



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

19. června 2025 \*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu – Článek 132 – Veřejné pošty – Směrnice 97/67/ES – Článek 12 – Poskytovatel všeobecných poštovních služeb – Pojmy ‚veřejná pošta‘ a ‚služba veřejného zájmu‘ “

Ve věci C-785/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko) ze dne 18. prosince 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 19. prosince 2023, v řízení

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite**

proti

**„Bulgarian posts“ EAD,**

za účasti:

**Varchovna administrativna prokuratura**

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: D. Gratsias, předseda senátu, E. Regan (zpravodaj) a B. Smulders, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: R. Stefanova-Kamiševa, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. ledna 2025,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prichodite: M. Bakalova a E. Pavlova,
- za „Bulgarian posts“ EAD: V. D. Gerdžikov a M. Peneva, advokati,

\* Jednací jazyk: bulharština.

– za Evropskou komisi: M. Herold, M. Ilkova a J. Szczodrowski, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 132 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) a článku 12 směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby (Úř. věst. 1998, L 15, s. 14; Zvl. vyd. 06/03, s. 71) ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/6/ES ze dne 20. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 52, s. 3) (dále jen „směrnice 97/67“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ředitelem ředitelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ v Sofii při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravlenije na Nacionalna agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „správce daně“) a společností „Bulgarian posts“ EAD ve věci daňového výměru na nedoplatek daně z přidané hodnoty (DPH) vymáhaný na této společnosti za zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku 2015.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

##### *Směrnice 2006/112*

- 3 Hlava IX směrnice 2006/112, nadepsaná „Osvobození od daně“, obsahuje mimo jiné kapitolu 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, jejíž součástí je článek 132, který stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu [přepravu] cestujících a telekomunikační služby [...]

[...]“

*Směrnice 97/67*

4 Bod 15 odůvodnění směrnice 97/67 uvádí:

„vzhledem k tomu, že ustanoveními této směrnice týkajícími se poskytování všeobecných služeb nejsou dotčena práva provozovatelů všeobecných služeb individuálně sjednávat smlouvy se zákazníky“.

5 Článek 2 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se

- 1) *poštovními službami* se rozumí [*poštovními službami* rozumí] služby zahrnující výběr, třídění, přepravu a dodávání poštovních zásilek;
- 1a) *poskytovatelem poštovních služeb* se rozumí [*poskytovatelem poštovních služeb* rozumí] podnik poskytující jednu nebo více poštovních služeb;  
[...]
- 13) *poskytovatelem všeobecných služeb* se rozumí [*poskytovatelem všeobecných služeb* rozumí] veřejný nebo soukromý poskytovatel poštovních služeb poskytující všeobecné poštovní služby nebo jejich část v členském státě, jehož totožnost byla sdělena [Evropské k]omisi v souladu s článkem 4;  
[...]
- 17) *uživatel* se rozumí [*uživatel* rozumí] jakákoli fyzická nebo právnická osoba mající prospěch z poskytování poštovních služeb jako odesílatel nebo adresát;  
[...]
- 19) *základními požadavky* se rozumí [*základními požadavky* rozumí] obecné neekonomické aspekty, které mohou členský stát přimět k zavedení podmínek pro poskytování poštovních služeb. Těmito aspekty jsou listovní tajemství, bezpečnost sítě s ohledem na přepravu nebezpečných předmětů, dodržování pracovních podmínek a podmínek zaměstnání, systémy sociálního zabezpečení stanovené právními či správními předpisy nebo kolektivními smlouvami uzavřenými mezi vnitrostátními sociálními partnery v souladu s právem Společenství a s vnitrostátním právem a v odůvodněných případech ochrana dat, ochrana životního prostředí a územní plánování. Ochrana dat může zahrnovat ochranu osobních údajů, utajení předávaných nebo uložených informací a ochranu soukromí;
- 20) *službami poskytovanými za jednotnou sazbu*: [*službami poskytovanými za jednotnou sazbu* rozumí] poštovní služby, jejichž sazba je uvedena v obecných podmínkách poskytovatele nebo provozovatelů všeobecných služeb, a to pro jednotlivé poštovní zásilky.“

6 Článek 3 směrnice stanoví:

„1. Členské státy zajistí, aby uživatelé mohli využívat práva na všeobecnou službu zahrnující trvalé poskytování poštovní služby ve stanovené kvalitě ve všech místech na jejich území za dostupné ceny pro všechny uživatele.“

[...]

3. Členské státy přijmou opatření k zajištění toho, aby všeobecné služby byly zaručeny [poskytování všeobecných služeb bylo zaručeno] nejméně pět pracovních dnů v týdnu, s výjimkou okolností nebo zeměpisných podmínek považovaných za mimořádné, a aby zahrnovaly alespoň

- jeden výběr,
- jedno dodání do domu každé fyzické nebo právnické osoby nebo, odchýlně za podmínek stanovených národním regulačním orgánem, jedno dodání do příslušných zařízení.

Jakákoli mimořádná okolnost nebo odchylka přijatá národním regulačním orgánem podle tohoto odstavce musí být sdělena Komisi a všem národním regulačním orgánům.

4. Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby všeobecné služby obsahovaly přinejmenším:

- výběr, třídění, přepravu a dodání poštovních zásilek do 2 kg,
- výběr, třídění, přepravu a dodání poštovních balíků do 10 kg,
- služby doporučených a cenných zásilek.

5. Národní regulační orgány mohou zvýšit hmotnostní limit pro pokrytí všeobecnými službami u poštovních balíků až na hmotnost nepřesahující 20 kg a mohou stanovit zvláštní opatření pro dodávání těchto balíků do domu.

Bez ohledu na hmotnostní limit poštovních balíků stanovený v rámci všeobecných služeb daného členského státu zajistí členské státy dodávání poštovních balíků přijatých z jiných členských států o hmotnosti do 20 kg na vlastním území.

6. Minimální a maximální rozměry uvedených poštovních zásilek jsou shodné s rozměry stanovenými v příslušných ustanoveních přijatých Světovou poštovní unií.

7. Všeobecné služby podle tohoto článku zahrnují vnitrostátní i přeshraniční služby.“

7 Článek 5 odst. 1 druhá odrážka směrnice zní následovně:

„Každý členský stát přijme opatření, aby poskytování všeobecných služeb odpovídalo těmto požadavkům:

[...]

