaugos.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 10 Kasatorius skundžia teismo sprendimą kaip neteisingą. Be to, jis prašo sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui prašymą pagal SESV 267 straipsnį.
- 11 Kita kasacinio proceso šalis, „Bulgarian Posts“ EAD, mano, kad kasacinis skundas yra nepagrįstas. Viešame teismo posėdyje ji laikosi nuomonės, kad prašymas sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą yra nepagrįstas.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 12 Pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro nuorodą į kitą, ASSG sprendimą patvirtinantį VAS sprendimą, kuriuo buvo panaikintas kitas mokestinio patikrinimo sprendimas, *a posteriori* nustatantis PVM prievoles „Bulgarian Posts“ EAD. Šio VAS sprendimo motyvuojamojoje dalyje taip pat minimas 2019 m. spalio 16 d. Sprendimas *Winterhoff ir Eisenbeis* (C-4/18 ir C-5/18, EU:C:2019:860), kuriame pripažinta, kad operatoriams, kurie užtikrina visas universalias pašto paslaugas ar jų dalį, taikoma speciali teisinė tvarka, kuri apima specialias pareigas; taigi skirtumas tarp „viešųjų pašto tarnybų“ ir kitų operatorių siejamas ne su teikiamų paslaugų pobūdžiu, bet su tuo, kad jiems taikoma ši tvarka.
- 13 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Vokietijos teisėje, į kurią daroma nuoroda 2019 m. spalio 16 d. Sprendime *Winterhoff ir Eisenbeis* (C-4/18 ir C-5/18, EU:C:2019:860), buvo numatyta, kad licencijos turėtojas, teikiantis korespondencijos pristatymo paslaugas, privalo formaliai įteikti procesinius dokumentus, neatsižvelgdamas į jų svorį, pagal administracinių aktų įteikimą reglamentuojančias procesines tvarkas ir įstatymus. Tačiau šioje byloje individualių sutarčių dalykas nėra teismo ar administracinių sprendimų įteikimas; be to, Bulgarijos Respublikos procesinėse tvarkose numatyta kitokia tokių sprendimų įteikimo procedūra. Taip pat pažymėtina, kad „Bulgarian Posts“ EAD individualias sutartis sudaro ne tik su teisminėmis ir administracinėmis institucijomis ar kitomis viešosiomis įstaigomis, todėl negalima daryti prielaidos, kad paslauga užtikrina tinkamą valdžios institucijų veiklą ir todėl yra susijusi su visuomenės interesu.
- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat daro nuorodą į 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248), kuriame pripažinta, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio

1 dalies a punktą neturėtų būti atleidžiamos nuo mokesčio viešųjų pašto tarnybų teikiamos paslaugos, kurių sąlygos buvo suderėtos individualiai; dėl savo pobūdžio tokios paslaugos tenkina specialius atitinkamų naudotojų poreikius. Tačiau minėtame sprendime neatsakoma į klausimą, ar tai, kad individualioje sutartyje numatyta viena iš šių sąlygų – siuntos surenkamos už pašto paslaugų teikimo vietų ribų (siuntos surenkamos ir pristatomos užsakovo adresu); siuntos surenkamos ir pristatomos dažniau, nei teisiškai numatyta universaliųjų pašto paslaugų kokybės standartuose, užsakovo prašymu papildomai surenkant siuntas dažniau, nei aiškiai sutarta sutartyje, ne pašto skyrių darbo valandomis; paslaugų kainos yra mažesnės už KRS patvirtintas universaliųjų pašto paslaugų kainas ir nebuvo įrodyta, kad paslaugos sąnaudos padengiamos; kainodaroje taikomos nuolaidos, neatitinkančios visuotinai taikomų nuolaidų sąlygų –, yra pakankamas kriterijus preziumuoti, kad paslauga yra specifinė ir atitinka konkrečius ekonominės veiklos vykdytojų poreikius.

- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat atsižvelgia į kitus Teisingumo Teismo sprendimus: 2008 m. kovo 6 d. Sprendimą *Deutsche Post ir kt.* (C-287/06–C-292/06, EU:C:2008:141 (dėl pašto paslaugų teikimo vietų)), 2015 m. vasario 11 d. Sprendimą *bpost* (C-340/13, EU:C:2015:77 (dėl nuolaidų)), taip pat į generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Sandd* (C-256/17, EU:C:2018:474 (dėl kainų atitikimo sąnaudoms)), ir daro išvadą, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje būtų atsakyta į visus sprendimui pagrindinėje byloje svarbius klausimus dėl Sąjungos teisės aiškinimo, nėra. Šių Teisingumo Teismo sprendimų motyvuojamosiose dalyse yra vertingų aiškinimo gairių, tačiau šių bylų pagrindinių bylų faktinės aplinkybės skiriasi nuo šios bylos faktinių aplinkybių, be to, skiriasi ir taikytinos teisės sistemos.
- 16 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ginčą nagrinėja kaip [paskutinės] instancijos teismas, kurio sprendimas neskundžiamas, jis mano, kad iškilus sunkumams aiškinant atitinkamas Sąjungos teisės normas jis privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, kad būtų išvengta netinkamo Sąjungos teisės taikymo ir prieštaringos jurisprudencijos.