- nabídka stejných služeb uživatelům za srovnatelných podmínek“.

8 Článek 12 směrnice 97/67 stanoví:

„Členské státy přijmou opatření, kterými zajistí, že sazby pro každou ze služeb tvořících součást všeobecných služeb budou v souladu s těmito zásadami:

- ceny musí být přijatelné a musí být takové, aby nezávisle na zeměpisné poloze a s ohledem na specifické vnitrostátní podmínky měli k poskytovaným službám přístup všichni uživatelé. Členské státy mohou ponechat v platnosti nebo zavést poskytování bezplatné poštovní služby pro potřeby nevidomých a slabozrakých,
- ceny musí vycházet z nákladů a vytvářet pobídky pro účinné poskytování všeobecných služeb. Je-li to nutné z důvodů veřejného zájmu, mohou členské státy rozhodnout, že by u služeb s cenou stanovenou za kus a pro jiné poštovní zásilky měla být uplatňována jednotná sazba na celém jejich území nebo pro přeshraniční poskytování služby,
- uplatňování jednotných sazeb nevylučuje právo poskytovatele či poskytovatelů všeobecných služeb uzavírat s uživateli individuální dohody o cenách,
- sazby musí být transparentní a nediskriminační,
- pokud poskytovatelé všeobecných služeb uplatňují zvláštní sazby, například u služeb pro podniky, odesílatele hromadných zásilek nebo subjekty sjednocující zásilky pocházející od různých uživatelů, uplatní zásady transparentnosti a nediskriminace jak u sazeb, tak i u souvisejících podmínek. Tyto sazby se spolu se souvisejícími podmínkami použijí stejně mezi různými třetími stranami i mezi třetími stranami a poskytovateli všeobecné poštovní služby poskytujícími rovnocenné služby. Všechny tyto sazby jsou rovněž k dispozici uživatelům, zejména jednotlivým uživatelům a malým a středním podnikům, posílajícím zásilky za srovnatelných podmínek.“

### ***Bulharské právo***

#### *ZDDS*

9 Článek 49 bod 2 zákona o dani z přidané hodnoty (zakon za danak varchu dobavenata stojnost) ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „ZDDS“) stanoví, že poskytování všeobecných poštovních služeb za podmínek a dle pravidel stanovených zákonem o poštovních službách (Zakon za poštitenskite uslugi, dále jen „ZPU“) je plněním osvobozeným od daně.

#### *Prováděcí nařízení k zákonu o dani z přidané hodnoty*

10 Článek 43 odst. 2 prováděcího nařízení k zákonu o dani z přidané hodnoty (Pravilnik za prilagane na Zakona za danak varchu dobavenata stojnost) ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:

„Všeobecnými poštovními službami ve smyslu § 49 bodu 2 [ZDDS] se rozumí všeobecné poštovní služby ve smyslu kapitoly 4 oddílu I [ZPU].“

ZPU

- 11 Článek 15 ZPU ve znění použitelném na věc v původním řízení zní následovně:

„1) [Komunikační regulační komise (Komisia za regulirane na saobštenijata, dále jen ‚regulační komise‘)] závazně upravuje poskytování poštovních služeb v souladu s tímto zákonem a:

[...]

7. v souladu s platnými bulharskými a unijními normami definuje standardy kvality a účinného poskytování všeobecných poštovních služeb a na své náklady zajišťuje, aby jejich zavádění každoročně posuzovala nezávislá organizace;

[...]

20. schvaluje ceny za poskytování přístupu k síti poskytovatele poštovních služeb, který podléhá povinnostem všeobecných poštovních služeb;

21. na základě odůvodněné písemné žádosti ministra dopravy, informačních a komunikačních technologií poskytuje informace nezbytné pro provádění státní politiky v oblasti poštovních služeb.

[...]“

- 12 Článek 21 odst. 1 uvedeného zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:

„Poskytovatelé poštovních služeb zajistí, aby uživatelé měli rovný přístup k přístupovým místům pro využívání poštovních služeb, a povinně zavedou všeobecné smluvní podmínky pro spotřebitele. Se spotřebiteli není nutné podepisovat individuální smlouvy.“

- 13 Článek 24 téhož zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení uvádí:

„Všeobecné poštovní služby jsou zajišťovány poskytovatelem poštovních služeb, kterému zákon uložil povinnost poskytovat tyto služby na celém území země prostřednictvím poštovní sítě, kterou tento poskytovatel sám řídí a provozuje.“

- 14 Článek 32 uvedeného zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:

„Všeobecnou poštovní službou se rozumí služba, která je poskytována nepřetržitě po určitou provozní dobu a za dostupné ceny a jejíž kvalita odpovídá standardům uvedeným v čl. 15 odst. 1 bodě 7 s možností, aby ji každý uživatel na území země využíval bez ohledu na to, kde se na něm nalézá.“

- 15 Článek 33 odst. 1 ZPU ve znění použitelném na věc v původním řízení zní takto:

„Poskytování všeobecných poštovních služeb je zajištěno každý pracovní den, nejméně 5 dnů v týdnu [...].“

- 16 Článek 34 odst. 1 uvedeného zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:
- „Všeobecné poštovní služby zahrnují tyto druhy poštovních služeb:
1. příjem, přepravu a rozvoz těchto vnitrostátních a mezinárodních poštovních zásilek:
    - a) listovní zásilky do 2 kg;
    - b) malé balíky do 2 kg;
  - [...]
  - d) tiskoviny do 5 kg;
  - e) zásilky pro nevidomé a zrakově postižené osoby do 7 kg;
2. příjem, přepravu a rozvoz vnitrostátních a mezinárodních poštovních balíků do 20 kg;
- [...]
4. doplňkové služby ‚doporučených‘ a ‚cenných‘ zásilek.“
- 17 Článek 36 odst. 1 a 2 uvedeného zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení zní následovně:
- „1) Poštovní zásilky a poštovní balíky uvedené v článku 34 jsou rozváženy: do poštovních schránek adresátů na adrese místa určení; na poštovní úřady; do jiných součástí poštovní sítě; do míst nebo zařízení dohodnutých mezi poskytovateli poštovních služeb a uživateli.
- 2) Podmínky rozvozu poštovních zásilek a balíků uvedených v odstavci 1 se určí na základě obecných pravidel stanovených [regulační komisí].“
- 18 Článek 38 téhož zákona ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:
- „Poštovní služby, které nepatří mezi všeobecné, zahrnují:
1. příjem, přepravu a distribuci adresných reklamních zásilek;
  2. hybridní poštovní služby;
  3. kurýrní služby;
  4. poštovní poukázky“.
- 19 Článek 66 ZPU 1992 ve znění použitelném na věc v původním řízení uvádí:
- „1) Ceny jednotlivých druhů všeobecných poštovních služeb jsou určovány a uplatňovány v souladu s pravidly stanovenými v nařízení Rady ministrů. Návrh nařízení vypracovává [regulační komise].
- 2) Pravidla uvedená v odstavci 1 jsou podmíněna dodržováním těchto zásad:
1. stejné ceny za totožné služby na celém území státu;
  2. rovnost uživatelů;

3. dostupné ceny;
  4. zohlednění nákladů poskytovaných služeb;
  5. souvislost s kvalitou služeb;
  6. dosahování přiměřeného zisku v souladu s přijatou investiční politikou;
  7. vytvoření podmínek pro stimulaci spotřeby;
  8. zohlednění cenové hladiny na mezinárodních trzích tak, jak to vnitrostátní okolnosti dovolují;
  9. zveřejňování cen.
- 3) Nařízení uvedené v odstavci 1 stanoví podmínky a postup, podle nichž může poskytovatel poštovních služeb, který má povinnost poskytovat všeobecné poštovní služby, sjednávat ceny jednotlivých druhů všeobecných poštovních služeb nepatřící mezi ceny určované podle pravidel, přičemž dodržuje zásady veřejné povahy cen a rovného zacházení.“

#### *Doplňující ustanovení ZPU*

- 20 Doplnující ustanovení ZPU (Dopalnitelni razporedbi kam ZPU) ve znění použitelném na věc v původním řízení stanovují:

„§ 1 Pro účely tohoto zákona se

1. ‚přijímáním poštovních zásilek‘ rozumí činnost poskytovatelů poštovních služeb spočívající v přijímání poštovních zásilek podaných odesílateli na přístupových místech;

[...]

4. ‚přístupovým místem‘ rozumí stálý nebo mobilní poštovní úřad, poštovní pobočka nebo externí poštovní kontaktní místo, kde odesílatelé podávají a poskytovatel přijímá poštovní zásilky a poukázky, jakož i poštovní schránky a jiná veřejností používaná zařízení umístěná na místech přístupných odesílatelům;

[...]

18. ‚kurýrní službou‘ rozumí poštovní služba s přidanou hodnotou ke všeobecné poštovní službě. Kurýrní služba zajišťuje kromě větší rychlosti a spolehlivosti přijímání, přepravy a osobního předání zásilek adresátovi také poskytnutí těchto doplňkových služeb nebo jejich části:
  - a) vyzvednutí na adrese odesílatele;
  - b) dodání k určitému okamžiku;
  - c) možnost změny místa dodání a adresáta během přepravy;
  - d) potvrzení doručení zásilky odesílateli;
  - e) kontrolu a sledování zásilek;
  - f) individualizované služby uživatelům a poskytování služeb ‚à la carte‘ (volitelných) požadovaným způsobem a v požadovaném čase (‚na vyžádání‘ a ‚na smluvním základě‘);

[...]

28. ‚stálým poštovním úřadem‘ rozumí základní prvek poštovních sítí vytvořený v oddělených prostorách, v nichž zástupci poskytovatele poštovních služeb prostřednictvím technologicky propojených pracovišť poskytují všechny všeobecné poštovní služby, jiné než všeobecné poštovní služby, jakož i vykonávají jiné obchodní činnosti;
  29. ‚mobilním poštovním úřadem‘ rozumí prvek poštovních sítí vytvořený ve specializovaných dopravních prostředcích, v němž zástupci poskytovatele poskytují všechny všeobecné poštovní služby na různých místech podle předem určeného místního a časového rozpisu;
  30. ‚poštovní pobočkou‘ rozumí pracoviště v místě bez stálého poštovního úřadu vytvořené v oddělených prostorách, v nichž zástupce některého poskytovatele poštovních služeb poskytuje určité poštovní služby;
  31. ‚externím poštovním kontaktním místem‘ rozumí pracoviště vytvořené pro poskytování poštovních služeb v prostorách, kde jsou nabízeny i jiné druhy veřejných služeb. Právo poskytovat poštovní služby se uděluje na základě smlouvy s určitým poskytovatelem;
- [...]

*Nařízení, kterým se stanoví pravidla pro určování a uplatňování cen všeobecných poštovních služeb*

- 21 Oddíl II nařízení, kterým se stanoví pravidla pro určování a uplatňování cen všeobecných poštovních služeb (Naredba za opredeljane na pravila za obrazuvane i prilagane na centata na universalnata poštenska usluga, ve znění použitelném na věc v původním řízení, nadepsaný „Pravidla pro tvorbu cen jednotlivých druhů všeobecných poštovních služeb“, obsahuje článek 4, jehož odstavec 1 stanoví:

„Ceny jednotlivých druhů všeobecných poštovních služeb se stanoví na základě nákladů na jejich poskytování vyplývajících z použití systému rozdělování nákladů v souladu s akty Světové poštovní unie.“
- 22 Článek 14 uvedeného nařízení ve znění použitelném na věc v původním řízení zní následovně:
  - „1) Poskytovatel, na kterého se vztahuje povinnost všeobecných poštovních služeb, může s uživateli sjednat ceny, které se liší od cen stanovených podle oddílu II.
  - 2) Ceny uvedené v odstavci 1 jsou veřejné, nesmí být nižší než náklady na poskytnutí každého druhu služby a stanoví se na základě slev pro jednotlivé druhy všeobecných poštovních služeb v závislosti na podmínkách, které uživatelé splní a které jsou poskytovatelem, na kterého se vztahuje povinnost všeobecných poštovních služeb, předem určeny.
  - 3) Poskytovatel, na kterého se vztahuje povinnost všeobecných poštovních služeb, zveřejní ceny uvedené v odstavci 1 a podmínky pro jejich uplatňování podle odstavce 2, přičemž při uzavírání smluv za účelem jejich uplatňování dodržuje zásadu rovného zacházení s uživateli.
  - 4) Poskytovatel, na kterého se vztahuje povinnost všeobecných poštovních služeb, poskytne [regulační komisi] účetní údaje týkající se příjmů, výdajů a počtu zásilek vyplývajících z plnění smluv uvedených v odstavci 3. Údaje se poskytují za jednotlivé druhy všeobecných poštovních služeb současně s žádostí o náhradu nespravedlivé finanční zátěže vyplývající z poskytování všeobecných poštovních služeb uvedenou v čl. 29a odst. 1 [ZPU].

- 5) Poskytovatel, na kterého se vztahuje povinnost všeobecných poštovních služeb, předloží pro informaci [regulační komisi] ověřené opisy smluv uvedených v odstavci 3, jakož i jejich změny a doplňky, a to do 14 dnů od jejich uzavření.“

*Standardy kvality a účinného poskytování všeobecných poštovních služeb*

- 23 Standardy kvality a účinného poskytování všeobecných poštovních služeb (Normativi za kačestvo na universalnata poštenska usluga i efikasnostta na obslužvane) ve znění použitelném na věc v původním řízení byly přijaty rozhodnutím regulační komise č. 655 ze dne 14. července 2011, zveřejněným v DV č. 64 ze dne 19. srpna 2011.
- 24 Článek 8 těchto standardů ve znění použitelném na věc v původním řízení, nadepsaný „Standardy kvality týkající se pravidelnosti výběru poštovních zásilek a balíků“, stanoví:

| „Místo   | Dny v týdnu       | Počet výběrů za den |
|----------|-------------------|---------------------|
| Sofie    | pondělí až pátek  | 2                   |
| Sofie    | sobota a neděle   | 1                   |
| s RSTS   | pondělí až sobota | 1                   |
| bez RSTS | pondělí až pátek  | 1                   |

[Pozn.: RSTS – sběrné a třídící středisko]“

- 25 Článek 9 uvedených standardů ve znění použitelném na věc v původním řízení, nadepsaný „Standardy kvality týkající se pravidelnosti rozvozu poštovních zásilek a balíků“, uvádí:

| „Místo   | Dny v týdnu       | Počet rozvozů za den |
|----------|-------------------|----------------------|
| Sofie    | pondělí až sobota | 2                    |
| s RSTS   | pondělí až sobota | 1                    |
| bez RSTS | pondělí až pátek  | 1“                   |

**Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 26 Bulgarian posts je společností založenou podle bulharského práva, která je držitelkou individuální licence k poskytování všeobecných poštovních služeb na celém území Bulharska.
- 27 Jakožto poskytovatel takových služeb je osobou povinnou k DPH a při výkonu své ekonomické činnosti uskutečňuje plnění, která zakládají nárok na odpočet DPH.
- 28 Při daňové kontrole bylo zjištěno, že Bulgarian posts v období blíže neupřesněném předkládajícím soudem deklarovala poskytování určitých služeb jako součást všeobecných poštovních služeb osvobozených od DPH ve smyslu ZDDS.
- 29 Podle odboru, který daňovou kontrolu provedl, však dotčené služby za jejich součást považovány být nemohly. Některé z nich totiž neodpovídaly definici těchto služeb uvedené v ZPU ve znění použitelném na věc v původním řízení. Další služby byly poskytovány na základě smluv, které

obsahují ustanovení, která měla zohlednit zvláštní potřeby dotčených zákazníků, jako jsou místo převzetí zásilek, místo doručení, četnost sběru a provozní doba, a dále stanovit pro tyto služby nižší ceny, než ty schválené regulační komisí.

- 30 Dne 3. srpna 2021 proto odbor, který prováděl kontrolu, vydal opravný daňový výměr, kterým společnosti Bulgarian post uložil dodatečnou DPH navýšenou o úroky.
- 31 Bulgarian posts podala proti tomuto výměru žalobu ke Správnímu soudu města Sofie (Administrativen sad Sofia-grad, Bulharsko), který společnosti vyhověl a uvedený výměr zrušil.
- 32 Podle dotčeného soudu skutečnost, že zásilky jsou přebírány mimo přístupová místa za specifických podmínek, a zejména za cenu nižší, než jaká byla schválena regulační komisí, není prvkem, který by umožňoval určit povahu dotčených poštovních služeb. Naopak ze skutečnosti, že velká část těchto služeb byla poskytována veřejnoprávním subjektům, aby mohly plnit své úkoly veřejné služby, lze vyvodit, že uvedené služby nebyly určeny k uspokojení zvláštních potřeb těchto subjektů, a že se na ně tudíž mohl vztahovat režim osvobození od daně stanovený v čl. 49 bod 2 ZDDS.
- 33 Správce daně podal proti rozsudku vydanému v prvním stupni kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko), který je předkládajícím soudem. Předkládající soud má za to, že některé rozsudky Soudního dvora týkající se poskytování všeobecných poštovních služeb sice obsahují prvky relevantní pro řešení sporu, který mu byl předložen, nic to však nemění na tom, že okolnosti dotčené v předmětných rozsudcích jsou odlišné od okolností tohoto sporu, takže uvedené rozsudky neumožňují odpovědět na všechny otázky, s nimiž se musí vypořádat.
- 34 Předkládající soud konkrétně uvádí, že služba poskytovaná společností Bulgarian posts není totožná se službou dotčenou v rozsudku ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), která spočívala v úředním doručování písemností vydaných soudy a správními orgány podle zvláštních ustanovení německého práva. V důsledku toho se zabývá tím, v jakém rozsahu je řešení přijaté v uvedeném rozsudku relevantní pro řešení sporu, který mu byl předložen, vzhledem k tomu, že individuální smlouvy nebyly společností Bulgarian post uzavírány výlučně s veřejnoprávními subjekty a jejich předmětem není doručování soudních a správních písemností.
- 35 Předkládající soud nicméně poznamenává, že z rozsudku ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), vyplývá, že osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jehož znění bylo doslovně převzato článkem 132 směrnice 2006/112, se nepoužije na všechny služby poskytované poskytovateli všeobecných poštovních služeb, které nejsou výslovně vyloučeny z působnosti uvedeného ustanovení, nezávisle na jejich inherentní povaze. Uvedený rozsudek přitom upřesňuje, že služby poskytované takovým poskytovatelem, jejichž podmínky byly sjednány individuálně, nemohou být osvobozeny od daně, jelikož tyto služby již z povahy odpovídají zvláštním potřebám dotyčných uživatelů.

36 V této souvislosti se předkládající soud zabývá tím, zda lze mít za to, že poštovní služby dotčené ve věci, která mu byla předložena, odpovídají zvláštním potřebám dotčených uživatelů, a zda z toho plyne, že nemohou být osvobozeny od daně z důvodu, že individuálně uzavřené smlouvy na tyto služby stanovují jednu nebo několik následujících podmínek:

- ceny služeb jsou nižší než ceny schválené regulační komisí pro poskytování všeobecných poštovních služeb a nebylo prokázáno, že pokrývají náklady na jejich poskytování,
- ceny služeb zahrnují slevu, která není poskytována za veřejnosti dostupných podmínek pro jejich získání,
- vyzvednutí a doručování poštovních zásilek se provádí na adrese určené zákazníkem,
- četnost vyzvedávání poštovních zásilek je vyšší než v souladu s čl. 33 odst. 2 ZPU ve znění použitelném na věc v původním řízení stanovená hranice, pod kterou nesmí klesnout četnost výběru a rozvozu, a je vyšší než stanoví standardy kvality a účinného poskytování všeobecných poštovních služeb,
- pokud o to zákazník požádá, je rovněž možné dodatečné vyzvednutí nad rámec dříve sjednaných časů,
- v části individuálně uzavřených smluv bylo sjednáno, že k přebírání poštovních zásilek docházelo rovněž po skončení provozní doby poštovních úřadů dotčených měst.

37 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Varchoven administrativen sad) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být služby, které držitel licence poskytuje za účelem zajištění všeobecných poštovních služeb na území Bulharské republiky na základě individuálních smluv s uživateli poštovních služeb, považovány za služby, které jsou ve smyslu hlavy IX kapitoly 2 článku 132 směrnice [...] 2006/112[...] poskytovány ‚veřejnou poštou‘ a ‚ve veřejném zájmu‘, pokud tyto individuální smlouvy stanoví, že služby musí splňovat jednu resp. všechny níže uvedené podmínky, totiž: přebírání zásilek mimo přístupová místa (přebírání a doručování se uskutečňuje na adrese zákazníka); přebírání a doručování se uskutečňuje v dobu předem sjednanou se zákazníky; četnost přebírání a doručování jde nad rámec četnosti stanovené v zákonných normách upravujících kvalitu a efektivitu všeobecných poštovních služeb, přičemž je sjednáno i další přebírání zásilek na vyžádání zákazníka nad rámec četnosti výslovně upravené smlouvou mimo provozní dobu poboček pošty a služby jsou poskytovány za cenu nižší nebo se slevou vyšší, než jaké schválila [regulační komise]?
- 2) Vyplývá z článku 12 druhé odrážky směrnice [...] 97/67 [...], že služby poskytované osobou, která je držitelem licence na všeobecné poštovní služby, nejsou svou povahou všeobecnými poštovními službami ve smyslu [této] směrnice, pokud jsou poskytovány na základě individuálních smluv za cenu nižší, než je cena schválená pro příslušný druh všeobecné poštovní služby, a nebylo prokázáno, že takto sjednaná cena pokrývá náklady na jejich poskytování?

- 3) Je porušena zásada transparentnosti a zákazu diskriminace zakotvená v článku 12 čtvrté odrážce směrnice [...] 97/67[...], pokud osoba, která je držitelem licence pro poskytování všeobecných poštovních služeb, uzavře individuální smlouvy o poskytování všeobecných poštovních služeb, v nichž jsou sjednány jiné podmínky pro poskytování těchto služeb, které jsou v porovnání se zveřejněnými a obecně dostupnými podmínkami příznivější?
- 4) V případě kladné odpovědi na [třetí] otázku, odůvodňuje tato skutečnost, aby s těmito službami nebylo nakládáno jako s plněními osvobozenými od daně ve smyslu článku 132 směrnice [...] 2006/112[...]?“

## **K předběžným otázkám**

### ***K přípustnosti***

- 38 Společnost Bulgarian posts v podstatě tvrdí, že předběžné otázky jsou nepřijatelné, neboť jsou založeny na nesprávném předpokladu, že obsah smluv o poskytování poštovních služeb dotčených ve věci v původním řízení a všeobecných prodejních podmínek byl správcem daně a během soudního řízení zkoumán. Dále vzhledem k tomu, že stejně jako ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), byl uzavřen značný počet těchto smluv se soudními a správními orgány, je výklad podaný Soudním dvorem v uvedeném rozsudku použitelný, takže nový výklad čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 není nutný.
- 39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, které je založeno na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr, je ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva příslušný pouze vnitrostátní soud. Stejně tak je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil nezbytnost a relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Týkají-li se tudíž položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout [rozsudek ze dne 24. listopadu 2022, Varchoven administrativen sad (Zrušení napadeného ustanovení), C-289/21, EU:C:2022:920, bod 24 a citovaná judikatura].
- 40 V první řadě je Soudní dvůr oprávněn rozhodnout pouze o výkladu nebo platnosti unijního předpisu, a tedy nemůže ověřovat správnost skutkového rámce uvedeného předkládajícím soudem ani rozhodnout o opodstatněnosti tvrzení některých zúčastněných stran zpochybňujících relevanci skutkového předpokladu popsáno uvedeným soudem v jeho žádosti (rozsudek ze dne 29. července 2024, Banco BPN v. BIC Português a další, C-298/22, EU:C:2024:638, bod 31).
- 41 V důsledku toho není namístě rozhodovat o vyjádření společnosti Bulgarian posts k předpokladu, na kterém jsou založeny předběžné otázky položené Soudnímu dvoru.
- 42 Ve druhé řadě přiznává podle ustálené judikatury článek 267 SFEU vnitrostátním soudům co nejširší možnost obrátit se na Soudní dvůr, mají-li za to, že věc, kterou projednávají, vyvolává otázky vyžadující výklad ustanovení unijního práva. Z toho plyne, že existence ustálené judikatury ohledně určitého aspektu unijního práva může sice vést Soudní dvůr k přijetí usnesení na základě článku 99 svého jednacího řádu, avšak nijak neovlivňuje přípustnost žádosti

o rozhodnutí o předběžné otázce, jestliže se vnitrostátní soud v rámci své posuzovací pravomoci rozhodne ji na základě uvedeného článku 267 předložit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. listopadu 2014, Mascolo a další, C-22/13, C-61/13 až C-63/13 a C-418/13, EU:C:2014:2401, body 48 a 49, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 1. února 2017, Tolley, C-430/15, EU:C:2017:74, bod 34 a citovaná judikatura).

- 43 V projednávaném případě přitom ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že na rozdíl od okolnosti zdůrazněné v bodě 59 rozsudku ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860), zmíněného předkládajícím soudem, nespočívají poštovní služby, o které se jedná ve věci v původním řízení, výlučně ve formálním doručování písemností jménem soudů a správních orgánů.
- 44 Předložené předběžné otázky jsou proto přípustné.

### *K věci samé*

- 45 Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud sice ve formulaci první otázky odkazuje na „individuální“ smlouvy, z písemností ve spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, však vyplývá, že těmito slovy odkazuje na věcnou existenci různých smluv, uzavřených mezi společností Bulgarian posts a každým z dotčených zákazníků, aniž je vyloučeno, že se takové smlouvy mohou týkat služeb, na které se vztahuje zvláštní právní režim, a aniž by z toho vyplývalo, že tyto smlouvy jsou výsledkem individuálního sjednání nebo uvádějí povinnosti, které jsou specifické pro smluvní vztah, který zakládají.
- 46 V důsledku toho je třeba mít za to, že podstatou čtyř otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 12 druhou a čtvrtou odrážkou směrnice 97/67 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby se na poštovní služby poskytované na základě samostatných smluv držitelem individuální licence k poskytování všeobecných poštovních služeb vztahovalo osvobození od DPH, které prvně uvedené ustanovení stanoví, pokud jsou splněny následující podmínky nebo alespoň jedna z nich:
- přebírání a doručování poštovních zásilek jsou uskutečněna na adrese určené zákazníkem nebo v dobu s ním předem sjednanou,
  - služby jsou poskytovány, aniž by bylo prokázáno, že takto sjednaná cena pokrývá náklady na jejich poskytování,
  - služby jsou poskytovány za podmínek odlišných od podmínek schválených vnitrostátním orgánem, který byl v dotyčném členském státě určen k regulaci všeobecných poštovních služeb, nebo od podmínek stanovených standardy všeobecných poštovních služeb.
- 47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 jsou členskými státy osvobozena od DPH „poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami“.
- 48 Podle ustálené judikatury musí znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke znění tohoto ustanovení, ke kontextu, do něhož toto ustanovení zapadá

a k cílům sledovaným právní úpravou, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. října 2022, *M2Beauté Cosmetics*, C-616/20, EU:C:2022:781, bod 40, jakož i ze dne 24. října 2024, *Kwantum Nederland a Kwantum België*, C-227/23, EU:C:2024:914, bod 56).

- 49 Pokud jde o znění čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, skladba věty tvořící uvedené ustanovení jasně prokazuje, že slova „veřejné pošty“ označují orgány poskytující služby, které mají být osvobozeny. Aby se na ně toto ustanovení vztahovalo, musí být tedy dotčené služby poskytovány poskytovatelem, kterého lze označit za „veřejnou poštu“ v organickém smyslu tohoto pojmu (obdobně viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, bod 27).
- 50 A dále z použití uvedených slov plyne, že na rozdíl od ostatních hospodářských subjektů podléhají tyto orgány zvláštnímu právnímu režimu zahrnujícímu specifické povinnosti. Rozdíl mezi „veřejnými poštami“ a ostatními poskytovateli totiž nesouvisí s povahou poskytovaných služeb, nýbrž s tím, že poskytovatelé, kteří zajišťují všeobecné poštovní služby nebo jejich část, podléhají zvláštnímu právnímu režimu zahrnujícímu specifické povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. dubna 2015, *Komise v. Švédsko*, C-114/14, EU:C:2015:249, bod 33, jakož i ze dne 16. října 2019, *Winterhoff a Eisenbeis*, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 55).
- 51 Co se týče kontextu čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i cílů sledovaných tímto ustanovením, lze ze skutečnosti, že toto ustanovení je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX směrnice, vyvodit, že osvobození od daně stanovená v tomto článku mají za cíl zvýhodnit pouze činnosti odpovídající obecnému zájmu, jako je v daném ustanovení uvedené poskytování služeb uskutečňované veřejnými poštami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, *Winterhoff a Eisenbeis*, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 46).
- 52 Přitom tento obecný cíl se v oblasti poštovních služeb projevuje specifičtějším cílem, a sice nabízet poštovní služby plnící základní potřeby veřejnosti za sníženou cenu. Za současného stavu unijního práva se přitom tento cíl v podstatě kryje s cílem sledovaným směrnicí 97/67, která stanoví společná pravidla pro rozvoj vnitřního unijního trhu poštovních služeb, a sice poskytováním všeobecných poštovních služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, *Winterhoff a Eisenbeis*, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 49).
- 53 V praxi se proto osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 mohou dovolávat pouze poskytovatelé, ať již veřejní, či soukromí, kteří se zavázali poskytovat v členském státě všeobecné poštovní služby, jak jsou definovány v článku 3 směrnice 97/67, nebo jejich část (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, *Winterhoff a Eisenbeis*, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 50).
- 54 Z článku 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 však nelze vyvodit, že všechny služby poskytované veřejnými poštami, které nejsou výslovně vyloučeny z působnosti tohoto ustanovení, jsou nezávisle na své inherentní povaze osvobozeny od daně (obdobně viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, bod 43).
- 55 Vzhledem k tomu, že formulace tohoto osvobození musí být vykládána striktně a současně v souladu s cílem sledovaným uvedeným ustanovením, může se totiž osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 vztahovat pouze na služby, které jsou určeny k uspokojení základních potřeb obyvatelstva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, bod 44).

- 56 Z povahy tohoto cíle zejména vyplývá, že uvedené osvobození nelze uplatnit na specifické služby, které lze oddělit od služeb odpovídajícím obecnému zájmu, mezi které patří služby, které odpovídají zvláštním potřebám dotčených uživatelů (rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 47). K tomu, aby se na dotčené poštovní služby vztahovalo totéž ustanovení, je tak rovněž nezbytné, aby spadaly pod pojem služby „veřejných pošt“ ve věcném smyslu, který mu dává čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 57 Služby poskytované veřejnými poštami, jejichž podmínky byly individuálně sjednány, tak nelze považovat za osvobozené od DPH na základě čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112. Takové služby totiž odpovídají již z povahy zvláštním potřebám dotčených uživatelů, což je v rozporu s cílem sledovaným všeobecnými poštovními službami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 48).
- 58 K tomu, aby se na dotčené služby vztahovalo osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, však není vyžadováno, aby byly ve vnitrostátní právní úpravě formálně označeny za součást všeobecných poštovních služeb, pokud jí mohou být. Kvalifikace určitého plnění ve vnitrostátním právu totiž nemůže mít za následek, že bude podléhat DPH, ačkoliv podle unijního práva je na ni použitelné osvobození od DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis, C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, bod 66).
- 59 V důsledku toho může být poskytnutí poštovních služeb poskytovatelem, který se zavázal poskytovat v členském státě všeobecné poštovní služby nebo jejich část, osvobozeno od DPH na základě čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 za předpokladu, že na základě svých vlastností, které jsou jim vlastní, mohou být tyto služby v každém případě součástí uvedených všeobecných poštovních služeb.
- 60 Článek 3 odst. 1 směrnice 97/67 definuje všeobecné poštovní služby jako trvalé poskytování poštovních služeb ve stanovené kvalitě ve všech místech na území členského státu za dostupné ceny pro všechny uživatele.
- 61 Avšak vzhledem k tomu, že se čl. 3 odst. 3 a 4 směrnice 97/67 omezuje na uvedení seznamu služeb, které musí být jako nutné minimum součástí všeobecných poštovních služeb, a že členské státy mohou následně rozšířit rozsah těchto služeb tak, aby zahrnovaly i další služby, avšak v souladu s čl. 3 odst. 5 uvedené směrnice s výjimkou poštovních balíků o hmotnosti vyšší než 20 kg, musí být za relevantní pro určení, zda se na určitou službu může vztahovat osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a), považována pouze definice pojmu „všeobecné poštovní služby“ uvedená v čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 62 Zejména vzhledem k tomu, že druhá a čtvrtá odrážka článku 12 směrnice 97/67, uvedené předkládajícím soudem v jeho druhé a třetí otázce, neurčují základní znaky posledně uvedeného pojmu, ale stanoví zásady cenotvorby, jejichž dodržování musí členské státy uložit poskytovatelům, kteří se zavázali zajišťovat tyto služby nebo jejich část, nemůže skutečnost, že poskytovatel tyto zásady nedodržuje, připravit dotyčné služby o osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 63 Co se týče případů uváděných předkládajícím soudem v jeho otázkách, lze nejprve uvést, že uvedený soud vychází z předpokladu, že poskytování poštovních služeb dotčených ve věci v původním řízení je prováděno poskytovatelem, který je držitelem individuální licence poskytovatele všeobecných poštovních služeb.

- 64 Dále je třeba konstatovat, že okolnost, že poštovní služby dotčené ve věci v původním řízení jsou poskytovány na základě individuálních smluv, nemůže sama o sobě vyloučit, aby takové služby spadaly pod pojem „všeobecné poštovní služby“, jak je definován v čl. 3 odst. 1 směrnice 97/67. Jak již totiž bylo zdůrazněno v bodě 45 tohoto rozsudku, existence individuálních smluv uzavřených poskytovatelem s každým z jeho zákazníků neumožňuje mít za to, že by tyto služby nemohly podléhat zvláštnímu právnímu režimu, ani neznamená, že by vzájemné závazky sjednané v těchto smlouvách byly výsledkem individuálního vyjednávání, jelikož účelem formalizace takových smluv může být doložení toho, že dotčený zákazník akceptoval nabídku dotčených poštovních služeb, a připomenutí důležitých aspektů tohoto režimu danému zákazníkovi.
- 65 Vzhledem k tomu, že v bodě 61 tohoto rozsudku bylo konstatováno, že členské státy mohou do všeobecných poštovních služeb zahrnout i jiné služby než ty, které jsou uvedeny v čl. 3 odst. 3 a 4 směrnice 97/67 jako nutné minimum, mohou tak tyto státy stanovit, že přebírání a doručování poštovních zásilek se uskutečňuje na adrese určené zákazníkem nebo v časech předem s ním sjednaných, pokud jsou takové podmínky poskytování poštovních služeb podmínkami stanovenými pro všeobecné poštovní služby, což ve věci v původním řízení musí ověřit předkládající soud.
- 66 Pokud jde o okolnost, že poštovní služby dotčené ve věci v původním řízení jsou poskytovány, aniž by bylo prokázáno, že cena dohodnutá mezi smluvními stranami pokrývá náklady na ně, na kterou poukazuje předkládající soud, čl. 3 odst. 1 směrnice 97/67 opravdu stanoví jako podmínku zahrnutí poštovní služby do všeobecných poštovních služeb, aby takto nabízená služba byla dostupná. Cenová dostupnost takové nabídky však závisí nikoliv na tom, zda cena požadovaná za takovou službu pokrývá náklady na ni, ale na tom, zda si ji s ohledem na životní úroveň v dotčeném členském státě mohou dovolit fyzické nebo právnické osoby disponující omezenými zdroji. V důsledku toho tato okolnost nemůže sama o sobě odůvodnit vyloučení poštovní služby, která by měla být na základě svých vlastností považována za součást všeobecných poštovních služeb, z jejich okruhu.
- 67 Naproti tomu, jestliže činnost poskytování poštovních služeb není vykonávána v rámci provádění zvláštního právního režimu, kterému podléhají poskytovatelé, kteří poskytují všeobecné poštovní služby nebo jejich část, při této své činnosti, ale jsou poskytovány za jiných, příznivějších podmínek, než jsou podmínky schválené vnitrostátním orgánem, který byl v dotčeném členském státě určen k regulaci služeb tohoto druhu, nebo než podmínky stanovené standardy těchto služeb, jako je například možnost přebírání zásilek na místech, v časech, s frekvencí nebo za cenu jiné, než jsou schváleny uvedeným orgánem nebo stanoveny uvedenými standardy, je třeba mít za to, že se na tuto činnost nevztahuje osvobození od DPH stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 68 Z každé z těchto okolností lze totiž vyvodit, že na rozdíl od toho, co vyžaduje čl. 3 odst. 1 směrnice 97/67, není taková služba poskytována „pro všechny uživatele“, ale má reagovat na zvláštní potřeby dotčených uživatelů.
- 69 Především bod 15 odůvodnění směrnice 97/67 sice umožňuje poskytovatelům všeobecných poštovních služeb individuálně sjednávat smlouvy se zákazníky, je však přitom třeba uvést, že čl. 5 odst. 1 druhá odrážka této směrnice výslovně stanoví, že členské státy musí zajistit, aby uživatelům, kteří se nacházejí ve srovnatelných podmínkách, byly nabízeny stejné všeobecné poštovní služby, takže uvedený bod odůvodnění musí být chápán tak, že odkazuje na právo poskytovatelů těchto služeb sjednávat individuální smlouvy se svými zákazníky nad jejich rámec, tedy na služby, které do nich nespádají.

- 70 Dále právo poskytovatelů všeobecných poštovních služeb uzavírat s uživateli individuální dohody o cenách, uvedené v čl. 12 třetí odrážce směrnice 97/67, neznamená, že služby, jejichž podmínky poskytování, včetně cenových, byly sjednány, a které v důsledku toho nemusí být totožné s těmi, které jsou nabízeny každému uživateli nacházejícímu se ve srovnatelné situaci, musí být považovány za služby spadající mezi všeobecné poštovní služby. Uzavření individuálních dohod o cenách totiž může být nezbytné zejména tehdy, pokud jsou ve všeobecných obchodních podmínkách schválených vnitrostátním orgánem, který byl v dotyčném členském státě určen k regulaci poštovních služeb, nebo stanovených na základě standardů platných pro danou službu, a tedy určených všem, nabízeny množstevní slevy, aby se příjemci služby zavázali svěřit určitý objem zásilek výměnou za výhodnou cenu, aniž by to nutně znamenalo, že by tento objem nebo sleva byly sjednány pouze ve prospěch některých uživatelů.
- 71 Konečně na rozdíl od toho, co tvrdí Bulgarian posts, je třeba zdůraznit, že výklad uvedený v bodě 70 tohoto rozsudku platí rovněž tehdy, pokud jsou některé poštovní služby poskytovány na žádost orgánů veřejné správy.
- 72 Je pravda, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 16. října 2019, Winterhoff a Eisenbeis (C-4/18 a C-5/18, EU:C:2019:860, body 59 až 61), rozhodl, že poštovní službu spočívající v doručování soudních a správních písemností a poskytovanou na základě pověření vydaných orgány veřejné správy v rámci jejich činnosti, jejímž cílem není uspokojování jejich vlastních potřeb, nýbrž zajištění řádného výkonu spravedlnosti, je třeba považovat za službu, která je poskytována na účet všech, kterých se týká možnost takového doručení, včetně adresátů těchto písemností, a tedy všem uživatelům takto nabízené služby ve smyslu čl. 2 bodu 17 směrnice 97/67. Na základě těchto úvah Soudní dvůr dospěl k závěru, že výše uvedené doručovací služby mohou být považovány za služby poskytované „pro všechny uživatele“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 této směrnice, a tudíž mohou být osvobozeny od DPH jakožto služby poskytované „veřejnými poštami“ podle čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 73 Nelze však z toho vyvodit, že by poštovní služby, které jsou poskytovány za odlišných a příznivějších podmínek, než jsou všeobecné obchodní podmínky, jak byly schváleny vnitrostátním orgánem, který byl v dotyčném členském státě určen k regulaci poštovních služeb, nebo stanoveny na základě standardů platných pro danou službu, mohly být takto osvobozeny od daně pouze z důvodu, že jsou poskytovány na žádost orgánu veřejné správy. Bude případně na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda lze mít za to, že takové služby splňují podmínku stanovenou v čl. 3 odst. 1 směrnice 97/67, podle níž jsou všeobecné poštovní služby poskytovány „pro všechny uživatele“.
- 74 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 12 druhou a čtvrtou odrážkou směrnice 97/67 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby se na poštovní služby poskytované na základě samostatných smluv držitelem individuální licence k poskytování všeobecných poštovních služeb vztahovalo osvobození od DPH, které uvedený článek 132 stanoví, pokud jsou takové služby, jejichž cílem je uspokojit zvláštní potřeby dotyčných osob, aniž by byly nabízeny všem uživatelům, poskytovány za jiných a příznivějších podmínek, než jsou podmínky schválené vnitrostátním orgánem, který byl v dotyčném členském státě určen k regulaci všeobecných poštovních služeb, nebo stanovené standardy platnými pro tyto služby.

## K nákladům řízení

- 75 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

**Článek 132 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 12 druhou a čtvrtou odrážkou směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/6/ES ze dne 20. února 2008**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**brání tomu, aby se na poštovní služby poskytované na základě samostatných smluv držitelem individuální licence k poskytování všeobecných poštovních služeb vztahovalo osvobození od daně z přidané hodnoty, které uvedený článek 132 stanoví, pokud jsou takové služby, jejichž cílem je uspokojit zvláštní potřeby dotyčných osob, aniž by byly nabízeny všem uživatelům, poskytovány za jiných a příznivějších podmínek, než jsou podmínky schválené vnitrostátním orgánem, který byl v dotyčném členském státě určen k regulaci všeobecných poštovních služeb, nebo stanovené standardy platnými pro tyto služby.**

Podpisy